



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Stellungnahme

„Auswirkungen der steuerlichen Teilwertabschreibung nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf die Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12 in einem Konzern- oder separaten Einzelabschluss nach IFRS

der Arbeitsgruppe

„International Financial Reporting Standards“

Vorsitzender der Arbeitsgruppe:

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

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 Helmut Kerschbaumer, Harald Mair, Aslan Milla, Walter Müller, Otto Nowotny, Gerhard Prachner, Roman Rohatschek, Martin Siencnik und Alfred Wagenhofer verantwortlich. Bitte entnehmen Sie weitere Informationen zu dieser Arbeitsgruppe sowie auch zum AFRAC der AFRAC Homepage unter www.afrac.at.

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

Tel: +43 1 811 73 – 228

Fax: +43 1 811 73 – 100

Email: office@frac.at

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

Überblick

1. Hintergrund	2
2. Anwendungsbereich	2
3. Fragestellung	2
4. Beschluss	3
5. Inkrafttreten	4
6. Basis for Conclusions	4
6.1. Steuerrechtliche Grundlagen	4
6.2. Beurteilung nach IFRS	6
6.3. Temporäre Differenzen in Verbindung mit einer erfolgten Teilwertabschreibung bei Beteiligungen (siehe Rz 7).....	10
6.4. Erwägungen	11
6.5. Beispiele	13

1. Hintergrund

- (1) Gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG sind abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert oder der Verlust anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel (Siebentelabschreibung) zu berücksichtigen, soweit nicht
- eine Zuschreibung erfolgt oder
 - stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens der Beteiligung steuerwirksam aufgedeckt werden oder
 - im Wirtschaftsjahr der Abschreibung oder des Verlustes stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer anderen zum Anlagevermögen gehörenden von dieser Vorschrift nicht berührten Beteiligung steuerwirksam aufgedeckt und auf Antrag des Steuerpflichtigen gegenverrechnet werden.

2. Anwendungsbereich

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

3. Fragestellung

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

4. **Beschluss**

- (4) Steuerlich noch nicht als Betriebsausgabe geltend gemachte Siebentelabschreibungen stellen einen latenten Steueranspruch vergleichbar einem Verlustvortrag nach IAS 12.34ff dar.
- (5) Es ist daher bei Vornahme einer Teilwertabschreibung bei Beteiligungen ein latenter Steueranspruch in dem Umfang zu bilanzieren, in dem es wahrscheinlich ist, dass zukünftiges zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das der latente Steueranspruch verwendet werden kann.
- (6) Bei der Beurteilung der Werthaltigkeit einer aktiven latenten Steuer aus noch nicht geltend gemachten Siebentelabschreibungen ist die Wahrscheinlichkeit eines Verbrauchs dieser noch nicht geltend gemachten Siebentelabschreibungen durch eine Zuschreibungspflicht beim steuerlichen Beteiligungsbuchwert zu berücksichtigen. In dem Ausmaß, in dem ein zuschreibungsbedingter Verbrauch der noch nicht geltend gemachten Siebentelabschreibungen angenommen wird, ist die aktive latente Steuer wertzuberichtigen.
- (7) Auf den Ansatz einer möglichen latenten Steuerschuld im Sinne von IAS 12.39 für zu versteuernde temporäre Differenzen in Verbindung mit einer Rückgängigmachung einer erfolgten Teilwertabschreibung (Zuschreibung) bei Beteiligungen ist zu achten.
- (8) Im Konzern- oder separaten Einzelabschluss nach IFRS sind als zusätzliche Erläuterungen entsprechend IAS 12.81 (e) der Betrag der abzugsfähigen temporären Siebentelabschreibungen und der Betrag der Siebentelabschreibungen, für welche in der Bilanz kein latenter Steueranspruch angesetzt wurde, anzugeben. Weiters sind die nach IAS 12.81 (g) erforderlichen Angaben auch für die Siebentelabschreibungen zu machen.

5. Inkrafttreten

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

6. Basis for Conclusions

6.1. Steuerrechtliche Grundlagen

6.1.1. Anwendungsvoraussetzungen (Rz 1232 KStR)

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

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

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

6.1.2. Auswirkungen (Rz 1233ff KStR)

- (11) *„Die Verteilung der steuerlichen Wirksamkeit der Teilwertabschreibung einer Beteiligung auf sieben Jahre bewirkt nicht, dass sich der Buchwert der Beteili-*

„Auswirkungen der steuerlichen Teilwertabschreibung nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf die Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12 in einem Konzern- oder separaten Einzelabschluss nach IFRS“

gung im Jahr der Teilwertberichtigung und den folgenden sechs Jahren jeweils um ein Siebentel mindert. Vielmehr sinkt der Buchwert der Beteiligung sofort um den gesamten Abschreibungsbetrag. Im Jahr der bilanzmäßigen Abschreibung kommt es zu einer außerbilanzmäßigen Zurechnung von sechs Siebenteln des Abschreibungsbetrages, in den nachfolgenden sechs Jahren zu einer außerbilanzmäßigen Absetzung jeweils eines Siebentelbetrages.

Mehrfache Teilwertabschreibungen lösen ebenso viele Siebenjahresverteilungen aus.

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

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

6.1.3. Internationale Schachtelbeteiligung

- (12) Die Beteiligung kann an einer inländischen oder ausländischen Körperschaft bestehen. Bei ausländischen Körperschaften ist bei Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs 2 KStG eine steuerliche Teilwertabschreibung nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG nur dann möglich, wenn eine entsprechende Option nach § 10 Abs 3 KStG für die Steuerwirksamkeit von

„Auswirkungen der steuerlichen Teilwertabschreibung nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf die Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12 in einem Konzern- oder separaten Einzelabschluss nach IFRS“

Wertänderungen der internationalen Schachtelbeteiligung ausgeübt wurde bzw. wenn es sich um endgültige Verluste bei Liquidationseröffnung oder Eintritt der Insolvenz der ausländischen Tochter handelt.

6.2. Beurteilung nach IFRS

- (13) Erste Voraussetzung für eine Siebentelabschreibung ist das Vorliegen einer im Sinne der steuerlichen Bestimmungen zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung.
- (14) In einem IFRS-Abschluss können Anteile an einem anderen Unternehmen je nach den Voraussetzungen unterschiedlich abgebildet sein. Abhängig von der Aufstellung eines Konzern- oder separaten Einzelabschluss nach IFRS sowie von der Höhe der Beteiligung und deren Zweckwidmung können Eigenkapitalinstrumente in eine der in IAS 39.9 definierten Kategorien eingeordnet werden, oder sie sind nach IAS 27, IAS 28 oder IAS 31 zu bilanzieren.
- (15) Eigenkapitalinstrumente, die nicht nach IAS 27, IAS 28 oder IAS 31 zu bilanzieren sind, sind nach IAS 39 regelmäßig in der Kategorie „Zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte“ oder gegebenenfalls in der Kategorie „Erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert“ zu erfassen. Als Handelsbestand (und damit auch in der Kategorie „Erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert“) erfasste Eigenkapitalinstrumente kommen für eine Siebentelabschreibung nicht in Betracht, da hier das im Sinne der steuerlichen Vorschriften geforderte Kriterium Anlagevermögen nicht erfüllt ist.
- (16) Eigenkapitalinstrumente, die nach IAS 39 zu bilanzieren sind, werden grundsätzlich mit ihrem beizulegenden Zeitwert, oder, falls der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann, mit ihren Anschaffungskosten bewertet.
- (17) Die steuerlichen Wertansätze können von denen nach IAS 39 abweichen, insbesondere durch eine bereits bei Zugang unterschiedliche Bewertung wie

auch durch unterschiedliche Folgebewertungen, etwa aufgrund einer Abwertung, die steuerlich nicht geltend gemacht werden kann.

- (18) Bei Eigenkapitalinstrumenten, die nach IAS 27 voll zu konsolidieren sind, werden die Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens (Nettovermögen) in den Konzernabschluss übernommen. Dadurch ist an jedem Konzernbilanzstichtag das Nettovermögen der Tochtergesellschaft im Konzernabschluss enthalten.
- (19) Ein Unterschied zur steuerlichen Bewertung kann bereits bei der Erstkonsolidierung durch die Kaufpreisallokation entstehen. Dieser Unterschied verändert sich jährlich durch die Ergebnisse der Tochtergesellschaft und durch Konsolidierungsmaßnahmen.
- (20) Für Eigenkapitalinstrumente, die nach der Equity-Methode (IAS 28, IAS 31) oder nach der Methode der Quotenkonsolidierung (IAS 31) einbezogen werden, gelten die Rz (18) und (19) sinngemäß.
- (21) Ohne eine steuerliche Sonderregelung für die Teilwertabschreibung von Beteiligungen wäre, wenn man die übrigen Punkte aus Rz (14) bis (20) außer Acht lässt, zum Zeitpunkt der Wertminderung sowohl der Buchwert der Beteiligung mit dem Steuerwert als auch das Ergebnis nach IFRS mit dem steuerlichen Ergebnis ident. Eine Wertminderung einer Beteiligung hätte dann keine Auswirkungen auf die Darstellung der latenten Steuern im IFRS-Abschluss.
- (22) § 12 Abs 3 Z 2 KStG bestimmt, dass Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen über sieben Wirtschaftsjahre verteilt als Betriebsausgabe zu erfassen sind. Diese steuerliche Verteilung auf sieben Jahre ist unabhängig davon durchzuführen, ob die Beteiligung veräußert wurde oder ob sie noch besteht.
- (23) Die Unterscheidung von Eigenkapitalinstrumenten, die nach IAS 39 zu bilanzieren sind, und Eigenkapitalinstrumenten, die nach IAS 27, IAS 28 oder IAS 31 einzubeziehen oder zu bewerten sind, wäre nur dann von Bedeutung für die Bilanzierung der Siebentelabschreibung, wenn diese nicht als ein latenter

„Auswirkungen der steuerlichen Teilwertabschreibung nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf die Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12 in einem Konzern- oder separaten Einzelabschluss nach IFRS“

Steueranspruch vergleichbar einem Verlustvortrag nach IAS 12.34ff eingestuft wird.

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

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

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

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

- abzugsfähigen temporären Differenzen,
- dem Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste oder
- dem Vortrag noch nicht genutzter Steuergutschriften (tax credits¹) resultieren.

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

(28) Der Begriff tax credits wird in den geltenden IFRS nicht definiert. Grundsätzlich versteht man darunter besondere Steuervorteile, die für bestimmte Sachverhalte gewährt werden.² Die steuerliche Siebentelabschreibung erfüllt nach Ansicht des AFRAC nicht die Definition eines tax credits, weil die Siebentelabschreibung eine in zukünftigen Perioden geltend zu machende steuerliche Absetzbarkeit von Abschreibungsbeträgen darstellt.

¹„Auswirkungen der steuerlichen Teilwertabschreibung nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf die Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12 in einem Konzern- oder separaten Einzelabschluss nach IFRS“

- (29) Für noch nicht genutzte steuerliche Verluste sind nach IAS 12.34ff dann latente Steueransprüche anzusetzen, wenn die dort festgelegten Kriterien erfüllt sind. Die steuerliche Siebentelabschreibung führt bei der späteren Verrechnungsmöglichkeit zu einer Steuerermäßigung vergleichbar mit dem Verlustvortrag.
- (30) Die steuerliche Siebentelabschreibung ist mit der in Deutschland geltenden Regelung des § 4h dEStG über den Zinsvortrag (sog. Zinsschranke) vergleichbar. In der deutschen Literatur³ wird die Ansicht vertreten, dass dieser Zinsvortrag zu einer Steuerermäßigung vergleichbar mit dem Verlustvortrag führt.

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

- (31) Für die Beurteilung des Sachverhaltes unter IFRS ist es unbeachtlich, dass nach Auffassung der Finanzbehörde in den KStR der steuerliche Buchwert der Beteiligung im Jahr der Teilwertabschreibung sofort um den gesamten Abschreibungsbetrag gemindert wird. Wirtschaftlich ist vielmehr zu unterstellen, dass sich der Steuerwert der Beteiligung jährlich um ein Siebentel vermindert. Im Zeitpunkt der Teilwertabschreibung entsteht ein Unterschied zwischen dem wertgeminderten IFRS-Buchwert der Beteiligung und dem nur um ein Siebentel verminderten Steuerwert. Auf diese abzugsfähige temporäre Differenz ist ein latenter Steueranspruch im IFRS-Abschluss anzusetzen.
- (32) IAS 12.44 bestimmt, dass ein Unternehmen latente Steueransprüche für alle abzugsfähigen temporären Differenzen aus Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an Joint Ventures ausschließlich in dem Umfang zu bilanzieren hat, in dem es wahrscheinlich ist:
- dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit umkehren wird; und

„Auswirkungen der steuerlichen Teilwertabschreibung nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf die Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12 in einem Konzern- oder separaten Einzelabschluss nach IFRS“

- dass zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die temporäre Differenz verwendet werden kann.
- (33) Da die steuerliche Siebentelabschreibung zwingend in den Folgejahren als Betriebsausgabe geltend zu machen ist, ist davon auszugehen, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit umkehrt. Die erste Voraussetzung des IAS 12.44 ist somit als erfüllt anzusehen.
- (34) Die zweite Voraussetzung des IAS 12.44 ist in jedem Einzelfall gesondert zu beurteilen.
- (35) Die steuerliche Siebentelabschreibung ist auch dann weiterhin als Betriebsausgabe geltend zu machen, wenn die Beteiligung aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist. Es existiert dann allerdings weder ein IFRS-Buchwert für die Beteiligung noch ein Steuerwert. Um weiterhin einen latenten Steueranspruch für die noch offenen Siebentelabschreibungen ansetzen zu können, muss ein Steuerwert dafür angenommen werden.

6.3. Temporäre Differenzen in Verbindung mit einer erfolgten Teilwertabschreibung bei Beteiligungen (siehe Rz 7)

- (36) IAS 12 sieht besondere Ansatzvorschriften für latente Steuern (sowohl für Steuerschulden (IAS 12.39) als auch für Steueransprüche (IAS 12.44)) aus temporären Differenzen in Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen und Anteilen an Joint Ventures vor.
- (37) Nach Vornahme einer Teilwertabschreibung auf Beteiligungen wird oftmals der Steuerwert der Beteiligung von den IFRS-Buchwerten der relevanten Vermögenswerte und Schulden abweichen (zur Ermittlung einer solchen temporären Differenz vgl. IAS 12 Anhang B – Beispiele zur Berechnung und zur Darstellung – Beispiel 3).
- (38) In der Praxis erscheinen jene Fälle tendenziell häufiger anzutreffen, in denen die IFRS-Buchwerte der relevanten Vermögenswerte und Schulden den Steu-

„Auswirkungen der steuerlichen Teilwertabschreibung nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf die Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12 in einem Konzern- oder separaten Einzelabschluss nach IFRS“

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

6.4. Erwägungen

- (39) Diese Stellungnahme folgt dem in Kapitel 6.2.1. beschriebenen Ansatz, dass die steuerliche Siebentelabschreibung mit dem Verlustvortrag vergleichbar ist.
- (40) Auslösendes Moment für die Siebentelabschreibungen ist entweder die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert oder ein Verlust anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung. Die Siebentelabschreibung führt bei der späteren Verrechnungsmöglichkeit unabhängig vom weiteren Bestehen der Beteiligung zu einer Steuerermäßigung. Daher ist der Steuereffekt von dem Steuerwert der Beteiligung und von der Bilanzierung der Beteiligung selbst losgelöst zu betrachten. Die Folge ist, dass die Siebentelabschreibung mit einem steuerlichen Verlustvortrag vergleichbar ist, der ebenfalls losgelöst von den Ausgangsverhalten in Folgeperioden anrechenbar ist und daher grundsätzlich einen latenten Steueranspruch darstellt.

„Auswirkungen der steuerlichen Teilwertabschreibung nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf die Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12 in einem Konzern- oder separaten Einzelabschluss nach IFRS“

- (41) Diese Sichtweise geht konform mit der Ansicht der Finanzverwaltung gemäß den KStR.
- (42) Diese Vorgehensweise ist konsistent sowohl für einen Konzern- als auch für einen separaten Einzelabschluss nach IFRS anwendbar. (Dies wäre für den zweiten Ansatz bei Abgang der Beteiligung nicht gegeben, da in diesem Fall weder ein IFRS-Buchwert noch ein Steuerwert der Beteiligung vorhanden wären.)
- (43) Es ist daher bei Vornahme einer Teilwertabschreibung bei Beteiligungen ein latenter Steueranspruch in dem Umfang zu bilanzieren, in dem es wahrscheinlich ist, dass zukünftiges zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die noch offenen Siebentel des Abschreibungsbetrages verwendet werden können.
- (44) Das IASB hat am 31. März 2009 einen Entwurf ED/2009/2 „Income Tax“ veröffentlicht. In diesem Entwurf sind verschiedene Neuerungen für die Bilanzierung von Ertragsteuern vorgesehen. Einige der vom IASB vorgeschlagenen Neuerungen (wie z.B. die Definition des Steuerwertes (Tax Basis) oder die vorgeschlagenen Änderungen bei der Bilanzierung latenter Steuern auf Anteile an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie an Joint Ventures) können dazu führen, dass die vorliegende AFRAC-Stellungnahme teilweise oder zur Gänze zu überarbeiten ist. Das AFRAC wird etwaige Auswirkungen auf die vorliegende Stellungnahme umgehend evaluieren und entsprechend berücksichtigen, sobald das IASB den neuen Standard zu „Income Tax“ verabschiedet hat und dieser in das europäische Recht übernommen worden ist.

6.5. Beispiele

6.5.1. Ausgangslage

- (45) Gesellschaft A kauft am 1.1.X1 100% der Anteile an der inländischen Kapitalgesellschaft B um 1.000. Gesellschaft B hat nach UGB ein Eigenkapital von 700, der Fair Value des Nettovermögens beträgt 1.000.
- (46) Gesellschaft B erzielt in den Jahren X1 bis X3 Gewinne von je 100, die thesauriert werden. Gesellschaft B erzielt im Jahr X4 einen nachhaltigen Verlust von 700, der auch steuerlich zu einer Teilwertabschreibung führt. Gesellschaft B erzielt im Jahr X5 ein Ergebnis von null.

6.5.2. Szenario 1

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

	A (UGB)	A (IFRS)	B (UGB)	B (IFRS)	Steuerwert	7tel Teilwertabschreibung	7tel Teilwertabschreibung	7tel Verkauf	7tel Verkauf
	Beteiligung an B	konsolidiertes Nettovermögen B	Eigenkapital	Nettovermögen B		aktive latente Steuerbasis	in Steuererklärung	aktive latente Steuerbasis	in Steuererklärung
1.1.X1	1.000	1.000	700	1.000	1.000				
31.12.X1	1.000	1.100	800	1.100	1.000				
31.12.X2	1.000	1.200	900	1.200	1.000				
31.12.X3	1.000	1.300	1.000	1.300	1.000				
31.12.X4	300	600	300	600	300	600	100		
31.12.X5	300	600	300	600	300	500	100		
31.12.X6	0	0	0	0	0	400	100	86	14
31.12.X7						300	100	71	14
31.12.X8						200	100	57	14
31.12.X9						100	100	43	14
31.12.X10						0	100	29	14
31.12.X11								14	14
31.12.X12								0	14

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

„Auswirkungen der steuerlichen Teilwertabschreibung nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf die Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12 in einem Konzern- oder separaten Einzelabschluss nach IFRS“

6.5.3. Szenario 2

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

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

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

6.5.4. Szenario 3

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

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

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

„Auswirkungen der steuerlichen Teilwertabschreibung nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf die Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12 in einem Konzern- oder separaten Einzelabschluss nach IFRS“

- ¹ Das IASB arbeitet derzeit an einer Novellierung des IAS 12. Es hat am 31. März 2009 den Entwurf ED/2009/2 „Income Tax“ veröffentlicht (siehe auch Rz (44)). Danach ist ein tax credit definiert als „a tax benefit that takes the form of an amount that reduces income taxes payable“.
- ² Siehe EN 1.
- ³ Vgl. etwa Hoffmann im Haufe IFRS-Kommentar, § 26 Rz 54; a.A. Loitz/Neukamm, WPg 2008, S. 196, die den Zinsvortrag als temporäre Differenz einordnen.