



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Stellungnahme

„Grundsätze der unternehmensrechtlichen phasenkongruenten Dividendenaktivierung“

Vorsitzender der Arbeitsgruppe:

Erich Kandler (ekandler@deloitte.at)

Mitglieder der Arbeitsgruppe:

Christian Nowotny, Dieter Nefischer, Michael Rab und Roman Rohatschek

Informationen zur Arbeitsgruppe:

www.afrac.at

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ist der privatorganisierte 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 Abschlusssteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC

Schönbrunner Straße 222 - 228/1/6

1120 Wien

Österreich

Tel: +43 1 811 73 – 228

Fax: +43 1 811 73 – 100

Email: office@frac.at

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

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

Die Kapitalerhaltungsvorschriften des Rechts der GmbH sind auch auf die Rechtsform der GmbH & Co KG sinngemäß anzuwenden. AFRAC hat in seiner Sitzung vom 06.03.2013 beschlossen, die Stellungnahme „Grundsätze der unternehmensrechtlichen phasenkongruenten Dividendenaktivierung“ um ein Kapitel „Besonderheiten bei Personengesellschaften gem. § 221 Abs. 5 UGB“ (GmbH & Co KG) zu ergänzen.

Diese Änderung der Stellungnahme wurde in einer Arbeitsgruppe des AFRAC (Vorsitzender: Roman Rohatschek; Mitglieder: Klaus Hirschler, Werner Gedlicka, Aslan Milla, Christian Nowotny, Vera Schiemer) vorbereitet.

Überblick

1. Einleitung	2
2. Höhe des Anteilsbesitzes bzw. der Stimmrechte	3
3. Zusammenfallen bzw. zeitliche Lage der Abschlussstichtage der betroffenen Unternehmen.....	4
4. Beschlusslage zur Dividendenausschüttung	4
5. Besonderheiten bei Personengesellschaften gemäß § 221 Abs 5 UGB	6
6. Sonstige Fragestellungen.....	7

1. Einleitung

- (1) Diese Stellungnahme behandelt die phasenkongruente Dividendenaktivierung auf Grundlage der Rechnungslegungsvorschriften des österreichischen Unternehmensgesetzbuchs (UGB) in Jahres- und sinngemäß auch in Zwischenabschlüssen. Sie trifft keine Aussagen hinsichtlich der (österreichischen) ertragsteuerlichen Behandlung sowie der Behandlung nach anderen Rechnungslegungsvorschriften. Auf ein diesbezügliches Urteil des EuGH¹ sowie ein Erkenntnis des VwGH² wird verwiesen.
- (2) Eine phasenkongruente Dividendenaktivierung hat zu erfolgen, wenn bestimmte Kriterien kumulativ erfüllt sind; andernfalls ist sie unzulässig. Diese Kriterien betreffen die folgenden drei Themenkomplexe:
 - Höhe des Anteilsbesitzes bzw. der Stimmrechte
 - Zusammenfallen bzw. zeitliche Lage der Abschlussstichtage der betroffenen Unternehmen
 - Beschlusslage zur Dividendenausschüttung
- (3) Für das ausschüttende Unternehmen ist die jeweils geltende Rechtsordnung zu beachten. In der Folge wird von ausschüttenden Unternehmen ausgegangen, deren Rechtsform und Struktur einer österreichischen Kapitalgesellschaft entsprechen oder einer solchen vergleichbar sind.
- (4) Sofern auf „Ausschüttungsbeschlüsse“ etc. verwiesen wird, ist immer eine Bezugnahme auf den für die Ausschüttungsbemessung relevanten Abschluss (was nach der anwendbaren Rechtsordnung zu beurteilen ist, in Österreich der Jahresabschluss nach UGB) gemeint.
- (5) Gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen, wonach das Ergebnis einer Gesellschaft auf eine andere zu überrechnen ist (wie z.B. Ergebnisabführungsverträge bzw. Organschaften im Sinne der früheren steuerlichen Regeln), sind von dieser Stellungnahme nicht umfasst.

2. Höhe des Anteilsbesitzes bzw. der Stimmrechte

- (6) Bei der Beurteilung dieses Merkmals ist auf den Stimmrechtsanteil, nicht aber auf den Anteilsbesitz, abzustellen. Nur sofern ein Unternehmen (alleine oder gemeinsam mit von ihm beherrschten anderen Konzernunternehmen oder über einen Syndikatsvertrag) über die erforderliche (normalerweise einfache) Mehrheit der Stimmrechte verfügt, um einen Ausschüttungsbeschluss herbeizuführen, ist eine phasenkongruente Dividendenaktivierung bei allen Konzernunternehmen zulässig. Diese Voraussetzung ist in der Regel erfüllt, wenn das ausschüttende Unternehmen von § 244 Abs. 2 UGB erfasst wird und für den Ausschüttungsbeschluss keine besonderen, darüber hinausgehenden Voraussetzungen bestehen. Sofern diese Voraussetzung nicht erfüllt ist, ist eine phasenkongruente Dividendenaktivierung unzulässig. Insbesondere reicht eine bloß faktische Beherrschung (z.B. auf Grund der üblicherweise geringen Präsenz in der Haupt- oder Gesellschafterversammlung) nicht aus.
- (7) Die Beurteilung, ob das empfangende Unternehmen über die erforderliche Mehrheit der Stimmrechte bzw. die erforderliche, rechtlich gesicherte Durchsetzungsmöglichkeit für die Herbeiführung des Ausschüttungsbeschlusses verfügt, ist anhand der nachstehenden Kriterien vorzunehmen:
- (a) Es ist auf jene Stimmrechte abzustellen, die für die Herbeiführung eines Ausschüttungsbeschlusses erforderlich sind. Dies bedeutet, dass gegenüber dem Vorstand bzw. der Geschäftsführung (ggf. mittelbar über den Aufsichtsrat bzw. die Haupt- oder Gesellschafterversammlung) des ausschüttenden Unternehmens eine entsprechende Erwartungshaltung des empfangenden Unternehmens kommuniziert und wirkungsvoll durchgesetzt werden kann. Sollte daher ein empfangendes Unternehmen weder über ein Bestellungs- oder Entsendungsrecht für die Mehrheit der Vorstandsmitglieder bzw. Mitglieder der Geschäftsführung verfügen noch das Recht haben, die Mehrheit der Aufsichtsratsmitglieder (auch nach Berücksichtigung der Belegschaftsvertreter) zu bestimmen, noch in der Haupt- oder Gesellschafterversammlung – sei es durch eigenen Anteils-

„Grundsätze der unternehmensrechtlichen phasenkongruenten Dividendenaktivierung“

besitz oder durch Stimmrechtsbindungsverträge – über die erforderliche Mehrheit zur Herbeiführung eines Dividendenbeschlusses verfügen, so ist dieses Kriterium nicht erfüllt und eine phasenkongruente Dividendenaktivierung unzulässig.

- (b) Es muss gewährleistet sein, dass die erforderliche Mehrheit vom Abschlussstichtag bis zum tatsächlichen Ausschüttungsbeschluss vorliegt bzw. deren durchgängiges Vorliegen zu erwarten ist.

3. Zusammenfallen bzw. zeitliche Lage der Abschlussstichtage der betroffenen Unternehmen

- (8) Der Abschlussstichtag des ausschüttenden Unternehmens muss zeitgleich mit oder vor dem Abschlussstichtag des empfangenden Unternehmens liegen.

4. Beschlusslage zur Dividendenausschüttung

- (9) Als Voraussetzungen für die phasenkongruente Aktivierung von Dividenden gelten die folgenden Punkte:
 1. Die Aufstellung³ des Abschlusses des ausschüttenden Unternehmens muss vor jener des empfangenden Unternehmens erfolgt sein.
 2. Das empfangende Unternehmen muss vor dem Abschlussstichtag einen dokumentierten Beschluss fassen, dass ein bestimmter Betrag (der durch den aufgestellten Abschluss des ausschüttenden Unternehmens als ausschüttungsfähig gedeckt ist) zur Ausschüttung vorgesehen ist und aufgrund der Ausübung der Stimmrechte alle Maßnahmen gesetzt werden, damit dieser Betrag dem empfangenden Unternehmen auch tatsächlich zufließen wird.
 3. a) Zum Zeitpunkt der Feststellung des Abschlusses des empfangenden Unternehmens muss entweder der Abschluss des ausschüttenden Unternehmens festgestellt oder die Prüfung des aufgestellten Abschlusses – sofern eine solche erfolgt – materiell so weit abgeschlossen

„Grundsätze der unternehmensrechtlichen phasenkongruenten Dividendenaktivierung“

- sen sein, dass mit keinen Änderungen des zur Ausschüttung vorgesehenen Gewinns mehr zu rechnen ist. Als Nachweis für einen ausreichenden zur Ausschüttung zur Verfügung stehenden Gewinn ist – sofern die Feststellung noch nicht erfolgt ist – eine vom Abschlussprüfer des ausschüttenden Unternehmens gegenüber dem empfangenden Unternehmen ausgestellte Bestätigung als ausreichend anzusehen.
- b) Ein rechtswirksamer Ausschüttungsbeschluss, spätestens zum Zeitpunkt der Feststellung des Abschlusses des empfangenden Unternehmens, ist in jenen Fällen erforderlich, in denen Einspruchsrechte oder Genehmigungserfordernisse von Behörden etc. in Bezug auf den Ausschüttungsbeschluss bestehen.
 - c) Ob Einwendungen von Minderheitsgesellschaftern dazu führen können, dass in wirtschaftlicher Betrachtung kein gesicherter Anspruch auf Ausschüttung des vorgesehenen Betrages an das empfangende Unternehmen besteht, ist nach den konkreten Gegebenheiten zu beurteilen, wobei insbesondere Erfahrungen aus der Vergangenheit zu berücksichtigen sind. Wenn Hinweise vorliegen, dass Minderheitsgesellschafter den maßgeblichen Abschluss oder den Ausschüttungsbeschluss mit rechtlichen Mitteln bekämpfen werden, ist der rechtswirksame Ausschüttungsbeschluss, spätestens zum Zeitpunkt der Feststellung des Abschlusses des empfangenden Unternehmens, eine Voraussetzung für die Aktivierung.
4. Dem Vollzug des Ausschüttungsbeschlusses dürfen keine sonstigen Hindernisse entgegenstehen. Der Vollzug der Ausschüttung an das empfangende Unternehmen muss deshalb insbesondere frei von Einspruchsmöglichkeiten und Genehmigungserfordernissen von Behörden etc. sein.

5. Besonderheiten bei Personengesellschaften gemäß § 221 Abs 5 UGB¹

(10) Von Personengesellschaften gemäß § 221 Abs 5 UGB sind folgende Besonderheiten zu beachten:

1. Bei der Beurteilung, ob das empfangende Unternehmen über die erforderliche Mehrheit der Stimmrechte bzw die erforderliche rechtlich gesicherte Durchsetzungsmöglichkeit für die Herbeiführung des Gewinnverteilungsbeschlusses verfügt, gilt anstelle von Rz 6, Rz 7 lit (a) und Rz 9 Z 2 Folgendes:
 - Ist aufgrund fehlender Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag die Zustimmung aller Gesellschafter für die Feststellung des Jahresabschlusses erforderlich, so hat das empfangende Unternehmen eine phasenkongruente Gewinnerfassung vorzunehmen, wenn es direkt oder indirekt über alle Stimmrechte verfügt.
 - Ist aufgrund gesellschaftsvertraglicher Bestimmungen für die Beschlussfassung über die Feststellung des Jahresabschlusses bzw die Gewinnverteilung die Zustimmung aller Gesellschafter nicht erforderlich, ist beim empfangenden Unternehmen dann eine phasenkongruente Gewinnerfassung vorzunehmen, wenn es direkt oder indirekt über die erforderliche Mehrheit der Stimmrechte verfügt.
 - Sind aufgrund gesellschaftsvertraglicher Bestimmungen kein gesonderter Beschluss über die Feststellung des Jahresabschlusses und kein Gewinnverteilungsbeschluss erforderlich, sodass der Gewinn den Gesellschaftern nach Aufstellung des Jahresabschlusses ohne weitere Beschlusserfordernisse zugerechnet wird, haben alle Anteilseigner eine

¹ Eingefügt aus Anlass der Stellungnahme „Die Darstellung des Eigenkapitals im Jahresabschluss der GmbH & Co KG“ vom März 2012.

phasenkongruente Gewinnerfassung vorzunehmen. In diesem Fall ist ein dokumentierter Beschluss iSv Rz 9 Z 2 nicht erforderlich.

2. Die phasenkongruente Gewinnerfassung hat beim empfangenden Unternehmen über den Ansatz einer Forderung zu erfolgen.

6. Sonstige Fragestellungen

- (11) Für die Ermittlung des Betrags der Dividendenaktivierung ist insbesondere bei Auslandsbeziehungen zu beachten, ob nicht oder nur teilweise anrechenbare Kapitalertragsteuern einbehalten werden oder Übertragungs- bzw. Transfergebühren etc. anfallen können. Ist dies der Fall, so ist die Aktivierung nur in Höhe des als gesichert anzusehenden Dividendenzuflusses vorzunehmen. Allfällige Ertragsteuerbelastungen beim empfangenden Unternehmen, z.B. aus (inländischen) Substanz Ausschüttungen, sind als (laufende) Ertragsteuern zu berücksichtigen. Das Saldierungsverbot ist zu beachten.
- (12) Der Umstand, dass Ansprüche auf Dividendenausschüttung unverzinslich sind, ist nach den allgemeinen Bewertungsvorschriften zu berücksichtigen.
- (13) Ansprüche auf Vorzugsdividenden sind wie Ansprüche auf normale Dividenden zu behandeln, weil ihre Ausschüttung zwar vor allfälligen anderen Ausschüttungen erfolgt, jedoch ebenso von der Aufstellung eines mit entsprechenden ausschüttungsfähigen Beträgen ausgestatteten Abschlusses abhängt.

¹ EuGH 27.6.1996 mit Berichtigung 10.7.1997, Rs. 234/94 – Tomberger.

² VwGH 13.9.2006, 0129/13/2002.

³ Der Abschluss ist aufgestellt, sobald die Geschäftsleitung des ausschüttenden Unternehmens beschlossen hat, diesen Abschluss dem zuständigen Organ zur Genehmigung (Feststellung) vorzulegen.