



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

AFRAC-Stellungnahme 8
Teilwertabschreibungen (IFRS)

Stellungnahme

**Auswirkungen der steuerlichen Teilwertabschreibung nach
§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG auf die Bilanzierung von Ertragsteu-
ern nach IAS 12 in einem Konzern- oder separaten Jahres-
abschluss nach IFRS**

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC, Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung) ist der privat organisierte und von zuständigen Behörden unterstützte österreichische Standardsetter auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung. Die Mitglieder des Vereins "Österreichisches Rechnungslegungskomitee", dessen operatives Organ das AFRAC ist, setzen sich aus österreichischen Bundesministerien und offiziellen fachspezifischen Organisationen zusammen. Die Mitglieder des AFRAC sind Abschlussersteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC

c/o Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

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 8 (Mai 2020), Rz ...

Langzitat: AFRAC-Stellungnahme 8: Teilwertabschreibungen (IFRS) (Mai 2020),
Rz ...

Historie der vorliegenden Stellungnahme

erstmalige Veröffentlichung	Juni 2009	
Überarbeitung	September 2015	Änderungen aufgrund der AF-RAC-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“ und Aktualisierung der Verweise auf anzuwendende Standards
Überarbeitung	März 2016	Adaptierung ohne wesentliche inhaltliche Änderungen
Überarbeitung	Mai 2020	Anpassung an IFRS 9 sowie Änderung der erläuternden Beispiele

Inhaltsverzeichnis

1. Hintergrund	2
2. Anwendungsbereich	2
3. Fragestellung	2
4. Stellungnahme	3
5. Erstmalige Anwendung	4
Erläuterungen	5

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 Jahresabschlüsse als auch auf (Konzern-)Zwischenberichte, 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 Jahresabschluss auf die Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12? Welche Angabepflichten ergeben sich?

4. Stellungnahme

- (4) Den steuerlich noch nicht als Betriebsausgabe geltend gemachten Siebentelabschreibungen stehen in einem IFRS-Abschluss keine korrespondierenden Vermögenswerte gegenüber. Der Unterschied zwischen der steuerlichen Basis der noch offenen Siebentelabschreibungen, die von der Steuerbehörde als ein in zukünftigen Perioden abzugsfähiger Betrag anerkannt werden, und dem Buchwert von null ist eine abzugsfähige temporäre Differenz, die einen latenten Steueranspruch zur Folge hat (IAS 12.9).
- (5) Es ist daher bei Vornahme einer Teilwertabschreibung bei Beteiligungen gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 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.
- (5a) Tatsächliche und latente Steuern sind im Gewinn oder Verlust zu erfassen, ausgenommen in dem Umfang, in dem sie sich auf Posten beziehen, die in der gleichen oder einer anderen Periode außerhalb des Gewinns oder Verlusts erfasst werden (vgl. IAS 12.58 und IAS 12.61A). Dementsprechend sind tatsächliche und latente Steuern, die aus Siebentelabschreibungen resultieren, im Gewinn oder Verlust zu erfassen, wenn sie sich auf Sachverhalte beziehen, die im IFRS-Abschluss im Gewinn oder Verlust ausgewiesen werden. Beziehen sie sich auf Sachverhalte, die im IFRS-Abschluss im sonstigen Ergebnis ausgewiesen werden, sind sie im sonstigen Ergebnis zu erfassen.
- (5b) IAS 12.63 gibt Anleitung für jene außergewöhnlichen Umstände, bei denen es schwierig ist, den Betrag der tatsächlichen und latenten Steuern zu ermitteln, der sich auf Posten bezieht, die im sonstigen Ergebnis oder direkt im Eigenkapital erfasst werden. In solchen Fällen sind die außerhalb des Gewinns oder Verlusts zu erfassenden Ertragsteuern auf Basis einer angemessenen anteiligen Verteilung der tatsächlichen und latenten Steuern des Unternehmens in der

betreffenden Steuergesetzgebung zu ermitteln, oder es wird ein anderes Verfahren gewählt, welches unter den vorliegenden Umständen eine sachgerechtere Verteilung ermöglicht.

- (6) Im Konzern- oder Jahresabschluss nach IFRS sind als zusätzliche Erläuterungen entsprechend IAS 12.81 (e) der Betrag der abzugsfähigen temporären Differenzen aus 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. Erstmalige Anwendung

- (7) Die vorliegende Fassung der Stellungnahme ersetzt jene vom März 2016. Sie ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2020 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung wird empfohlen.

Erläuterungen

Zu Rz (1): Steuerrechtliche Grundlagen

Die Grundlagen für die steuerliche Behandlung von Beteiligungen finden sich in § 10 KStG 1988 und in den zum KStG erlassenen Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 (KStR 2013, 6. Fassung, gültig seit 28.11.2019). Letztere führen wie folgt aus:

Rz 1300 KStR:

„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 ist in der Regel von einer Beteiligung auszugehen, die nicht dem Anlagevermögen zugehört. Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste im Zusammenhang mit solchen Beteiligungen sind daher sofort absetzbar. Besteht allerdings ein hoher funktionaler Zusammenhang, kann im Einzelfall eine Beteiligung des Anlagevermögens vorliegen.*
- 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 (zB 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.“*

Rz 1301 ff. KStR:

„Die Verteilung der steuerlichen Wirksamkeit der Teilwertabschreibung einer Beteiligung auf sieben Jahre bewirkt nicht, dass sich der Buchwert der Beteiligung 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. ...“

Internationale Schachtelbeteiligung

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

Zu Rz (4) und (5): Beurteilung nach IFRS

In einem IFRS-Abschluss können Anteile an einem anderen Unternehmen je nach den Voraussetzungen unterschiedlich abgebildet sein. Abhängig von der Aufstellung eines Konzern- oder Jahresabschlusses nach IFRS sowie von der Höhe der Beteiligung und deren Zweckwidmung werden Eigenkapitalinstrumente nach den Vorschriften des IFRS 9.4.1.4, des IFRS 10, des IFRS 11 oder des IAS 28 bilanziert.

Die Bewertung der gemäß IFRS 9.4.1.4 bilanzierten Beteiligungen erfolgt mit dem beizulegenden Zeitwert. Beim erstmaligen Ansatz dieser Beteiligungen kann das bilanzierende Unternehmen unwiderruflich die Wahl zwischen Erfassung der Wertänderung im Gewinn oder Verlust (Kategorie FVTPL) oder im sonstigen Ergebnis (Kategorie FVOCI) treffen.

Als Handelsbestand gemäß IFRS 9.5.7.5 in der Kategorie FVTPL erfasste Eigenkapitalinstrumente kommen für eine Siebentelabschreibung nicht in Betracht, weil hier das im Sinne der steuerlichen Vorschriften geforderte Kriterium Anlagevermögen nicht erfüllt ist.

Die steuerlichen Wertansätze können von den Wertansätzen nach IFRS 9 abweichen, insbesondere durch eine bereits bei Zugang unterschiedliche Bewertung wie auch durch unterschiedliche Folgebewertungen, etwa aufgrund einer Verringerung des beizulegenden Zeitwerts, die steuerlich nicht geltend gemacht werden kann.

Bei Anteilen an Unternehmen, die nach IFRS 10 voll zu konsolidieren sind, werden die Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens (Nettovermögen) in den Konzernabschluss übernommen. Dadurch ist das Nettovermögen der Tochtergesellschaft im Konzernabschluss enthalten. 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. Für Anteile, die nach der Equity-Methode (IAS 28, IFRS 11 – Gemeinschaftsunternehmen) oder nach der Methode der anteilmäßigen Konsolidierung (IFRS 11 – Gemeinschaftliche Tätigkeiten) einbezogen werden, gelten diese Überlegungen sinngemäß. Temporäre Differenzen aus Tochterunternehmen, Anteilen an gemeinsamen Vereinbarungen oder assoziierten Unternehmen führen bei Erfüllung der Voraussetzungen gemäß IAS 12.39 bzw. Nichterfüllung der Voraussetzungen in IAS 12.44 zu keinem Ansatz latenter Steuern (siehe dazu die AFRAC-Stellungnahme 28 IAS 12 Ertragsteuern – Outside Basis Differences (IFRS)).

§ 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.

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 durch die spätere Verrechnungsmöglichkeit unabhängig vom weiteren Bestehen der Beteiligung zu einer Steuerermäßigung. Daher ist der Steuereffekt vom Steuerwert der Beteiligung und von der Bilanzierung der Beteiligung selbst losgelöst zu betrachten.

Können Aufwendungen steuerlich erst in späteren Perioden geltend gemacht werden, dann haben die noch nicht als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen eine steuerliche Basis, der aber im IFRS-Abschluss kein Vermögenswert gegenübersteht. Nach IAS 12.9 liegt auch in diesem Fall eine abzugsfähige temporäre Differenz vor, die einen latenten Steueranspruch zur Folge hat.

Folgende Beispiele erläutern diese Vorgehensweise:

Beispiel 1: Teilwertabschreibung eines vollkonsolidierten Tochterunternehmens

Unternehmen A erwirbt am 1.1.20X1 100% der Anteile an der inländischen Kapitalgesellschaft B um 1.000. Gesellschaft B weist ein Eigenkapital von 700 aus. Aus der Kaufpreisallokation ergibt sich ein nicht abschreibbarer Firmenwert von 300.

Unternehmen B erzielt in den Jahren 20X1 und 20X2 Gewinne von je 100, die thesauriert werden. Im Jahr 20X3 entsteht bei B ein nachhaltiger Verlust von 700, der steuerlich zu einer Teilwertabschreibung in Höhe dieses Verlusts führt. In den Jahren 20X4 bis 20X9 erzielt B ein Ergebnis von null.

Daraus ergeben sich folgende Werte:

	Steuerwert der Beteiligung an B	Verbleibende Siebentelabschreibung	Steuerlich geltend gemachte Siebentelabschreibung	Latenter Steueranspruch	IFRS-Nettovermögen von B	Temporäre Differenz (Outside Basis Differenz)
1.1.20X1	1.000				1.000	0
31.12.20X1	1.000				1.100	100
31.12.20X2	1.000				1.200	200
31.12.20X3	300	600	100	150	500	200
31.12.20X4	300	500	100	125	500	200
31.12.20X5	300	400	100	100	500	200
31.12.20X6	300	300	100	75	500	200
31.12.20X7	300	200	100	50	500	200
31.12.20X8	300	100	100	25	500	200
31.12.20X9	300	0	100	0	500	200

Die Siebentelabschreibung im Jahr 20X3 führt im ersten Schritt zur Erfassung eines Steueranspruchs in Höhe von 175 (= 25% der steuerlichen Teilwertabschreibung). Bereits im Jahr 20X3 wird ein Siebentel der Teilwertabschreibung (100) steuermindernd geltend gemacht. Daraus ergeben sich folgende Buchungen:

Latenter Steueranspruch	175	an Ertragsteuern	175
Ertragsteuern	25	an latenter Steueranspruch	25

In den Folgejahren 20X4 bis 20X9 erfolgt die Geltendmachung der übrigen Siebentelabschreibungen in Höhe von jeweils 100 mit folgender Buchung:

Ertragsteuern	25	an latenter Steueranspruch	25
---------------	----	----------------------------	----

Darüber hinaus entsteht aus den in den Jahren 20X1 und 20X2 thesaurierten Gewinnen eine temporäre Differenz zwischen der steuerlichen Basis (dem Steuerwert) der Beteiligung an B und dem im Konzernabschluss enthaltenen IFRS-Nettovermögen von B. Diese temporäre Differenz ist als latente Steuerschuld zu bilanzieren, außer die Voraussetzungen in IAS 12.39 sind erfüllt.

Beispiel 2: Teilwertabschreibung und Verkauf eines vollkonsolidierten Tochterunternehmens

Sachverhalt wie Beispiel 1. In der Periode 20X6 veräußert A die Beteiligung an B um 230.

Daraus ergeben sich folgende Werte:

	Steuerwert der Beteiligung an B	Verbleibende Siebentelabschreibung (aus Teilwertabschreibung)	Verbleibende Siebentelabschreibung (aus Verkauf)	Steuerlich geltend gemachte Siebentelabschreibung	Latenter Steueranspruch	IFRS-Nettovermögen von B	Temporäre Differenz (Outside Basis Differenz)
1.1.20X1	1.000					1.000	0
31.12.20X1	1.000					1.100	100
31.12.20X2	1.000					1.200	200
31.12.20X3	300	600		100	150,0	500	200
31.12.20X4	300	500		100	125,0	500	200
31.12.20X5	300	400		100	100,0	500	200
31.12.20X6		300	60	110	90,0		
31.12.20X7		200	50	110	62,5		
31.12.20X8		100	40	110	35,0		
31.12.20X9		0	30	110	7,5		
31.12.20Y0		0	20	10	5,0		
31.12.20Y1		0	10	10	2,5		
31.12.20Y2		0	0	10	0,0		

Die Siebentelabschreibung im Jahr 20X3 führt im ersten Schritt zur Erfassung eines Steueranspruchs in Höhe von 175 (= 25% der steuerlichen Teilwertabschreibung). Bereits im Jahr 20X3 wird ein Siebentel der Teilwertabschreibung (100) steuermindernd geltend gemacht. Daraus ergeben sich folgende Buchungen:

Latenter Steueranspruch	175	an Ertragsteuern	175
Ertragsteuern	25	an latenter Steueranspruch	25

In den Jahren 20X4 bis 20X6 erfolgt die Geltendmachung weiterer Siebentelabschreibungen in Höhe von jeweils 100 mit folgender Buchung:

Ertragsteuern	25	an latenter Steueranspruch	25
---------------	----	----------------------------	----

Im Jahr 20X6 erfolgt der Verkauf der Tochtergesellschaft. Der daraus entstehende steuerliche Verlust von 70 ist wiederum über sieben Jahre zu verteilen.

Latenter Steueranspruch	17,5	an Ertragsteuern	17,5
Ertragsteuern	2,5	an latenter Steueranspruch	2,5

In den Jahren 20X7 bis 20X9 erfolgt die Geltendmachung der übrigen Siebentelabschreibungen in Höhe von jeweils 100 aus der ursprünglichen Teilwertabschreibung (Ertragsteuer 25) und jener in Höhe von jeweils 10 aus dem Verkaufsverlust (Ertragsteuer 2,5) mit folgender Buchung:

Ertragsteuern	27,5	an latenter Steueranspruch	27,5
---------------	------	----------------------------	------

In den Jahren 20Y0 bis 20Y2 verbleibt die Geltendmachung der übrigen Siebentelabschreibungen in Höhe von jeweils 10 aus dem Verkaufsverlust (Ertragsteuer 2,5) mit folgender Buchung:

Ertragsteuern	2,5	an latenter Steueranspruch	2,5
---------------	-----	----------------------------	-----

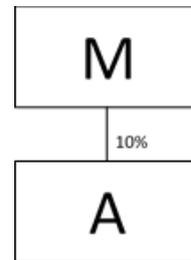
In den Jahren 20X1 und 20X2 entsteht aus den thesaurierten Gewinnen eine temporäre Differenz zwischen der steuerlichen Basis (dem Steuerwert) der Beteiligung an B und dem im Konzernabschluss enthaltenen IFRS-Nettovermögen von B. Diese temporäre Differenz ist als latente Steuerschuld zu bilanzieren, außer die Voraussetzungen in IAS 12.39 sind erfüllt.

Zu Rz (5a): Ausweis der tatsächlichen und latenten Steuern

Diese Stellungnahme stellt klar, dass die Erfassung der tatsächlichen und latenten Steuern aus steuerlichen Teilwertabschreibungen der Aufwands-/Ertragserfassung des zu Grunde liegenden Geschäftsfalles oder Ereignisses folgt. Dies gilt auch für latente Steuern aus der Siebentelabschreibung und ist im Konzernabschluss unabhängig davon, auf welcher Ebene im Konzern die latenten Steuern entstehen. Folgende Beispiele erläutern diese Vorgehensweise:

Beispiel 3: Teilwertabschreibung einer unmittelbar gehaltenen Beteiligung

Unternehmen M erwirbt am 1.1.20X1 10% an Unternehmen A um 1.000 und ordnet diese Anteile gemäß IFRS 9.4.1.4. der Kategorie FVOCI zu. Der Steuersatz des Unternehmens M beträgt in allen Perioden 25%. Der Beteiligungsbuchwert und der Steuerwert betragen jeweils 1.000.



Der Fair Value der Anteile an A vermindert sich bis zum 31.12.20X1 auf 300. Diese Wertverminderung um 700 ist auch steuerwirksam. Die steuerliche Teilwertabschreibung ist gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG auf sieben Jahre verteilt als Betriebsausgabe geltend zu machen (Siebentelabschreibung).

Dieser Sachverhalt führt zu folgenden Buchungen (auszugsweise):

31.12.20X1: Verminderung des FV

Veränderung des FV von EK-Instrumenten (OCI)	700	an Eigenkapitalinstrumente FVOCI	700
Latenter Steueranspruch	175	an Ertragsteuern (OCI)	175

Die Erfassung der Wertverminderung erfolgt gemäß der IFRS 9-Kategoriezuordnung im sonstigen Ergebnis (OCI). Die Verteilung der Teilwertabschreibung über sieben Jahre ist zunächst als latenter Steueranspruch anzusetzen und die daraus resultierende Steuererminderung im sonstigen Ergebnis (OCI) zu erfassen (IAS 12.61A).

Verbrauch Siebentel (31.12.20X1 bis 20X7)

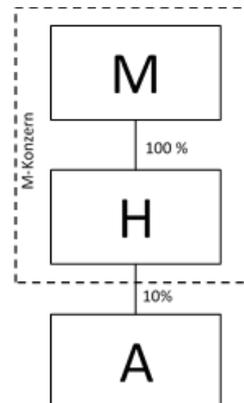
Ertragsteuern (GuV)	25	an latenter Steueranspruch	25
---------------------	----	----------------------------	----

Die jährliche Geltendmachung der Siebentelabschreibung vermindert den tatsächlichen Ertragsteueraufwand (GuV) der Periode. Dem steht die Verminderung des latenten Ertragsteueranspruchs gegenüber. Diese Verringerung muss als Ausgleich für die Verminderung des tatsächlichen Ertragsteueraufwands aus der Geltendmachung der Siebentelabschreibung als Ertragsteueraufwand im Gewinn oder Verlust erfasst werden.

Beispiel 4: Teilwertabschreibung einer über eine Zwischenholding gehaltenen Beteiligung

Unternehmen M hält 100% an der vollkonsolidierten Holding GmbH (H). Der Beteiligungsbuchwert im Jahresabschluss von M und der steuerliche Buchwert betragen jeweils 1.000.

H erwirbt am 1.1.20X1 10% an Unternehmen A um 1.000. H (bzw. der M-Konzern) ordnet diese Anteile gemäß IFRS 9.4.1.4. der Kategorie FVOCI zu. Der Steuersatz für M und H beträgt in allen Perioden 25%. Der Beteiligungsbuchwert und der Steuerwert betragen jeweils 1.000.



Der Fair Value der Anteile an A vermindert sich bis zum 31.12.20X1 auf 300. H darf aufgrund spezifischer steuerlicher Bestimmungen keine steuerliche Teilwertabschreibung von A geltend machen.

Der Fair Value von H vermindert sich bis zum 31.12.20X1 ebenfalls auf 300. Diese Wertverminderung des Beteiligungsansatzes bei M um 700 ist steuerwirksam. Die steuerliche Teilwertabschreibung ist gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG auf sieben Jahre verteilt als Betriebsausgabe geltend zu machen (Siebentelabschreibung).

Dieser Sachverhalt führt zu folgenden Buchungen (auszugsweise):

31.12.20X1: Verminderung des FV

Veränderung des FV von EK-Instrumenten (OCI)	700	an Eigenkapitalinstrumente FVOCI	700
Latenter Steueranspruch	175	an Ertragsteuern (OCI)	175

Die steuerwirksame Teilwertabschreibung der Beteiligung von M an H führt im IFRS-Konzernabschluss zu einem latenten Steueranspruch aus der Siebentelabschreibung. Diese Steuerminderung bezieht sich auf die Verminderung des beizulegenden Zeitwerts der Anteile an A. Daher ist auch die daraus resultierende Steuerwirkung im sonstigen Ergebnis (OCI) zu erfassen (IAS 12.61A).

Die Verminderung des beizulegenden Zeitwerts der Anteile an A im Jahresabschluss von H hat keine steuerliche Auswirkung. Ebenso ist eine eventuelle Werterhöhung in zukünftigen Perioden nicht steuerwirksam (keine zu versteuernde temporäre Differenz).

Verbrauch Siebentel (31.12.20X1 bis 20X7)

Ertragsteuern (GuV)	25	an latenter Steueranspruch	25
---------------------	----	----------------------------	----

Die jährliche Geltendmachung der Siebentelabschreibung vermindert den tatsächlichen Ertragsteueraufwand (GuV) der Periode. Dem steht die Verminderung des latenten Ertragsteueranspruchs gegen-

über. Diese Verringerung muss als Ausgleich für die Verminderung des tatsächlichen Ertragsteueraufwands aus der Geltendmachung der Siebentelabschreibung als Ertragsteueraufwand im Gewinn oder Verlust erfasst werden.

Zu Rz (5b): Vorgehensweise bei schwieriger Zuordnung

Die in Rz (5a) dargelegten Grundsätze gelten auch dann, wenn die Beteiligung über eine oder mehrere Zwischenholdings gehalten wird und/oder wenn die Aufwands-/Ertragserfassung des zu Grunde liegenden Geschäftsvorfalles in einer anderen (früheren) Periode erfolgte („backtracing“). Ist der kausale Zusammenhang zwischen Wertverminderung der Beteiligung und steuerlicher Teilwertabschreibung nicht eindeutig festzustellen (beispielsweise weil eine Zwischenholding mehrere Beteiligungen hält oder andere Ergebnisse der Zwischenholding ebenfalls kausal für die Teilwertabschreibung sind), ist eine angemessene anteilige oder sachgerechte Verteilung erforderlich.