

An das
Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC)
office@frac.at

Wien, am 23. November 2020

Stellungnahme zum Entwurf für die AFRAC-Stellungnahme 38:
Währungsumrechnung (UGB)

Sehr geehrte Kolleginnen und Kollegen!

Anbei übermittle ich Ihnen die von mir und weiteren Mitgliedern der AFRAC-30
Arbeitsgruppe verfassten Anmerkungen zu den latenten Steuern iZm Währungsumrechnung.

Bei Rückfragen stehe ich gerne zu Ihrer Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen,

Klaus Hirschler

4.5. Ausländische Zweigniederlassungen

- (71) Unterliegt die ausländische Zweigniederlassung außerhalb der Eurozone einer Ertragsteuer, sind die steuerrechtlichen Wertansätze mit dem Stichtagskurs umzurechnen. Bei Vermögensgegenständen können sich daher aus der Währungsumrechnung temporäre Differenzen ergeben, für die gemäß § 198 Abs 9 UGB latente Steuern anzusetzen sind. Jede Veränderung dieser latenten Steuern darf in der Gewinn- und Verlustrechnung als Steuern vom Einkommen und vom Ertrag oder als Kursgewinn oder -verlust ausgewiesen werden (siehe ausführlich Kapitel 6).
- (72) Die Rz ist redundant.

6. Latente Steuern

6.1. Jahresabschluss

- (132) Die folgenden Ausführungen gehen von der Annahme aus, dass eine inländische Körperschaft in einem Land außerhalb der Eurozone eine Zweigniederlassung hat. Die ausländische Zweigniederlassung ist nach ihren nationalen Vorschriften zur Führung von Büchern verpflichtet und unterliegt einer der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Ertragsteuer im Ausland.
- Die ausländischen steuerlichen Wertansätze sind mit dem Stichtagskurs umzurechnen.
- (133) Latente Steuern iSd § 198 Abs 9 und 10 UGB beruhen auf Differenzen zwischen dem unternehmensrechtlichen und dem steuerrechtlichen Wertansatz. Temporäre Differenzen können durch unterschiedliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften im Unternehmens- und in- und/oder ausländischem Steuerrecht entstehen. Weiters können durch die Währungsumrechnung (zusätzliche) Differenzen entstehen oder bestehende Ansatz- und Bewertungsdifferenzen vermindert werden.
- (134) Werden die unternehmensrechtlichen Buchwerte von Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten mit dem historischen Kurs und der ausländische steuerrechtliche Wertansatz mit dem Stichtagskurs umgerechnet, kann durch die Währungsumrechnung eine (zusätzliche) Differenz entstehen oder sich die temporäre Differenz, die auf die unterschiedliche

Bewertung zwischen UGB und ausländischem Steuerrecht zurückzuführen ist, verändern.

- (135) Sind Währungsdifferenzen aus latenten Steuerschulden oder -ansprüchen gegenüber ausländischen Steuerjurisdiktionen in der Gewinn- und Verlustrechnung enthalten, dürfen solche Unterschiedsbeträge entweder als Fremdwährungsaufwand oder -ertrag oder im Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ als latenter Steueraufwand (Steuerertrag) ausgewiesen werden.

6.2. Konzernabschluss

6.2.1. Grundsätze

- (136) Entstehen bedingt durch die Umrechnung von Fremdwährungsposten eines einbezogenen Unternehmens bei Durchführung der einzelnen Konsolidierungsmaßnahmen (zusätzliche) Differenzen zwischen den unternehmensrechtlichen Wertansätzen im Konzernabschluss und den steuerlichen Wertansätzen, dann sind auf diese temporären Differenzen latente Steuern entsprechend den Bestimmungen des § 258 UGB zu erfassen.
- (137) Latente Steuern auf Differenzen zwischen dem unternehmensrechtlichen Wertansatz des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens und dem steuerlichen Beteiligungsbuchwert eines einbezogenen Unternehmens, die durch die Umrechnung in die Konzernwährung entstehen, dürfen nicht angesetzt werden, wenn die Voraussetzungen des § 258 Satz 3 UGB gegeben sind.
- (138) Sind Währungsdifferenzen aus latenten Steuerschulden oder -ansprüchen gegenüber ausländischen Steuerjurisdiktionen in der Gewinn- und Verlustrechnung umfasst, können solche Unterschiedsbeträge entweder als Fremdwährungsaufwand oder -ertrag oder im Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ als latenter Steueraufwand (Steuerertrag) ausgewiesen werden.

6.2.2. Stichtagskursmethode

- (139) Bei Anwendung der Stichtagskursmethode werden sowohl die unternehmensrechtlichen als auch die steuerrechtlichen Wertansätze mit dem

Stichtagskurs am Konzernbilanzstichtag umgerechnet, zusätzliche Differenzen aus der Währungsumrechnung ergeben sich daher nicht. Die temporären Differenzen und die darauf gebildeten latenten Steuern in der Konzernwährung ergeben sich aus den temporären Differenzen in lokaler Währung, umgerechnet mit dem Stichtagskurs am Konzernbilanzstichtag.

- (140) Aufgrund der Umrechnung mit dem Stichtagskurs am Konzernbilanzstichtag verändert sich der Wert des gesamten Reinvermögens des ausländischen Konzernunternehmens in der Konzernwährung. Da der steuerliche Wertansatz der Anteile des Mutterunternehmens in der Konzernwährung unverändert bleibt, entsteht durch Wechselkursänderungen eine Differenz auf bestimmte Unternehmensanteile gemäß § 258 iVm § 198 Abs 10 Satz 3 Z 3 UGB (Outside Basis Differences). Auf diese Differenzen sind nach Maßgabe des § 198 Abs 10 Satz 3 Z 3 UGB keine latenten Steuern zu bilden (siehe dazu AFRAC-Stellungnahme 30: Latente Steuern im Jahres- und Konzernabschluss (UGB), Rz (28)). Werden mangels Anwendung der Ausnahme iSd § 198 Abs 10 Satz 3 Z 3 UGB latente Steuern bilanziert, erfolgt die Bildung erfolgswirksam.

6.2.3. Zeitbezugsmethode

- (141) Werden Vermögensgegenstände im Konzernabschluss mit historischen Kursen umgerechnet, führen Wechselkursänderungen zu temporären Differenzen, da die steuerlichen Wertansätze mit dem Stichtagskurs zum Konzernbilanzstichtag umgerechnet werden. Für diese temporären Differenzen sind latente Steuern in der Konzernbilanz und ein entsprechender latenter Steueraufwand bzw. -ertrag in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.
- (142) Bestehen auf Ebene der Handelsbilanz II temporäre Differenzen zwischen den unternehmens- und ausländischen Wertansätzen der Vermögensgegenstände oder Schulden, die mit dem historischen Kurs umgerechnet werden, treten beide Effekte gemeinsam auf: die temporäre Differenz und die darauf gebildeten latenten Steuern auf Ebene der Handelsbilanz II verändern sich aufgrund von Wechselkursänderungen und es entsteht durch die Wechselkursänderungen eine zusätzliche temporäre Differenz oder die temporäre Differenz verkleinert sich.

(143) Zusätzlich kann durch Wechselkursänderungen eine temporäre Differenz auf bestimmte Unternehmensanteile gemäß § 258 iVm § 198 Abs 10 Satz 3 Z 3 UGB (Outside Basis Differences) entstehen.

Erläuterungen

Zu Rz (132):

Die Ausführungen in Kapitel 6 gelten auch für eine rein steuerliche Betriebsstätte.

Eine inländische Körperschaft kann Vermögensgegenstände und Schulden in Fremdwährung besitzen, ohne dass diese einer Zweigniederlassung/Betriebsstätte in dem jeweiligen Land zuzurechnen sind.

Soweit Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten der österreichischen Ertragsteuer unterliegen, entstehen durch die Währungsumrechnung keine zusätzlichen (temporären) Differenzen hinsichtlich der inländischen Steuerjurisdiktion, weil aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips in § 5 Abs 1 EStG die Methodik der Währungsumrechnung im Steuerrecht der Umrechnung der unternehmensrechtlichen Wertansätze entspricht. Somit können temporäre Differenzen im Zusammenhang mit der Währungsumrechnung nur auftreten, wenn Vermögensgegenstände und Schulden einer ausländischen Ertragsteuer unterliegen.

Zu Rz (132) bis (134):

Beispiel 1: Eine ausländische Zweigniederlassung erwirbt am 2.1.X0 einen LKW um 10.000 \$, der nach in- und ausländischem Unternehmens- und Steuerrecht über fünf Jahre abgeschrieben wird. Der in- und ausländische Steuersatz beträgt 25%. Die Wechselkurse und die Ermittlung der latenten Steuern zeigen folgendes Bild (Auszug):

Ebene ausländische Zweigniederlassung (in \$)				
	Wertansatz ausländisches Unternehmensrecht	Wertansatz ausländisches Steuerrecht	Temporäre Differenz	Wechselkurse
2.1.X0	10.000	10.000	0	1\$ = 1,5 €
31.12.X0	8.000	8.000	0	1\$ = 1,1 €
31.12.X1	6.000	6.000	0	1\$ = 0,9 €
31.12.X2	4.000	4.000	0	1\$ = 1,6 €
Ebene österreichische Körperschaft (in €)				
Befreiungsmethode				
	Wertansatz nach UGB	Wertansatz ausländisches Steuerrecht ¹	Temporäre Differenz	Latente Steuern gegenüber ausländischer Steuerbehörde
2.1.X0	15.000 ²	15.000	0	
31.12.X0	12.000	8.800 ³	3.200 (passiv)	800 (passiv)
31.12.X1	9.000	5.400	3.600 (passiv)	900 (passiv)
31.12.X2	6.000	6.400	400 (aktiv)	100 (aktiv)
<p>Diese Lösung entspricht im vorliegenden Sachverhalt mangels einer künftigen Steuerbe- oder -entlastung gegenüber der in- oder ausländischen Steuerjurisdiktion auch jener der Anrechnungsmethode.</p> <p>Die Bewertung erfolgt mit dem für das jeweilige Land gültigen Steuersatz. Eine Saldierung zwischen den Steuerjurisdiktionen ist nicht zulässig (vgl. AFRAC-Stellungnahme 30: Latente Steuern im Jahres- und Konzernabschluss nach UGB, Rz 10).</p>				

¹ Der ausländische steuerliche Buchwert wird am jeweiligen Bilanzstichtag mit dem Stichtagskurs in Euro umgerechnet.

² Die Anschaffungskosten iHv 10.000 \$ werden mit dem Umrechnungskurs zum Anschaffungszeitpunkt in Euro umgerechnet und im Rahmen der Jahresabschlusserstellung in Euro fortgeführt. Eine Umrechnung des Buchwerts in Fremdwährung nach ausländischem Unternehmensrecht zum jeweiligen Bilanzstichtag erfolgt nicht.

³ Berechnung: ausländischer steuerlicher Buchwert iHv 8.000 \$ * 1,1 = 8.800 €.

Beispiel 2: Eine ausländische Zweigniederlassung erwirbt am 2.1.X0 einen PKW um 10.000 \$, der nach in- und ausländischen Unternehmensrecht über fünf Jahre und nach in- und ausländischen Steuerrecht über acht Jahre abgeschrieben wird. Der in- und ausländische Steuersatz beträgt 25%. Die Wechselkurse und die Ermittlung der latenten Steuern zeigen folgendes Bild (Auszug):

Ebene ausländische Zweigniederlassung (in \$)					
	Wertansatz ausländisches Unternehmens- recht	Wertansatz ausländisches Steuerrecht ⁴	Aktive temporäre Differenz	Latente Steuern gegenüber ausländischer Steuerbehörde	Wechselkurse
2.1.X0	10.000	10.000	-	-	1\$ = 1,5 €
31.12.X0	8.000	8.750	750	188	1\$ = 1,1 €
31.12.X1	6.000	7.500	1.500	375	1\$ = 1,2 €
31.12.X2	4.000	6.250	2.250	563	1\$ = 1,6 €
Ebene österreichische Körperschaft (in €)					
Befreiungsmethode					
	Wertansatz nach UGB	Wertansatz ausländisches Steuerrecht	Temporäre Differenz	Latente Steuern gegenüber ausländischer Steuerbehörde	
2.1.X0	15.000	15.000	-	-	
31.12.X0	12.000	9.625 ⁵	2.375	594	
31.12.X1	9.000	9.000	0	0	
31.12.X2	6.000	10.000	4.000	1.000	
Die abzugsfähige temporäre (Bewertungs-)Differenz zum 31.12.X0 beträgt auf Ebene der Zweigniederlassung \$ 750. Aufgrund der Änderung des Wechselkurses am 31.12.X0 gegenüber dem Anschaffungszeitpunkt am 2.1.X0 beträgt der ausländische steuerliche Buchwert € 9.625 und die temporäre Differenz zwischen dem unternehmensrechtlichen Buchwert und dem ausländischen steuerlichen Buchwert beträgt € 2.375. Es liegt eine passive temporäre Differenz iHv € 2.375 vor, für die latente Steuern gegenüber den ausländischen Steuerbehörden iHv insgesamt € 594 zu passivieren sind. Die Bewertung erfolgt mit dem ausländischen Steuersatz.					
Anrechnungsmethode					
Auf Ebene der inländischen Körperschaft ermitteln sich die latenten Steuern gegenüber den ausländischen Steuerbehörden zunächst gleich wie bei der Befreiungsmethode. Zusätzlich müssen die Steuerabgrenzungen gegenüber der inländischen Steuerjurisdiktion, die die latenten Steuern gegenüber der ausländischen Steuerbehörde in entsprechender Höhe beinhalten, ermittelt werden.					

⁴ Der ausländische steuerliche Buchwert wird am jeweiligen Bilanzstichtag mit dem Stichtagskurs in Euro umgerechnet.

⁵ Berechnung: ausländ strl BW iHv 8.750 \$ * 1,1 = 9.625 €.

	Wertansatz nach UGB	Wertansatz nach inländischem Steuerrecht	Temporäre Differenz	Latente Steuern gegenüber inländischer Behörde
2.1.X0	15.000	15.000	0	0
31.12.X0	12.000	13.125	1.125	281
31.12.X1	9.000	11.250	2.250	563
31.12.X2	6.000	9.375	3.375	844

Rechnerisch ergibt sich eine passive latente Steuer gegenüber den ausländischen Steuerbehörden iHv € 594 und eine aktive latente Steuer gegenüber den inländischen Steuerbehörden iHv € 281. Inwieweit diese sich rechnerisch ergebenden latenten Steuern im Jahresabschluss auszuweisen sind, ist im Einzelfall zu beurteilen und hängt ua von der Ergebnissituation im In- und Ausland (und zB den sich daraus ergebenden Anrechnungshöchstbetrag) ab.

Zu Rz (139):

Die auf Ebene der Handelsbilanz II bilanzierten latenten Steuern ergeben sich aus den latenten Steuern in lokaler Währung, umgerechnet mit dem Stichtagskurs.