

Fachgutachten

des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision

Bilanzierung und Berichterstattung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 10.03.2008)

Inhaltsübersicht

| | | |
|------|--|----|
| 1. | Einleitung | 2 |
| 2. | Steuerlicher Hintergrund | 2 |
| 3. | Unternehmensrechtliche Grundlagen | 3 |
| 4. | Fragestellungen | 3 |
| 5. | Bilanzierung und Berichterstattung beim Gruppenträger und beim Gruppenmitglied | 4 |
| 5.1. | Die Bilanzierung von aus Steuerausgleichsvereinbarungen resultierenden Steuerumlagen | 4 |
| 5.2. | Die Bilanzierung latenter Steueransprüche und -schulden | 6 |
| 5.3. | Künftige Be- und Entlastungen aus Steuerausgleichsvereinbarungen | 6 |
| 5.4. | Die Bilanzierung des Steuervorteils aus einer Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG | 8 |
| 5.5. | Die Bilanzierung von zukünftigen Steuerverpflichtungen aus der Anrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften | 9 |
| 5.6. | Erforderliche Anhangsangaben über die Gruppenbesteuerung | 10 |
| 6. | Erstmalige Anwendung | 11 |

1. Einleitung

Mit dem Steuerreformgesetz 2005 (BGBl I 2004/57) erfolgte in Österreich die Einführung der so genannten Gruppenbesteuerung mit Wirkung ab der Veranlagung 2005. Die Gruppenbesteuerung führt auch zu Auswirkungen auf den unternehmensrechtlichen Jahresabschluss. In diesem Fachgutachten werden die aus der Gruppenbesteuerung entstehenden Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisfragen im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss des Gruppenträgers und im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss des Gruppenmitglieds behandelt. Die Aussagen dieses Fachgutachtens sind sinngemäß auch auf den Konzernabschluss nach UGB (Unternehmensgesetzbuch) anzuwenden.

2. Steuerlicher Hintergrund

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.

Voraussetzungen für die Bildung einer Gruppe sind unter anderem eine mittelbare oder unmittelbare Mehrheit der Anteile (bei Beteiligungsgemeinschaften zumindest eine Beteiligung von 40 %) der beteiligten Körperschaft an der Beteiligungskörperschaft und ihrer Stimmrechte 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.

Ziel des Steuerausgleichs ist es, eine betriebswirtschaftlich sinnvolle bzw. angemessene Verteilung des beim Gruppenträger insgesamt für die Gruppe ermittelten und erhobenen Steueraufwands auf die einzelnen der Gruppe angehörenden inländischen Körperschaften zu erreichen. Für zur Gruppe gehörende ausländische Körperschaften ist kein Steuerausgleich erforderlich, weil im Ausland nicht verwertete Verluste von ausländischen Körperschaften ohne Eingriff in deren sonstige Rechtsposition in Österreich verwertet werden können. Bei späterer Verwertung im Ausland bzw. spätestens bei Ausscheiden aus der Gruppe erfolgt eine Nachversteuerung der in Österreich geltend gemachten Verluste.

Eine weitere Rechtsfolge der Gruppenbildung ist die verpflichtende Erfassung einer Firmenwertabschreibung auf Ebene des Gruppenträgers, wenn dieser nach dem 31.12.2004 eine Beteiligung an einer betriebsführenden inländischen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft von einer nicht zum Konzern zählenden Körperschaft bzw. von einem Gesellschafter ohne beherrschenden Einfluss erwirbt. Die Firmenwertabschreibung ist in § 9 Abs 7 KStG wie folgt geregelt:

- Der Firmenwert errechnet sich aus dem Unterschied zwischen den steuerlich maßgeblichen Anschaffungskosten der Beteiligung und dem erworbenen Anteil am unternehmensrechtlichen Eigenkapital der Beteiligungskörperschaft zuzüglich des erworbenen Anteils an den stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen. Er beträgt höchstens 50 % der steuerlich maßgeblichen Anschaffungskosten. Dieser Firmenwert nach § 9 Abs 7 KStG ist im Gegensatz zum Firmenwert nach § 8 Abs 3 EStG kein steuerlich bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut.
- Der Firmenwert ist über 15 Jahre verteilt abzusetzen. Jedes steuerwirksam in der Gruppe geltend gemachte Fünftel vermindert den steuerlichen Buchwert der Beteiligung in diesem Ausmaß.
- Die Firmenwertabschreibung ist auf die Zugehörigkeit der Beteiligungskörperschaft zur Gruppe begrenzt. Bei Eintritt in die Gruppe nach dem Jahr des Erwerbs der Beteiligung ist die Firmenwertabschreibung nur noch für jene Fünftel möglich, die zeitlich noch offen sind. Bei Austritt aus der Gruppe vor Ablauf der 15 Jahre nach Erwerb der Beteiligung können die offenen Fünftel 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.

3. Unternehmensrechtliche Grundlagen

Für die Aufstellung des Jahresabschlusses nach den Vorschriften des UGB sind von Kapitalgesellschaften unter anderem die Bestimmungen des Zweiten Abschnitts des Dritten Buches des UGB zu beachten. Insbesondere hat der Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln (§§ 195 und 222 Abs 2 UGB) und sämtliche Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist (§ 196 Abs 1 UGB).

Wesentlich für den Ansatz und die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden ist der Grundsatz der Vorsicht (§ 201 Abs 2 Z 4 UGB). Als besondere Ausprägung des Grundsatzes der Vorsicht gelten das Realisationsprinzip für den Gewinn- und das Imparitätsprinzip für den Verlustausweis.

4. Fragestellungen

Aus diesen Grundlagen ergeben sich für die unternehmensrechtliche Bilanzierung von Sachverhalten im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung folgende Fragen:

1. Wie sind die aus Steuerausgleichsvereinbarungen resultierenden Steuerumlagen auszuweisen?
2. Wie sind latente Steueransprüche und -schulden zu bewerten und auszuweisen?
3. Wann müssen Rückstellungen für künftige Steuerbelastungen gebildet werden?
4. Wie ist ein Steuervorteil aus einer Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG bilanziell zu behandeln?
5. Wie sind zukünftige Steuerverpflichtungen aus der Anrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften zu bewerten und auszuweisen?
6. Welche zusätzliche Angaben im Anhang sind gemäß §§ 236ff. bzw. 265f. UGB erforderlich?

5. Bilanzierung und Berichterstattung beim Gruppenträger und beim Gruppenmitglied

5.1. Die Bilanzierung von aus Steuerausgleichsvereinbarungen resultierenden Steuerumlagen

In der Literatur und in der Praxis haben sich unterschiedliche Methoden der Steuerumlage herausgebildet:

a) Belastungsmethode („stand-alone“-Methode)

Die Belastungsmethode geht von der steuerlichen Selbständigkeit des einzelnen Gruppenmitglieds aus. Daher richtet sich die Höhe der Steuerumlage danach, welchen Betrag an Körperschaftsteuer das Gruppenmitglied zu zahlen gehabt hätte, wenn sein steuerliches Ergebnis nicht dem Gruppenträger zugerechnet worden wäre (Fiktion des Nichtbestehens der Steuergruppe).

Daraus folgt für die Bilanzierung: Weist ein Gruppenmitglied ein positives steuerliches Ergebnis aus, dann ist eine positive Steuerumlage von 25 % an den Gruppenträger abzuführen. Bei einem steuerlichen Verlust erteilt der Gruppenträger entweder eine Gutschrift von 25 % oder merkt den überrechneten steuerlichen Verlust als „internen Verlustvortrag“ vor, der mit künftigen positiven steuerlichen Umlagen verrechnet wird.

b) Verteilungsmethode

Bei der Verteilungsmethode wird die vom Gruppenträger tatsächlich geschuldete Körperschaftsteuer nach betriebswirtschaftlich als vernünftig angesehenen Schlüsseln (z.B. im Verhältnis der körperschaftsteuerlichen Ergebnisse der

Gruppenmitglieder zueinander) auf die Gruppenmitglieder verteilt. Fällt aufgrund der vollständigen Verrechnung von steuerlichen Gewinnen und Verlusten keine Körperschaftsteuer an, so ist nach der Verteilungsmethode auch keine Steuerumlage zu verrechnen. Bei einem steuerlichen Verlust eines Gruppenmitglieds sehen Umlagevereinbarungen nach dieser Methode häufig keine Gutschrift, sondern einen „internen Verlustvortrag“ vor.

c) Periodenabrechnungsmethode

Bei der Periodenabrechnungsmethode wird ein fester Umlagesatz vereinbart, durch den der erwartete Vorteil der geringeren Steuerbelastung in der Gruppe an die einzelnen Gruppenmitglieder weitergegeben wird. Im Unterschied zur Verteilungsmethode hat die tatsächlich geschuldete Körperschaftsteuer einer abgerechneten Periode keine unmittelbare Auswirkung auf die Steuerumlagen.

d) Ergebnisabführungsvertrag

Besteht zwischen dem Gruppenträger und dem Gruppenmitglied ein gesellschaftsrechtlicher Ergebnisabführungsvertrag, ist eine Umlagenvereinbarung nicht erforderlich, weil das gesamte unternehmensrechtliche Ergebnis des Gruppenmitglieds an den Gruppenträger zu verrechnen ist.

Wie in Punkt 2. dargestellt, ist das Ziel des Steuerausgleichs eine betriebswirtschaftlich sinnvolle bzw. angemessene Verteilung des beim Gruppenträger insgesamt für die Gruppe ermittelten und erhobenen Steueraufwands auf die einzelnen der Gruppe angehörenden inländischen Körperschaften. Dieses Fachgutachten geht davon aus, dass die Steuerumlagevereinbarung diesem Ziel gerecht wird.

Unter dieser Voraussetzung sind die aus der Umlagevereinbarung resultierenden Salden vom Gruppenträger und vom Gruppenmitglied in der Bilanz als Forderung bzw. Verbindlichkeit (Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen bzw. bei Beteiligungsgemeinschaften Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht) und in der Gewinn- und Verlustrechnung im Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ zu erfassen.

Der Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ ist entweder in der Gewinn- und Verlustrechnung in einer Vorspalte oder im Anhang aufzugliedern. Der Gruppenträger hat einerseits den gesamten Körperschaftsteueraufwand und andererseits den Saldo aus positiven und negativen Steuerumlagen auszuweisen. Wenn beim Gruppenmitglied im Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ keine anderen Komponenten (z.B. latente Steuern) enthalten sind, ist die Bezeichnung dieses Postens mit dem Zusatz „(aus Steuerumlage)“ zu ergänzen.

Eine Angabe der in den Forderungen enthaltenen Steuerumlagen ist weder beim Gruppenträger noch beim Gruppenmitglied erforderlich. Verbindlichkeiten aus Steuerumlagen sind in die Pflichtangabe der Steuerverbindlichkeiten einzubeziehen.

5.2. Die Bilanzierung latenter Steueransprüche und -schulden

Gemäß § 198 Abs 9 und 10 UGB besteht für latente Steuerschulden eine Pflicht zur Bildung einer Rückstellung und für latente Steueransprüche das Wahlrecht zum Ansatz eines aktiven Steuerabgrenzungspostens; wird dieses Wahlrecht nicht in Anspruch genommen, ist der aktivierbare Betrag im Anhang anzugeben (§ 237 Z 6 lit c UGB). Diese latenten Steuerabgrenzungen sind gemäß § 198 Abs 9 und 10 UGB in Höhe der voraussichtlichen Steuerbe- bzw. -entlastung zu bilden.

Da die einzelnen Gruppenmitglieder weiterhin unbeschränkt steuerpflichtige Steuersubjekte bleiben, sind die Bestimmungen über latente Steueransprüche und -schulden von den einzelnen Gruppenmitgliedern ungeachtet der bestehenden Steuergruppe anzuwenden. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, mit welchem Steuersatz die latenten Steuern zu ermitteln sind, wenn bei Anwendung der Verteilungsmethode oder der Periodenabrechnungsmethode (siehe Punkt 5.1.) zwischen Gruppenträger und Gruppenmitglied ein geringerer als der aktuell (bzw. künftig) gültige Körperschaftsteuersatz vereinbart wird. Der Fachsenat ist der Ansicht, dass in diesem Fall für die Bemessung der latenten Steueransprüche und -schulden der nach der Umlagevereinbarung erwartete Steuersatz heranzuziehen ist, weil dieser die Höhe der voraussichtlichen Steuerbe- bzw. -entlastung aus Sicht des Gruppenmitglieds abbildet. Ist der nach der Umlagevereinbarung erwartete Steuersatz nicht abschätzbar, ist der aktuell (bzw. künftig) gültige Körperschaftsteuersatz zu verwenden. Der angewendete Steuersatz ist im Anhang anzugeben.

Auf Grund der Gruppenvereinbarung ist der Gruppenträger verpflichtet, die latente Steuerlast des Gruppenmitglieds im Zeitpunkt der Umkehr zu tragen. Daher hat der Gruppenträger für latente Steuerschulden eines Gruppenmitglieds insoweit eine Rückstellung zu bilden, als dies – beispielsweise auf Grund der Anwendung eines im Vergleich zum gültigen Steuersatz geringeren Umlagesatzes – noch nicht beim Gruppenmitglied erfolgt ist. Die Höhe der Rückstellung ergibt sich dabei aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der passiven Steuerlatenz berechnet mit dem Steuersatz, der im Zeitpunkt der Umkehr der zeitlich begrenzten Ergebnisunterschiede voraussichtlich Gültigkeit haben wird, und dem Betrag, den das Gruppenmitglied in seinem Jahresabschluss rückgestellt hat. Für latente Steuerguthaben besteht sinngemäß ein Wahlrecht zum Ansatz einer zusätzlichen aktiven Steuerabgrenzung.

5.3. Künftige Be- und Entlastungen aus Steuerausgleichsvereinbarungen

Steuerausgleichsvereinbarungen können vorsehen, dass der Gruppenträger dem Gruppenmitglied für übernommene und verwertete steuerliche Verluste keine negative Umlage gutschreibt, das Gruppenmitglied jedoch in späteren Jahren bei steuerlichen Gewinnen so lange keine positive Umlage abzuführen hat, bis die Verluste verbraucht sind („interner Verlustvortrag“). Weiters können Steuerausgleichsvereinbarungen einen so genannten Steuerschlussausgleich im Zusammenhang mit dem Ausscheiden eines Gruppenmitglieds aus der Steuergruppe vorsehen. Dabei hat der Gruppenträger an das

ausscheidende Gruppenmitglied eine Ausgleichszahlung für bisher genutzte steuerliche Verluste, für die keine negative Umlage gutgeschrieben wurde, zu leisten. In beiden Fällen entstehen dadurch künftige Verpflichtungen des Gruppenträgers.

Der Fachsenat ist der Ansicht, dass der Gruppenträger für solche künftigen Verpflichtungen grundsätzlich gemäß § 198 Abs 8 Z 1 UGB eine Rückstellung für künftige Steuerbelastungen zu bilden hat. Gemäß § 211 Abs 1 UGB ist die Rückstellung in der Höhe anzusetzen, die nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung notwendig ist. Es ist jener Aufwand rückzustellen, mit dem die Zeit nach dem Abschlussstichtag voraussichtlich belastet wird. Bei Schätzung der erforderlichen Höhe der Rückstellung ist auf den Grundsatz der Vorsicht (§ 201 Abs 1 Z 4 UGB) Bedacht zu nehmen. Dies rechtfertigt aber keine höheren stillen Reserven, als sie bei einer Schätzung unvermeidlich sind. Ist der Gruppenträger in der Lage, das Entstehen steuerlicher Gewinne beim Gruppenmitglied zu beeinflussen, und ist es wahrscheinlich, dass in absehbarer Zeit beim Gruppenmitglied keine steuerlichen Gewinne entstehen werden, sind diese Faktoren bei der Schätzung zu berücksichtigen. Die Schätzung hat zu jedem (Zwischen-)Bilanzstichtag zu erfolgen. Wird keine Rückstellung gebildet oder liegt der angesetzte Wert unter dem nominellen Betrag der künftigen Belastung, ist der nicht rückgestellte Betrag gemäß § 237 Z 8 UGB im Anhang anzugeben.

Bei der Verteilungsmethode kann es erforderlich sein, dass das Gruppenmitglied eine Rückstellung für künftige Umlagebelastungen bildet. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Gruppenmitglied mit steuerlichem Gewinn bei gleichzeitigem steuerlichen Verlust der Gruppe insgesamt zunächst keine positive Steuerumlage zu leisten hat, dieser Aufschub aber in späteren Jahren bei steuerlichen Gewinnen der Gruppe zu einer entsprechend abzuführenden Umlage führt. Auch für diesen Fall sind die oben angeführten Grundsätze anzuwenden.

Aus Steuerausgleichsvereinbarungen können Forderungen des Gruppenträgers gegen ein Gruppenmitglied wie auch Forderungen eines Gruppenmitglieds gegen den Gruppenträger entstehen (beispielsweise aus einem vereinbarten „Steuerschlussausgleich“), die nicht aus den laufenden Steuerumlagen stammen. Gemäß § 196 Abs 1 UGB hat der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Wenn die Ansatzkriterien für Vermögensgegenstände erfüllt sind, ist eine Forderung zu aktivieren. Die Bewertung hat entsprechend den §§ 206 Abs 1 und 207 Abs 1 UGB zu erfolgen; insbesondere sind langfristige unverzinsliche Forderungen abzuzinsen.

Bei Bestehen eines gesellschaftsrechtlichen Ergebnisabführungsvertrags zwischen einem Gruppenmitglied und dem Gruppenträger sind künftige Be- und Entlastungen aus Steuerausgleichsvereinbarungen nicht zu berücksichtigen, weil das gesamte unternehmensrechtliche Ergebnis des Gruppenmitglieds an den Gruppenträger zu verrechnen ist.

5.4. Die Bilanzierung des Steuervorteils aus einer Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG

Die Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG bewirkt eine Steuerminderung, die sich zu einem späteren Zeitpunkt wieder umkehren kann. Daraus ergibt sich die Frage, ob und inwieweit für diesen Sachverhalt beim Gruppenträger Steuerabgrenzungen vorzunehmen sind.

Der Fachsenat ist der Ansicht, dass weder zum Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs noch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Gruppenvertrags für den künftigen steuerlichen Vorteil aus der Firmenwertabschreibung eine aktive latente Steuerabgrenzung angesetzt werden kann. Dies ergibt sich aus § 198 Abs 10 UGB, weil gemäß dieser Vorschrift eine aktive latente Steuerabgrenzung nur dann gebildet werden darf, wenn „der nach steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn höher als das unternehmensrechtliche Ergebnis ist“. Da der Abschluss des Gruppenvertrags weder steuerrechtlich noch unternehmensrechtlich die Gewinn- und Verlustrechnung tangiert, ist ein Ansatz nicht möglich.

Die laufende Firmenwertabschreibung bzw. die damit einhergehende Verminderung des Beteiligungsansatzes kürzt in den Folgejahren den nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernden Gewinn, während das unternehmensrechtliche Ergebnis davon unberührt bleibt. Nach § 198 Abs 9 UGB ist daher grundsätzlich eine Rückstellung für latente Steuern zu bilden. Das Fachgutachten KFS/RL 15 (Stellungnahme des Fachsenats für Handelsrecht und Revision zur Steuerabgrenzung im Einzelabschluss und im Konzernabschluss) führt aber im Abschnitt 1.3.1. aus:

„Bei Unterschieden zwischen dem handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansatz von Beteiligungen und Grund und Boden, für die keine Veräußerungsabsicht besteht, fehlt die für eine Steuerabgrenzung gesetzlich geforderte Voraussetzung, dass sich der zu hohe (zu niedrige) Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich ausgleicht; wenn es erst im Zuge der Auflösung des Unternehmens zu einem Ausgleich der Wertunterschiede kommt, ist die Wahrscheinlichkeit dieses Ausgleichs nicht anzunehmen.

Ergebnisunterschiede, die nicht berücksichtigt wurden, weil ihr Ausgleich in der Zukunft nicht absehbar war, sind in dem Zeitpunkt zu berücksichtigen, in dem aufgrund gesetzlicher Regelungen, geänderter Verhältnisse oder unternehmerischer Entscheidungen (zB Veräußerungsabsicht für Grundstücke und Beteiligungen oder Änderung steuerrechtlicher Vorschriften) der künftige Ausgleich absehbar ist.“

Diese Ausführungen treffen sinngemäß auch auf die laufende Firmenwertabschreibung zu. Die damit verbundene Verminderung des Beteiligungsansatzes stellt eine so genannte quasi permanente Differenz dar, für die zunächst keine Rückstellung für latente Steuern zu bilden ist. Eine Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung für latente Steuern entsteht erst mit der Absicht, den Status der Beteiligung z.B. durch Veräußerung oder Umgründung zu ändern.

5.5. Die Bilanzierung von zukünftigen Steuerverpflichtungen aus der Anrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften

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 seiner steuerlichen Gewinnermittlung wieder als Hinzurechnung zu berücksichtigen:

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

Daraus ergibt sich, dass der Gruppenträger grundsätzlich die aus der Übernahme der steuerlichen Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds erzielten steuerlichen Vorteile wieder zurückführen muss.

Die Höhe der Anrechnung des vom ausländischen Gruppenmitglied erzielten steuerlichen Verlusts bestimmt sich nach österreichischem Steuerrecht. Ist der nach österreichischem Steuerrecht ermittelte Verlust höher als der nach ausländischem Steuerrecht ermittelte Verlust (z.B. durch Nutzung von im österreichischen Steuerrecht vorgesehenen Freibeträgen), so ist für die Nachversteuerung zunächst der nach dem ausländischen Steuerrecht anrechenbare geringere Verlustvortrag maßgebend. Dadurch entsteht ein Unterschiedsbetrag zwischen dem in Österreich geltend gemachten Verlust und dem im Ausland verwendeten Verlustvortrag, den der Gruppenträger erst bei Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds oder dessen Liquidation nachzuversteuern hat. Ebenso sind ausländische Verlustvorträge, die nach dem ausländischen Steuerrecht (z.B. wegen Zeitablaufs) verfallen sind, erst bei Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds aus der Gruppe oder dessen Liquidation nachzuversteuern („eingefrorene Verluste“).

Der Fachsenat ist der Ansicht, dass der Gruppenträger für die steuerlich geltend gemachten ausländischen steuerlichen Verluste insoweit eine Rückstellung für latente Steuern nach § 198 Abs 9 UGB zu bilden hat, als sich diese Verluste in den nächsten Jahren umkehren und diese Umkehrung vom Gruppenträger grundsätzlich nicht verhindert werden kann. Erfolgt die Umkehrung erst bei Ausscheiden oder Liquidation des Gruppenmitglieds und liegt ein solches Ausscheiden oder die Liquidation in der Verfügungsmacht des Gruppenträgers, so stellen die erst dabei steuerwirksamen

Verluste (die „eingefrorenen Verluste“) quasi permanente Differenzen dar, für die keine Rückstellung für latente Steuern zu bilden ist.

Aus dem Gesetzeswortlaut von § 198 Abs 9 und 10 UGB und aus den Materialien dazu lässt sich ableiten, dass grundsätzlich nicht eine Einzelbetrachtung der aktiven und der passiven Steuerlatenzen, sondern eine Gesamt(differenzen)betrachtung anzustellen ist. Aus einer Gesamtdifferenzenbetrachtung folgt auch, dass sowohl die Passivierungspflicht als auch das Aktivierungswahlrecht für latente Steuern nur insoweit zum Tragen kommt, als nicht eine jeweils entgegengesetzte Steuerabgrenzungskomponente vorliegt. Eine Trennung dieser Komponenten kann aber bei sehr unterschiedlichen Fristen für den zeitlichen Ausgleich der Generalnorm (§ 222 Abs 2 UGB) besser entsprechen.

Der Fachsenat ist der Ansicht, dass Rückstellungen für künftige Steuerbelastungen bei Bestehen sehr unterschiedlicher Fristen für den zeitlichen Ausgleich nicht in eine Gesamtdifferenzenbetrachtung einbezogen werden dürfen.

Es ist zu jedem (Zwischen-)Bilanzstichtag zu prüfen, ob die Voraussetzungen zur Bildung einer Rückstellung für latente Steuern gemäß § 198 Abs 9 UGB gegeben sind. Für „eingefrorene Verluste“ ist eine Rückstellung für latente Steuern anzusetzen, sobald seitens des Gruppenträgers die Absicht besteht, den Status des Gruppenmitglieds in einer Weise zu ändern, die zu einer Besteuerung des geltend gemachten steuerlichen Verlusts führt.

Eine Abzinsung der Rückstellung für latente Steuern ist auf Grund des Schuldcharakters bzw. des Grundsatzes der Vorsicht nicht zulässig.¹

Wird keine Rückstellung gebildet oder liegt der angesetzte Wert unter dem nominellen Betrag der künftigen Belastung, ist der nicht rückgestellte Betrag gemäß § 237 Z 8 UGB im Anhang anzugeben.

5.6. Erforderliche Anhangsangaben über die Gruppenbesteuerung

Im Anhang sind beim Gruppenträger und beim Gruppenmitglied folgende Sachverhalte anzugeben:

- wesentliche Grundzüge des Gruppenvertrags und die gewählte Umlagemethode (§ 238 Z 3 UGB);
- finanzielle Verpflichtungen aus einem Steuerschlussausgleich;
- nicht als Rückstellung für latente Steuern angesetzte quasi permanente Differenzen (wie z.B. aus eingefrorenen Verlusten).

¹ Vgl. – mit weiteren Argumenten – KFS/RL 15, Abschnitt 1.4.3.

6. Erstmalige Anwendung

Dieses Fachgutachten gilt für Perioden, die am 1. Jänner 2008 oder später beginnen.
Eine frühere Anwendung wird empfohlen.