

Information

BMF - VI/6 (VI/6)



4. Februar 2014

BMF-010203/0023-VI/6/2014

Ergebnisumrechnung von IAS/IFRS-Einzelabschlüssen ausländischer Gruppenmitglieder

Das Gruppenbesteuerungsregime des [§ 9 KStG 1988](#) ermöglicht die Bildung einer Unternehmensgruppe zwischen in- und ausländischen Körperschaften. Ausländische Körperschaften können nach Maßgabe von [§ 9 Abs. 2 Teilstrich 2 KStG 1988](#) als Gruppenmitglieder in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. Die Verluste ausländischer Gruppenmitglieder können im Ausmaß der Beteiligung im Inland berücksichtigt werden. Für diese Zwecke ist das nach den jeweiligen nationalen Vorschriften bzw. das nach IAS/IFRS ermittelte Ergebnis des ausländischen Gruppenmitgliedes in ein nach den österreichischen Abgabenvorschriften ermitteltes Ergebnis umzurechnen. Weicht das ausländische Abgabenrecht erheblich vom österreichischen Abgabenrecht ab, stellt der nach IAS/IFRS erstellte Einzelabschluss des ausländischen Gruppenmitglieds den Ausgangspunkt für die Ergebnisumrechnung auf österreichisches Abgabenrecht dar (vgl. KStR 2013 Rz 1081).

Diese Information des BMF stellt die wesentlichen Unterschiede in der Bilanzierung von IAS/IFRS und den österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften für die bedeutendsten Bilanzpositionen dar und erläutert einen sich daraus ergebenden Korrekturbedarf. Den detaillierten Ausführungen sind einleitende Vorbemerkungen sowie eine übersichtsartige „Umrechnungs-Check-Liste“ vorangestellt.

Für die Unterstützung bei der Erstellung dieser Information dankt das BMF den IAS/IFRS-Experten der FMA.

I. Einleitende Vorbemerkungen

Die Anwendung von IAS/IFRS im Einzelabschluss ist nicht einheitlich geregelt, weil es den Mitgliedstaaten der EU freigestellt ist, die Anwendung der internationalen Standards

verpflichtend oder optional für die Erstellung von Einzelabschlüssen vorzusehen. Ähnliches gilt für andere Jurisdiktionen außerhalb der EU. Die internationalen Standards des IASB sind primär für Konzerne konzipiert und umfassen das vollständige Regelwerk der IAS, IFRS, SIC und IFRIC („Full IFRS“). Die nachfolgend dargestellten Erläuterungen beziehen sich auf „Full IFRS“ und beschränken sich auf grundsätzliche Bilanzierungsunterschiede ausgewählter Aktiv- und Passivpositionen nach IAS/IFRS und dem nationalen Gewinnermittlungsrecht (UGB, EStG, KStG). Für Zwecke der Ergebnisumrechnung ist aus der Gewinn- und Verlustrechnung nach IAS/IFRS stets der Gewinn/Verlust vor (Ertrag-)Steuern heranzuziehen, nicht aber das sonstige Ergebnis (OCI, „Other Comprehensive Income“, die nach der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellte sonstige Ergebnisrechnung).

Die zu den adaptierenden Bilanzpositionen angeführten Beispiele sind aus Veranschaulichungsgründen vereinfacht dargestellt. Ein umfängliches Verständnis der Bewertung einzelner Sachverhalte kann daher nur auf Basis der jeweiligen detaillierten Standards sowie der nationalen Gewinnermittlungsvorschriften gewonnen werden. Spezifische Sachverhalte bedürfen daher gegebenenfalls einer eingehenderen Analyse.

II. „Umrechnungs-Check-Liste“

Insbesondere besteht bei folgenden Bilanzpositionen aufgrund von Unterschieden in der Erst- bzw. Folgebewertung nach IAS/IFRS und den nationalen Gewinnermittlungsvorschriften (tendenziell) Korrekturbedarf (für sämtliche Bilanzpositionen im Detail siehe Punkt III):



SACHANLAGEVERMÖGEN (IAS 16 und IAS 36)

- **Bei Erstansatz Korrektur tendenziell nicht erforderlich**

- Jedoch keine Aktivierung von Entsorgungs- und Rekultivierungskosten als Anschaffungskosten nach EStG
 - Korrektur nur dann, wenn die Rückstellung während der Laufzeit nicht dotiert werden kann

- **Bei Folgebewertung zu Anschaffungskosten Korrektur erforderlich**

- Korrektur der Abweichungen in der Abschreibung

(Abschreibungsmethode, Nutzungsdauer)

- Steuerliche Besonderheiten der Halbjahres-Abschreibung und der Abschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter können aber vernachlässigt werden
- **Bei Folgebewertung nach der Neubewertungsmethode Korrektur erforderlich**
 - Korrektur der Abschreibung nach vorgenommener Neubewertung (Anpassung an Abschreibung nach steuerlichen Grundsätzen)
 - Korrektur der erfolgsneutralen Umbuchung der Neubewertungsrücklage in die IAS/IFRS-Gewinnrücklage bei Veräußerung

✓ **IMMOBILIEN ALS FINANZANLAGEVERMÖGEN (IAS 40)**

- Bei Folgebewertung zum „fair value“ Korrektur erforderlich
 - Korrektur der Auf- und Abwertungen infolge der fair value Bewertung nach IAS/IFRS (Anpassung an die steuerlichen Bilanzierungsgrundsätze)

✓ **IMMATERIELLE VERMÖGENSWERTE (IAS 38 und IAS 2)**

- **Korrektur erforderlich**
 - Anpassung an das steuerliche Aktivierungsverbot
 - Korrektur um etwaige nach IAS/IFRS vorgenommene Abschreibungen

✓ **DERIVATIVER FIRMENWERT BEIM ASSET DEAL (IFRS 3 und IAS 36)**

- **Bei Erstansatz Korrektur tendenziell nicht erforderlich**
 - Jedoch Überprüfung, ob bei den nach IAS/IFRS gesondert vom Firmenwert erfassten immateriellen Vermögenswerten aggregiert eine der steuerlichen vergleichbare Nutzungsdauer von 15 Jahren vorliegt
- **Bei Folgebewertung Korrektur erforderlich**

- Anpassung an die steuerlichen Grundsätze zur Abschreibung eines Firmenwerts

✓ **FIRMENWERT BEI EINLAGEN UND VERSCHMELZUNG EINES (TEIL-)BETRIEBES (IFRS 3)**

- Korrektur tendenziell erforderlich
 - Anpassung an die steuerlichen Grundsätze zur Abschreibung eines umgründungsbedingten Firmenwerts
 - Bei Umgründungen mit steuerlicher Buchwertfortführung Korrektur um die nach IAS/IFRS aufgedeckten stillen Reserven in wesentlichen Positionen

✓ **FINANZIELLE VERMÖGENSWERTE (IAS 39)**

- **Bei Bewertung „at fair value through profit or loss“ Korrektur erforderlich**
 - Korrektur der steuerwirksamen Auf- und Abwertungen oberhalb der fortgeführten Anschaffungskosten infolge der fair value Bewertung nach IAS/IFRS (Anpassung an steuerliche Bilanzierungsgrundsätze)

✓ **BETEILIGUNGEN (IAS 27, IAS 28)**

- **Korrektur tendenziell erforderlich**
 - Etwaige Berücksichtigung der körperschaftsteuerlichen Sonderbestimmungen für Beteiligungen (insbesondere [§ 9 Abs. 7](#) und [§ 12 Abs. 3 KStG 1988](#))

✓ **PENSIONSRÜCKSTELLUNGEN (IAS 19)**

- **Korrektur erforderlich**
 - bei hohen Positionen (Anpassung an steuerliche Berechnungsparameter)

✓ **SONSTIGE RÜCKSTELLUNGEN (IAS 37)**

- **Korrektur erforderlich**

- bei signifikanten Einzelpositionen und
- bei signifikanter Abweichung des Diskontierungseffekts (Anpassung an steuerliche Pauschalabzinsung von 20% bei langfristigen Rückstellungen)

✓ **RESTRUKTURIERUNGSRÜCKSTELLUNGEN (IAS 37)**

- **Korrektur nicht erforderlich**

- soweit eine faktische Verpflichtung vorliegt (Rückstellung faktischer Verpflichtungen auch nach steuerlichen Grundsätzen zulässig)

✓ **LEASINGGÜTER (IAS 17)**

- **Korrektur erforderlich**

- Anpassung an steuerliche Zurechnungsregelungen für Leasinggüter wenn Unternehmen das Leasinggeschäft betreibt (Finanzinstitute) oder wenn große Teile des Sachanlagevermögens geleast werden

✓ **AUFTAGSGEFERTIGTE BESTÄNDE (IAS 11)**

- **Korrektur erforderlich**

- Anpassung an steuerliche Gewinnrealisierungsgrundsätze (steuerlich keine Teilgewinnrealisierung wie nach IAS/IFRS)

III. Detaillierte Darstellung der Bilanzierung wesentlicher Bilanzpositionen

Im Detail ergeben sich folgende Unterschiede in der Erst- bzw. Folgebewertung zwischen IAS/IFRS und österreichischem Rechnungslegungs- bzw. Abgabenrecht:

Tabelle 1: Sachanlagen – IAS 16

Sachanlagen IFRS	Sachanlagen UGB/EStG	Sachanlagen Ergebniskorrekturen
<p>Erstansatz erfolgt zu Anschaffungskosten.</p> <p>Zukünftige Entsorgungs- und Rekultivierungskosten sind bei den Anschaffungskosten zu berücksichtigen und rückzustellen; diese werden im Rahmen der planmäßigen Abschreibung aufwandswirksam.</p>	<p>Erstansatz erfolgt zu Anschaffungskosten.</p> <p>Entsorgungs- und Rekultivierungskosten sind nicht als Anschaffungskosten aktivierbar, können aber idR während der Laufzeit als Rückstellung erfasst werden.</p>	<p>Keine, soweit Rückstellung während der Laufzeit dotiert werden kann.</p>
<p>Folgebewertung</p> <p>a) Fortgeführte Anschaffungskosten: (grundsätzlich) zu fortgeführten Anschaffungskosten.</p>	<p>Folgebewertung</p> <p>Fortgeführte Anschaffungskosten, Abschreibung nach steuerlichen Grundsätzen.</p>	<p>Anpassung erforderlich, wenn nach IAS/IFRS anders als linear abgeschrieben wird oder wenn die ND deutlich von der steuerlichen ND abweicht.</p>
<p>Unterschiedliche Abschreibungsmethoden - linear, degressiv, verbrauchskonform - sind zulässig. Der voraussichtliche Restwert soll nicht unterschritten werden. Die Abschreibung beginnt mit Betriebsbereitschaft.</p> <p>Abwertungen auf Grund von dauerhaften Wertminderungen sind zu berücksichtigen.</p>	<p>Steuerlich ist nur die lineare Abschreibung zulässig; steuerliche Besonderheiten wie zB die Halbjahresregel oder die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen. Die Abschreibung beginnt mit Betriebsbereitschaft.</p> <p>Außerplanmäßige Abschreibungen sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung erforderlich.</p>	<p>IdR sind Unterschiede aufgrund der steuerlichen Halbjahresregel bzw. aus der Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter vernachlässigbar, die daraus resultierenden Abweichungen sind idR nicht anzupassen.</p>
<p>b) Wahlrecht zur Neubewertung (selten):</p> <p>Für eine gesamte Klasse an Vermögenswerten (zB alle Grundstücke, alle Gebäude, alle Maschinen, etc.) dürfen die Sachanlagen mit dem fair</p>	<p>Eine Neubewertungsmethode ist im EStG nicht vorgesehen, es sind die steuerlichen Grundsätze der Bilanzierung und Abschreibung zu berücksichtigen.</p>	<p>b) Bei erfolgsneutraler Umbuchung der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklage infolge Abgang (Veräußerung) nach den IAS/IFRS: Anpassung des Veräußerungsgewinns im</p>

<p>value angesetzt werden. Aufwertungen über die fortgeführten Anschaffungskosten werden ergebnisneutral in der Neubewertungsrücklage erfasst.</p> <p>Die Neubewertungsrücklage wird idR über die RND verteilt in die Gewinnrücklage übertragen (Achtung: Es erfolgt eine Neuberechnung der planmäßigen Abschreibung für Folgeperioden).</p> <p>Abwertungen aufgrund von Wertminderungen sind zunächst mit der Neubewertungsrücklage aufzurechnen.</p> <p>Bei Aufwertungen in den Folgeperioden werden zunächst aufwandswirksame Abwertungen ergebniswirksam aufgeholt.</p> <p>Bei Abgang der Sachanlage wird die Neubewertungsrücklage idR unmittelbar in die Gewinnrücklagen übertragen, dh der Veräußerungsgewinn wird nicht ergebniswirksam realisiert.</p>		<p>Ausmaß des umgebuchten Betrages für steuerliche Zwecke.</p> <p>Anpassung der planmäßigen Abschreibung nach Neubewertung.</p>
---	--	---

Beispiel Neubewertungsmethode zu Tabelle 1 (ohne Berücksichtigung von latenten Steuern):

a) Gebäude wird zu Beginn des Jahres X1 um T€ 100 angeschafft, die ND wird mit 25 Jahren festgelegt (entspricht der steuerlichen ND), ein Restwert am Ende der Nutzungsdauer ist nicht vorhanden. Der fair value zum 31.12.X1 betrage T€ 120 und zum 31.12.X2 T€ 90.

Am 31.12.X1 beträgt der fortgeschriebene Buchwert T€ 96 (= T€ 100 abzügl. (T€ 100 / 25)). Bei einer Neubewertung zum 31.12.X1 werden T€ 24 (Differenz zwischen Buchwert und fair value) in die Neubewertungsrücklage eingestellt.

Bilanzierung gem. IFRS (in T€)		Anpassung EStG (in T€)
1. Anschaffung	S	H
Gebäude	100	keine
an Kreditoren	100	
2. Abschreibung in X1		
Abschreibung	4	keine
an Gebäude	4	
3. Aufwertung in X1		
Gebäude	24	keine
an Neubewertungsrücklage	24	

Die neu zu berechnende planmäßige Abschreibung beträgt in X2 T€ 5 (= T€ 120 / 24 Jahre). Aus der Neubewertungsrücklage werden T€ 1 (= T€ 24 / 24 Jahre) in die Gewinnrücklage übertragen.

Die steuerliche Korrektur beträgt T€ 1 in X2, da die laufende Abschreibung von T€ 5 auf die steuerliche AfA von T€ 4 anzupassen ist.

Bilanzierung gem. IFRS (in T€)		Anpassung EStG (in T€)
4. Abschreibung in X2	S	H
Abschreibung	5	+1
an Gebäude	5	
Neubewertungsrücklage	1	

an Gewinnrücklage 1

Der fair value sinkt am 31.12.X2 auf T€ 90. Der fortgeschriebene Buchwert von T€ 115 (= T€ 120 abzügl. T€ 5) wird auf T€ 90 abgeschrieben. Von der außerplanmäßigen Abwertung von T€ 25 werden T€ 23 gegen die Neubewertungsrücklage und T€ 2 aufwandswirksam über die GuV gebucht. Die außerplanmäßige Abschreibung (T€ 2) entspricht der steuerlich vorzunehmenden Teilwertabschreibung. Der Buchwert des Gebäudes beträgt somit nach IFRS als auch steuerrechtlich T€ 90.

Bilanzierung gem. IFRS (in T€)			Anpassung EStG (in T€)
5. Abwertung in X2	S	H	
Neubewertungsrücklage		23	
außerplanmäßige Abschreibung		2	keine
an Gebäude		25	

Variante zu Beispiel a):

Ausgangslage wie unter a) jedoch mit der Annahme, dass der fair value in X2 und auch in Periode X3 unverändert T€ 120 betragen soll und das Gebäude Anfang Juli X3 zum fair value verkauft wird.

Die planmäßige Abschreibung beträgt in X2 T€ 5 und in X3 T€ 2,5 (die wirtschaftliche Nutzung und damit die Abschreibung erfolgt für 6/12-tel in der Periode X3). Aus der Neubewertungsrücklage wird in X2 T€ 1 in die Gewinnrücklage übertragen und für die Periode X3 T€ 0,5. Durch den Verkauf werden T€ 7,5 ergebniswirksam erfasst und die verbliebene Neubewertungsrücklage (T€ 22,5) direkt in die Gewinnrücklage übertragen.

Bilanzierung gem. IFRS (in T€)			Anpassung EStG (in T€)
1. Abschreibung in X3	S	H	
Abschreibung	2,5		+0,5 Korrektur

an Gebäude	2,5	auf steuerlich
Neubewertungsrücklage	0,5	e AfA
an Gewinnrücklage	0,5	

2. Verkauf in X3

Kassa	120	
an Buchgewinn	7,5	+22,5 Korrektur
an Gebäude	112,5	auf steuerlich en
		Gewinn
Neubewertungsrücklage	22,5	
an Gewinnrücklage	22,5	

Der steuerliche Erfolg aus dem Verkauf beträgt T€ 30 (= T€ 120 minus T€ 100 abzügl. kumulierter AfA T€ 10).

Tabelle 2: Immobilien als Finanzanlagen (investment property, IAS 40)

Immobilien als Finanzanlage IFRS	Immobilien als Finanzanlage UGB/EStG	Immobilien als Finanzanlage Ergebniskorrekturen
Erstbewertung zu Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten, entsprechen grundsätzlich jenen nach UGB/EStG.	Erstbewertung zu Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten, entsprechen grundsätzlich jenen nach IFRS.	Keine.
Folgebewertung: Wahlrecht zwischen „at cost“	Folgebewertung: Ansatz erfolgt zu	

(a) oder „fair value“ (b).	<p>fortgeführten Anschaffungskosten. Steuerlich ist nur die lineare Abschreibung zulässig. Außerplanmäßige Abschreibungen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung notwendig.</p>	
a) Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten („cost-model“).	Steuerliche Grundsätze zur Bilanzierung und Abschreibung beachten (siehe oben).	a) Anpassung, wenn nach IAS/IFRS anders als linear abgeschrieben wurde oder wenn die IFRS-ND deutlich von der steuerlichen ND abweicht.
b) zum fair value („revaluation-model“), einheitliche Ausübung des Wahlrechts für gesamtes als Finanzanlagen ausgewiesenes Immobilienvermögen. Bei Bewertung zum fair value werden alle Auf- und Abwertungen erfolgswirksam erfasst (über G&V). Planmäßige Abschreibungen sowie die Erfassung von Wertminderungen werden nicht vorgenommen. IdR werden für die Bewertung der Immobilien Ertragswerte herangezogen (Discounted Cash Flow, DCF).	Eine Neubewertung mit höheren Tageswert ist nicht zulässig. Steuerliche Grundsätze zur Bilanzierung und Abschreibung zu beachten (siehe oben).	b) Korrektur um die Auf- und Abwertungen infolge IAS/IFRS-Bewertung zum fair value (Wertaufholungen nach außerplanmäßiger Abschreibung sind mit den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten begrenzt). Anpassung bzw. Ermittlung der steuerlichen Abschreibung (Abschreibung zu at cost) außer bei nachhaltigen Wertminderungen, wenn in der Folgebewertung der fair value-Ansatz angewendet wird.

Beispiel fair value-Model zu Tabelle 2:

Ein Gebäude wird im 1. Halbjahr X1 um T€ 1.000 erworben und als Finanzinvestition genutzt, die ND beträgt 50 Jahre (dies entspricht auch der steuerlichen ND). Der Zeitwert beträgt zum Ende X1 und X2 jeweils T€ 1.200. Die Folgebewertung soll zum fair value erfolgen. Der Ertragssteuersatz beträgt 25%. Anfang GJ X3 wird das Gebäude um T€ 1.250 verkauft.

Bilanzierung gem. IFRS (in T€)	S	H	Anpassung EStG (in T€)
1. Anschaffung in X1			
Gebäude (Finanzinvestition)		1.000	keine
an Bank		1.000	
2. Aufwertung in X1			
Gebäude (Finanzinvestition)	200		-200 Korr.
			Aufwertung
an sonstige betriebl. Erträge	200		-20 steuerl. AfA
latenter Steueraufwand	55		+55 Steuerlaten
			z
an Passive latente Steuern	55		

Der Buchwert des Gebäudes nach IFRS beziffert sich auf T€ 1.200 am Ende der Periode X1; der steuerliche Ansatz auf T€ 980. Die passive Steuerlatenz (angenommener Steuersatz 25%) errechnet sich aus der Aufwertung iHv T€ 200 sowie der steuerlichen AfA iHv T€ 20. Der Betrag iHv T€ 55 muss entsprechend in der Anpassungsrechnung korrigiert werden.

Bilanzierung gem. IFRS (in T€)	S	H	Anpassung EStG (in T€)
1. Folgebewertung in X2			
latenter Steueraufwand	5		-20 steuerl. AfA
an Passive latente Steuern	5		+5 Steuerlaten
			z

Zum Ende der Periode X2 bleibt der Buchwert des Gebäudes nach IFRS unverändert

(unveränderter fair value); der steuerliche Ansatz verringert sich um die JahresAfA iHv T€ 20. Neben der steuerlichen AfA ist auch noch der latente Steueraufwand iHv T€ 5 in der Anpassungsrechnung zu korrigieren.

Bilanzierung gem. IFRS (in T€)	S	H	Anpassung EStG (in T€)
1. Verkauf in X3			
	Bank	1.250	-10 steuerl. AfA
an sonstige betriebl. Erträge		50	+250 Korrektur auf
an Gebäude (Finanzinvestition)		1.200	steuerlich en
Passive latente Steuern	60		Gewinn
an latenter Steueraufwand		60	-60 Steuerlat enz

Bei der Ausbuchung des Gebäudes erfolgt eine Korrektur auf das steuerliche Ergebnis iHv T€ 250: Der steuerliche Buchwert des Gebäudes beträgt (nach der HalbjahresAfA iHv T€ 10) T€ 950; dies wird dem Veräußerungserlös gegenübergestellt. Als weitere Anpassung ist der Ertrag aus der Auflösung der Steuerlatenz zu korrigieren.

Tabelle 3: Immaterielle Vermögenswerte (IAS 38, IAS 2)

Immaterielle Vermögenswerte IFRS	Immaterielle Vermögenswerte UGB/EStG	Immaterielle Vermögenswerte Ergebniskorrekturen
Erstansatz: Für erworbene sowie für selbst erstellte immaterielle	Erstansatz: Es gilt das Aktivierungsverbot für selbst erstellte	Im Jahr der Aktivierung: Korrektur um die nach IFRS aktivierte Eigenleistung bei

<p>Vermögensgegenstände (zB Patente, Software, bestimmte Entwicklungskosten, Urheberrechte oder Franchiserechte) besteht nach IFRS grundsätzlich eine Aktivierungspflicht.</p> <p>Entwicklungskosten bei selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsgütern sind dann aktivierungsfähig, wenn die Nutzung und/oder Vermarktung gegeben ist; Forschungskosten dürfen nicht aktiviert werden.</p>	<p>immaterielle Wirtschaftsgüter.</p> <p>Erworbene, nicht selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter sind mit den Anschaffungskosten anzusetzen.</p>	<p>selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsgütern.</p>
<p>Folgebewertung: Wahlrecht zwischen „at cost“ (a) oder „fair value“ (b).</p>	<p>Aufgrund des Aktivierungsverbots gibt es bei selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsgütern keine Folgebewertung.</p>	
<p>a) Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten („cost-model“); dies entspricht dem Regelfall). Die Abschreibung erfolgt über die planmäßige ND.</p> <p>Immaterielle Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer unterliegen keiner planmäßigen Abschreibung. Alle immateriellen Vermögenswerte unterliegen dem Werthaltigkeitstest, der ggf. eine außerplanmäßige Abschreibung bei dauerhafter Wertminderung verlangt.</p>		<p>a) Hinzurechnung der Abschreibungen nach IAS/IFRS von selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsgütern; Abrechnung der steuerlich zulässigen Abschreibung für nach IAS/IFRS nicht abschreibbare erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter.</p>
<p>b) zum fair value ("Revaluation-Model"); diese Bewertungsmethode kommt jedoch in der Praxis seltener vor.</p>		<p>b) Korrektur einer ergebniswirksamen Neubewertung von selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsgütern; Korrektur einer ergebniswirksamen</p>

Aufwertungen werden direkt in einer Neubewertungsrücklage erfasst; Abwertungen mindern zuerst die Neubewertungsrücklage. Bei Unterschreitung der ursprünglichen Anschaffungskosten werden die Wertminderungen im Aufwand erfasst; die Neubewertungsrücklage darf keinen Verlustsaldo aufweisen. Wertaufholungen früherer erfolgswirksamer Wertminderungen werden erfolgswirksam erfasst.		Neubewertung oberhalb der (fortgeschriebenen) Anschaffungskosten bei erworbenen immateriellen Wirtschaftsgütern.
--	--	--

Tabelle 4: Derativer Firmenwert/Goodwill (IFRS 3) beim entgeltlich erworbenen Betrieb („asset deal“)

In die Analyse einzubeziehen sind Firmenwerte aus dem Unternehmenserwerb. Der Firmenwert ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen Gegenleistung (Geldbetrag bzw. fair value) und dem erworbenen Nettovermögen (Aktiva abzüglich Schulden und Eventualverbindlichkeiten zum fair value).

Zu unterscheiden ist der Firmenwert nach [§ 8 Abs. 3 EStG 1988](#) („asset deal“), wie beim Erwerb eines Betriebes oder Teilbetriebes und der Firmenwert nach [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) („share deal“), wie beim Beteiligungserwerb in der Gruppenbesteuerung. Für ausländische Gruppenmitglieder findet die Bestimmung über den Firmenwert nach § 9 Abs. 7 KStG 1988 keine Anwendung (vgl KStR 2013 Rz 1014).

Anmerkung: In einem IFRS-Einzelabschluss ist die im Rahmen eines share-deals erworbene Beteiligung als "financial asset" auszuweisen und wahlweise entweder zu Anschaffungskosten oder gemäß IAS 39 - zum beizulegenden Zeitwert - zu bewerten (IAS 27.37). Kein Ausweis eines Firmenwertes für „share deal“-Transaktionen.

Derativer Firmenwert IFRS	Derativer Firmenwert UGB/EStG	Derativer Firmenwert Ergebniskorrekturen
Erstansatz:	Erstansatz:	Bei der Korrektur von Betriebserwerben im

<p>Gemäß IFRS 3 sind marktbezogene Werte (zB Marken, Logos), kundenbezogene Werte (zB Kundendatenbanken, Auftragsbestand) und Rechte (zB Lizzenzen, Patente, technisches Know-How) gesondert zu aktivieren (Abgrenzung zum derivativen Firmenwert). Negative Firmenwerte („bad will“; „lucky buy“) werden als Ertrag erfasst.</p>	<p>Der Firmenwert wird im UGB (vereinfachend) weiter gefasst, so gelten zB Kundenstock, Auftragsbestand, Marken usgl. als Bestandteil des Firmenwerts und werden nicht als Vermögensgegenstände erfasst; der steuerliche Begriff des Wirtschaftsguts geht aber mitunter weiter als der des Vermögensgegenstands iSd UGB und kann einen gesonderten Ansatz einzelner Bestandteile rechtfertigen.</p>	<p>Ausland ist auf den mitunter ausufernden Rechenaufwand Bedacht zu nehmen (auch im Hinblick auf den Umstand, dass nach dem Betriebserwerb alle plan- und außerplanmäßige Abschreibungen sowie Buchwertabgänge neu aufzurollen wären).</p> <p>Die gesondert vom Firmenwert erfolgte Erfassung immaterieller Vermögenswerte nach IFRS und ihre planmäßige Abschreibung müssen nicht rückgängig gemacht werden, sofern sie aggregiert eine ähnliche ND im Sinne des EStG (15 Jahre) ergeben.</p>
<p>Eventualverbindlichkeiten aufgrund bestehender Verpflichtungen zum Erwerbszeitpunkt sind zu erfassen (zB Garantie-, Wiederherstellungsverpflichtungen).</p> <p>Erstbewertung zum fair value, das ist idR der diskontierte Erwartungswert der Zahlungsverpflichtung.</p>	<p>Eventualverbindlichkeiten, mit deren Eintritt nicht ernsthaft zu rechnen ist, werden in der Steuerbilanz nicht angesetzt. Dadurch vermindert sich der steuerliche Firmenwert im Vergleich zu den IFRS.</p>	<p>Einzel signifikante Eventualverbindlichkeiten, mit denen nicht ernsthaft zu rechnen ist, sind mit dem Firmenwert nach IFRS zu saldieren. Gruppen ähnlicher Eventualverbindlichkeiten werden nicht korrigiert (zB Portfolio aus Kreditzusagen oder Versicherungsverträgen).</p>
<p>Folgebewertung:</p> <p>Der Firmenwert wird nicht planmäßig abgeschrieben. Die zusätzlich angesetzten immateriellen Vermögenswerte werden nach den darauf anwendbaren Bestimmungen bewertet (idR planmäßig abgeschrieben). Im Fall einer Wertminderung werden der Firmenwert bzw. die zusätzlichen immateriellen Vermögenswerte auf den werthaltigen Teil abgeschrieben</p>	<p>Folgebewertung:</p> <p>Der Firmenwert wird auf 15 Jahre planmäßig abgeschrieben. Eine außerplanmäßige (nicht ausschüttungsbedingte) Teilwert-Abschreibung ist steuerlich zulässig.</p>	<p>Der nach Saldierung mit wesentlichen Eventualverbindlichkeiten verbleibende, entgeltlich erworbene Firmenwert ist an die steuerlichen Grundsätze der Abschreibung eines Firmenwerts anzupassen und daher über 15 Jahre verteilt abzusetzen.</p> <p>Außerplanmäßige</p>

(jährlicher impairment test).		Abschreibungen des Firmenwerts nach IFRS sind entsprechend der kumulierten AfA zu vermindern.
-------------------------------	--	---

Tabelle 5: Firmenwert/Goodwill (IFRS 3) bei Einlagen und Verschmelzung eines (Teil)Betriebes mit Kontrollübergang

Firmenwert bei Einlagen und Verschmelzung I IFRS	Firmenwert bei Einlagen und Verschmelzung I UGB/EStG	Firmenwert bei Einlagen und Verschmelzung I Ergebniskorrekturen
Erstansatz: Einlagen und Verschmelzungen sind nach den Bestimmungen des IFRS 3 zu behandeln. Der Firmenwert ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen Gegenleistung (zum fair value) und dem erworbenen Nettovermögen (Aktiva abzüglich Verbindlichkeiten und Eventualverbindlichkeiten jeweils zum fair value).	Erstansatz: Nach dem UGB werden Einlagen mit dem beizulegenden Wert (§ 202 Abs. 1 UGB) bewertet. Ein Firmenwert ist anzusetzen (unter sinngemäßer Anwendung von § 203 Abs. 5 UGB). Bei Einlagen im Rahmen von Umgründungsvorgängen kann alternativ eine Fortführung der Buchwerte (§ 202 Abs. 2 Z 1 UGB) oder eine modifizierte Buchwertfortführung (§ 202 Abs. 2 Z 2 und 3 UGB) unter Aktivierung eines Buchverlustes als Umgründungsmehrwert bzw. als Firmenwert iSd § 203 Abs. 5 UGB erfolgen. EStG/KStG/UmrStG: Einlagen in Körperschaften außerhalb des UmrStG gelten als Tausch und erfolgen zum gemeinen Wert (§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988). Bei Einlagen in Körperschaften, die unter das UmrStG fallen, sind die steuerlichen Buchwerte fortzuführen bzw. kann der	Einlagen außerhalb des UmrStG sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen; Korrekturen im Vergleich zu den IFRS sind insoweit nicht nötig. Hinsichtlich eines Firmenwertes gelten die Ausführungen in Tabelle 4. Bei Einlagevorgängen, die dem inländischen UmrSt-Recht vergleichbar sind und bei denen nach ausländischem UmrSt-Recht eine steuerliche Buchwertfortführung erfolgt, sind die einlagebedingt übernommenen Wirtschaftsgüter mit den steuerlichen Buchwerten fortzuführen. Es ist daher eine Korrektur um die stillen Reserven nach IFRS erforderlich, sofern diese aufgedeckt wurden und die Posten wesentlich sind (zB bei unbeweglichem Vermögen, Beteiligungen). Ein umgründungsbedingter Firmenwert darf nicht angesetzt werden. Umgründungsbedingte

	gemeine Wert angesetzt werden (wenn ein österreichisches Besteuerungsrecht entstehen sollte; hier selten).	Buchverluste und Buchgewinne sind hinzuzurechnen bzw. abzuziehen.
Folgebewertung: Der Firmenwert wird nicht planmäßig abgeschrieben. Im Fall einer Wertminderung (impairment) wird der Goodwill auf den werthaltigen Teil abgeschrieben. Die Überprüfung der Werthaltigkeit erfolgt mindestens einmal jährlich (impairment-test).	Folgebewertung: Ein umgründungsbedingter Firmenwert darf nicht plan- oder außerplanmäßig abgeschrieben werden.	Korrektur einer ergebniswirksamen Abschreibung eines umgründungsbedingten Firmenwertes. Hinsichtlich eines nicht-umgründungsbedingten Firmenwertes gelten die Ausführungen in Tabelle 4.

Tabelle 6: Firmenwert/Goodwill (IFRS 3) bei Einlagen und Verschmelzung eines (Teil)Betriebes unter gemeinsamer Kontrolle

Firmenwert bei Einlagen und Verschmelzung II IFRS	Firmenwert bei Einlagen und Verschmelzung II UGB/EStG	Firmenwert bei Einlagen und Verschmelzung II Ergebniskorrekturen
Betriebserwerbe unter gemeinsamer Kontrolle (zB im Rahmen eines Konzernverbundes) sind von IFRS 3 ausgenommen. In den IFRS wird keine Regelung vorgegeben. Diese Transaktionen können unter analoger Anwendung von IFRS 3 (Bewertung zum fair value, Ansatz von immateriellen Vermögenswerten, Firmenwert) oder zu Buchwerten (kein Ansatz von immateriellen Vermögenswerten, Firmenwert) dargestellt werden.	Erstansatz: Nach dem UGB werden Einlagen mit dem beizulegenden Wert (§ 202 Abs. 1 UGB) bewertet. Ein Firmenwert ist anzusetzen (unter sinngemäßer Anwendung von § 203 Abs. 5 UGB). Bei Einlagen im Rahmen von Umgründungsvorgängen kann alternativ eine Fortführung der Buchwerte (§ 202 Abs. 2 Z 1 UGB) oder eine modifizierte Buchwertfortführung (§ 202 Abs. 2 Z 2 und 3 UGB) unter Aktivierung eines Buchverlustes als Umgründungsmehrwert bzw. als Firmenwert iSd § 203 Abs. 5 UGB erfolgen.	Einlagen außerhalb des UmgrStG sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen; Korrekturen im Vergleich zu den IFRS sind insoweit nicht nötig, wenn nach IFRS eine fair-value Bewertung erfolgt. Hinsichtlich eines nicht-umgründungsbedingten Firmenwertes gelten die Ausführungen in Tabelle 4. Bei Einlagevorgängen, die dem inländischen UmgrSt-Recht vergleichbar sind, und bei denen nach ausländischem UmgrSt-Recht eine steuerliche Buchwertfortführung erfolgt,

	<p>EStG/KStG/UmgrStG: Einlagen in Körperschaften außerhalb des UmgrStG gelten als Tausch und erfolgen zum gemeinen Wert (§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988).</p> <p>Bei Einlagen in Körperschaften, die unter das UmgrStG fallen, sind die steuerlichen Buchwerte fortzuführen bzw. kann der gemeinsame Wert angesetzt werden (wenn ein österreichisches Besteuerungsrecht entstehen sollte; hier selten).</p> <p>Ein umgründungsbedingter Firmenwert darf nicht plan- oder außerplanmäßig abgeschrieben werden.</p>	<p>sind die einlagebedingten übernommenen Wirtschaftsgüter mit den steuerlichen Buchwerten fortzuführen. Es ist daher eine Korrektur um die stillen Reserven nach IFRS erforderlich, sofern diese aufgedeckt wurden und die Posten wesentlich sind (zB bei unbeweglichem Vermögen, Beteiligungen).</p> <p>Umgründungsbedingte Buchverluste und Buchgewinne sind hinzuzurechnen bzw. abzuziehen.</p> <p>Ein umgründungsbedingter Firmenwert darf steuerlich nicht angesetzt werden, sodass in weiterer Folge ergebniswirksame Abschreibungen des Firmenwertes nach IFRS zu korrigieren sind. Hinsichtlich eines nicht-umgründungsbedingten Firmenwertes gelten die Ausführungen in Tabelle 4.</p>
--	--	--

Tabelle 7: Übersicht der Bilanzierung von finanziellen Vermögenswerten nach IAS/IFRS und UGB/EStG

Finanzielle Vermögenswerte sind nach den IAS/IFRS grundsätzlich in eine von vier Bewertungskategorien einzuteilen. Dies erfolgt bei Vertragsabschluss und kann nur unter bestimmten Voraussetzungen geändert werden. Die Zuordnungskriterien sind teilweise sich gegenseitig ausschließend, jedoch auch teilweise von einer bewussten Zuordnung des Managements bestimmt (Dokumentationserfordernis). Die jeweilige Bewertungskategorie bestimmt sowohl den Bewertungsmaßstab (beizulegender Wert bzw. fortgeführte Anschaffungskosten) als auch die Erfassung der Wertänderung (Gewinn- und Verlustrechnung bzw. OCI- sonstiges Ergebnis). Gemäß IAS 39 werden fortgeführte Anschaffungskosten mit der Effektivzins-Methode berechnet. Mit dem effektiven Zinssatz

werden die erwarteten Cashflows über den gesamten Lebenszyklus der Finanzanlage diskontiert. In die Berechnung des effektiven Zinssatzes fließen alle direkt zurechenbaren Transaktionskosten, Gebühren, Prämien, Rabatte, Nachlässe und andere erhaltene oder geleistete Zahlungen ein.

Finanzielle Vermögenswerte IFRS (IAS 39)	Finanzielle Vermögenswerte UGB/EStG
Erstansatz je nach Kategorie (1-4, siehe unten).	Keine weiterführende Kategorisierung der Finanzinstrumente wie nach IAS/IFRS. Die Unterteilung bzw. Zuordnung erfolgt zum Anlage- oder Umlaufvermögen.
Folgebewertung je nach Kategorie (1-4, siehe unten).	Folgebewertung: Anschaffungskosten bilden die Obergrenze. Im Finanzanlagevermögen besteht ein Abschreibungswahlrecht bei vorübergehender Wertminderung. Wahlweise Wertaufholung für Finanzanlagevermögen (wenn nicht Beteiligung iSd § 228 UGB) bei Entfall der Gründe für die Wertminderung bis zur Höhe der Anschaffungskosten (§ 208 Abs. 1 und Abs. 2 UGB iVm § 6 Z 13 EStG 1988).

Tabelle 7.1: Korrekturbedarf Kategorie 1 „at fair value through profit or loss“

Finanzielle Vermögenswerte IFRS	Finanzielle Vermögenswerte Ergebniskorrekturen
Zuordnungskriterium: zwingende Zuordnung bei Veräußerungswidmung; Handelsbestand; jedenfalls alleinstehende Finanzderivate; sonst optionale Zuordnung. Im Rahmen der Folgebewertung werden alle Auf- und Abwertungen erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.	Korrektur aller über die (fortgeführten) Anschaffungskosten hinausgehenden erfolgswirksamen Wertanpassungen. Die Wertsteigerungen von Derivaten sind zu neutralisieren. Da Derivate als schwedende Geschäfte nicht anzusetzen sind, wird nur der negative Überhang aus der Bewertung des Derivats als Rückstellung für drohende Verluste erfasst. Daneben sind gezahlte bzw. erhaltene Optionsprämien als sonstige Vermögensgegenstände bzw. sonstige Verbindlichkeiten anzusetzen.

Tabelle 7.2: Korrekturbedarf Kategorie 2 „Loans and Receivables“

Finanzielle Vermögenswerte IFRS	Finanzielle Vermögenswerte Ergebniskorrekturen
<p>Zuordnungskriterium: Feste, bestimmbare Zahlungen; keine Notierung an einem aktiven Markt.</p> <p>Folgebewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten:</p> <p>Mittels Effektivzinsmethode; erforderlichenfalls ist eine Wertberichtigung zu erfassen, wenn ein Verlustereignis vor dem Bilanzstichtag eintritt. Bei Entfall der Gründe für die Wertminderung ist eine Zuschreibung vorzunehmen.</p>	<p>Es haben grundsätzlich keine Korrekturen zu erfolgen. Ist nach IAS/IFRS eine Zuschreibung erfolgswirksam vorzunehmen, so ist diese iSd KStR 2013 Rz 1082 auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend.</p>

Tabelle 7.3: Korrekturbedarf Kategorie 3 „Held to Maturity Investments“

Finanzielle Vermögenswerte IFRS	Finanzielle Vermögenswerte Ergebniskorrekturen
<p>Zuordnungskriterium: Feste, bestimmbare Zahlungen; Notierung an einem aktiven Markt; Absicht und Fähigkeit, diese Finanzinstrumente bis zur Endfälligkeit zu halten.</p> <p>Folgebewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten:</p> <p>Mittels Effektivzinsmethode; dh bei Erwerb unter dem Nennwert erfolgt jährlich eine Zuschreibung, bei Erwerb über dem Nennwert erfolgt jährlich eine Abwertung bis der Nennwert bei Fälligkeit erreicht wird).</p> <p>Erforderlichenfalls ist eine Wertberichtigung zu erfassen. Bei Entfall der Gründe für die Wertminderung ist eine Zuschreibung vorzunehmen.</p>	<p>Es haben grundsätzlich keine Korrekturen zu erfolgen. Ist nach IAS/IFRS eine Zuschreibung erfolgswirksam vorzunehmen, so ist diese iSd KStR 2013 Rz 1082 auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend.</p>

Tabelle 7.4: Korrekturbedarf Kategorie 4 „available for sale financial assets“

Finanzielle Vermögenswerte IFRS	Finanzielle Vermögenswerte Ergebniskorrekturen
Zuordnungskriterium: Residualkategorie zu den drei vorgenannten Bewertungskategorien bzw. bewusste Designation seitens des Managements (häufiger Anwendungsfall für Eigenkapitalinstrumente wie Aktien, GmbH-Anteile bis 20% des Kapitals und Anteile an Investmentfonds).	
<p>Die Folgebewertung erfolgt zum beizulegenden Wert (fair value). Auf- und Abwertungen werden erfolgsneutral in der Available for Sale-Rücklage erfasst. Die AfS-Rücklage ist ein Bestandteil des sonstigen Ergebnisses (OCI) und wird im Eigenkapital der Gesellschaft dargestellt.</p> <p>Bei Veräußerung wird die Neubewertungsrücklage (AfS-Rücklage) in der GuV realisiert.</p> <p>Ausgenommen hiervon sind Zinsen, die in der Gewinn- und Verlustrechnung nach der Effektivzinsmethode erfasst werden.</p> <p>Erforderlichenfalls ist eine nachhaltige Wertminderung (fair value dauerhaft unter den Anschaffungskosten) aufwandswirksam zu erfassen.</p> <p>Die AfS-Rücklage wird in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, wenn der finanzielle Vermögenswert ausgebucht wird.</p>	Es haben grundsätzlich keine Korrekturen zu erfolgen.

Tabelle 8: Beteiligungen im Einzelabschluss (IAS 27, IAS 28)

Beteiligungen IFRS	Beteiligungen UGB/EStG	Beteiligungen Ergebniskorrekturen
-------------------------------	-----------------------------------	--

<p>Tochterunternehmen sowie Beteiligungen, die maßgeblichen Einfluss oder gemeinsame Kontrolle (joint ventures) vermitteln sind „at cost“ (a) oder zum „fair value“ (b) zu bewerten.</p>	<p>Bilanzierung nach den Grundsätzen des EStG sowie den zwingenden Sondervorschriften des KStG.</p>	
<p>a) zu Anschaffungskosten (at cost; Regelfall)¹ b) zum fair value zu bewerten (selten).</p> <p>Eine Wertänderung (Auf- und Abwertung) im Rahmen der Folgebewertung zum fair value wird ergebnisneutral (vgl. Available-for-Sale Financial Assets) im OCI erfasst.</p> <p>Nachhaltige Wertminderungen werden in allen Fällen aufwandswirksam in der GuV erfasst (Ermittlung durch Vergleich von Beteiligungsbuchwert mit dem höheren Wert aus Nettoveräußerungswert oder Nutzungswert, der als DCF ermittelt wird).</p> <p>Eine Wertaufholung muss erfasst werden.</p>	<p>Es gilt das gemilderte Niederstwertprinzip (Niederstwerttest: Barwert der künftigen Erträge in Relation zum Buchwert der Beteiligung). Entfallen die Gründe für eine Wertminderung, muss die Beteiligungen ertragswirksam zugeschrieben werden (max. Anschaffungskosten, § 208 UGB iVm § 6 Z 13 EStG 1988).</p> <p>Es sind die zwingenden Sondervorschriften des KStG für Beteiligungen zu beachten. Nach § 9 Abs. 7 KStG 1988 sind Teilwertabschreibungen auf Gruppenmitglieder sowie Verluste aus der Veräußerung von Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. Nach § 12 Abs. 3 KStG 1988 sind ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung nicht abzugsfähig, grundsätzlich abzugsfähige Teilwertabschreibung auf Beteiligungen an Nicht-Gruppenmitgliedern zu siebenteln und einlagenbedingte Teilwertabschreibungen unzulässig.</p>	<p>a) und b)</p> <p>Grundsätzlich keine Korrektur (auch nicht bei fair value-Bewertung, da Neubewertungen erfolgsneutral sind).</p> <p>Die Wertermittlung bei dauerhafter Wertminderung erfolgt nach Steuerrecht und IFRS nach vergleichbaren Methoden (Ertrags- bzw. Nutzungswert).</p> <p>Anpassung im Hinblick auf die zwingenden Sonderbestimmungen des KStG; § 9 Abs. 7 und § 12 Abs. 3 KStG 1988 gelten sinngemäß (vgl. KStR 2013 Rz 1014 sowie 1082)</p>

¹ Im Konzernabschluss werden Beteiligungen an assoziierten Unternehmen „at equity“ bewertet. Der Buchwert der Beteiligung wird hierbei an die anteiligen

Tabelle 9: Pensionsrückstellungen (IAS 19)

Pensionsrückstellungen IFRS	Pensionsrückstellungen UGB/EStG	Pensionsrückstellungen Ergebniskorrekturen
<p>Leistungsorientierte Pläne: Grundsätzlich wird das Anwartschaftsverfahren („projected unit credit method“) angewendet.</p> <p>Der Rechnungszinssatz orientiert sich an erstrangigen festverzinslichen Industrieanleihen.</p> <p>Der Ausweis der Verpflichtung erfolgt unter Abzug des Planvermögens, das zum fair value bewertet wird. Bei der Berechnung werden künftige Gehalts- und Rentensteigerungen berücksichtigt.</p> <p>Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer (wie Abfertigungen und Jubiläumsgelder) sind grundsätzlich wie leistungsorientierte Pensionspläne zu bilanzieren. Effekte aus der Neubewertung sind im OCI zu erfassen.</p>	<p>Berechnung der Pensionsrückstellung erfolgt nach dem Gegenwartsverfahren.</p> <p>Der Rechnungszinssatz beträgt 6%, Deckelung mit 80% des letzten Aktivbezuges.</p>	<p>Versicherungsmathematische Gutachten sind nach IAS/IFRS erforderlich. Für die steuerliche Anerkennung müssen die Berechnungsparameter entsprechend angepasst werden.</p> <p>IdR ist die Dotierung nach IAS/IFRS volatil; der steuerliche Dotierungsaufwand wird tendentiell niedriger sein.</p> <p>Bei Vorliegen hoher Positionen ist eine Umrechnung erforderlich.</p>

Tabelle 10: Sonstige Rückstellungen (IAS 37)

Sonstige Rückstellungen IFRS	Sonstige Rückstellungen UGB/EStG	Sonstige Rückstellungen Ergebniskorrekturen
<p>Sonstige Rückstellungen müssen verlässlich geschätzt werden können; die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme muss > 50% sein („more likely than not“).</p>	<p>Im Steuerrecht ist die pauschale Abzinsungsverpflichtung zu beachten:</p> <p>Langfristige Rückstellungen: Bei Laufzeit von mehr als 12 Monaten erfolgt eine</p>	<p>Anpassung, wenn der Diskontierungseffekt nach IAS 37 wesentlich vom Steuerrecht abweicht.</p> <p>Nur signifikante Einzelpositionen müssen angepasst werden (nicht zB</p>

Die Abzinsung erfolgt bei langfristigen Rückstellungen mit einem unternehmensspezifischen Zinssatz (beeinflusst durch eigene Bonität).	Abwertung iHv 20% des Teilwertes; Teilwertermittlung erfolgt ohne Vornahme einer Abzinsung. Kurzfristige Rückstellungen: Bei Laufzeit von weniger als 12 Monaten erfolgt der Ansatz ohne Kürzung des Teilwertes.	Portfolien von Kreditzusagen oder Versicherungsverbindlichkeiten).
--	---	--

Tabelle 11: Rückstellungen – Restrukturierungsrückstellungen (IAS 37)

Restrukturierungsrückstellungen IFRS	Restrukturierungsrückstellungen UGB/EStG	Restrukturierungsrückstellungen Ergebniskorrekturen
Restrukturierungsrückstellungen sind inhaltlich den Aufwandsrückstellungen ähnlich, jedoch nur bei Vorliegen der spezifischen Voraussetzungen zu bilden (Wahrscheinlichkeit ist > 50%; es besteht faktischer Leistungzwang nach außen).	Im Steuerrecht sind Aufwandsrückstellungen nicht anzusetzen, allerdings können faktische Verpflichtungen eine Rückstellungsbildung erfordern.	Keine Korrektur, soweit eine faktische Verpflichtung vorliegt (auch steuerlich anerkannt).

Tabelle 12: Umrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten in Fremdwährung (IAS 21)

Forderungen und Verbindlichkeiten IFRS	Forderungen und Verbindlichkeiten UGB/EStG	Forderungen und Verbindlichkeiten Ergebniskorrekturen
Monetäre Posten (Geldmittel, Forderungen und Schulden) in fremder Währung sind nach IAS/IFRS mit dem Stichtagswert am Bilanzstichtag umzurechnen. Umrechnungsdifferenzen (Fremdwährungsgewinne und -verluste) aus der Folgebewertung am Abschlussstichtag sind erfolgswirksam zu erfassen.	Das Niederstwertprinzip (Anschaffungskosten) für Forderungen und das Höchstwertprinzip für Schulden ist zu beachten. Nur Umrechnungsverluste sind erfolgswirksam. Umrechnungsgewinne dürfen hingegen mangels Realisierung nicht erfasst werden (Imparitätsprinzip). Sonderfall im	Korrektur um Fremdwährungsgewinne, soweit diese erfolgswirksam erfasst wurden. Aus Vereinfachungsgründen erfolgt die Anpassung nur, wenn signifikante Einzeleffekte vorliegen.

Ausnahme: Wechselkursdifferenzen bei Eigenkapitalinstrumenten der Kategorie available-for-sale und Sachanlagen bewertet zum fair value werden im Eigenkapital erfasst.	Bankwesengesetz (BWG): Auch Umrechnungsgewinne werden realisiert.	
---	--	--

Tabelle 13: Latente Steuern (IAS 12)

Latente Steuern IFRS	Latente Steuern UGB/EStG	Latente Steuern Ergebniskorrekturen
Ansatzpflicht besteht für aktive und passive latente Steuern.	Die Bildung und Auflösung von aktiven und passiven latenten Steuern ist wie die Körperschaftsteuer steuerlich erfolgsneutral. Die Gewerbesteuer in DE ist als Personensteuer zu qualifizieren.	Korrektur im Ausmaß der ertragswirksamen Veränderung der aktiven und passiven latenten Steuern.

Tabelle 14: Leasinggüter (IAS 17)

Leasinggüter IFRS	Leasinggüter UGB/EStG	Leasinggüter Ergebniskorrekturen
Häufig Bilanzierung als langfristiger Ratenkauf: Aktivierung des Leasinggegenstandes im Anlagevermögen, Passivierung der Leasingschuld, Verrechnung von Abschreibungen und Zinsen über Aufwand. Bei Sale and Lease-Back-Transaktionen: Positiver Überschuss zwischen Verkaufserlös und Buchwert ist über die Laufzeit des Leasingvertrages zu verteilen.	Beachtung der Zurechnungsregeln (Voll- bzw. Teilmortisationsleasing) gemäß EStR 2000 (siehe EStR 2000 Rz 135 ff). Daraus folgt in der Regel eine Zurechnung und Bilanzierung des Leasinggegenstandes beim Leasinggeber. Die laufenden Leasingraten sind steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben.	Anpassung an die Zurechnungsregelungen für Leasing gemäß EStR 2000. Aufgrund des hohen Aufwands und ggf. fehlender Daten der Gegenpartei ist eine Korrektur nur dann zweckmäßig, wenn die ausländische Gesellschaft das Leasinggeschäft betreibt (Finanzinstitute) oder große Teile ihres Sachanlagevermögens geleast hat.

Tabelle 15: Auftragsgefertigte Bestände (IAS 11)

Auftragsgefertigte Bestände IFRS	Auftragsgefertigte Bestände UGB/EStG	Auftragsgefertigte Bestände Ergebniskorrekturen
Teilumsatz- und Teilgewinnrealisierung bereits vor Verkauf nach dem Fertigstellungsrad („percentage of completion“, „PoC-Methode“). Ein Erwarteter Verlust ist sofort aufwandswirksam. Voraussetzung für PoC-Methode: verlässliche Schätzung des Auftrages.	Umsatz- und Gewinnverwirklichung erst bei Übergabe an den Abnehmer („completed contract“-Methode); keine Teilgewinnrealisierung.	- in den Perioden vor der Übergabe: Korrektur um den in IAS/IFRS ausgewiesenen Teilgewinn. - in der Periode des Verkaufs: Korrektur um die in IAS/IFRS erfassten Teilgewinne in den Vorperioden.

Beispiel zu auftragsgefertigten Beständen:

Kennzeichnend für die PoC-Methode ist, dass der noch nicht realisierte Gewinn aus dem Auftrag – entsprechend dem Grad der Fertigstellung des Auftrags – anteilmäßig über die Jahre verteilt wird. Das Ausmaß des Fertigstellungsgrades hat daher eine erhebliche Auswirkung auf den Gewinnausweis. Je höher der ermittelte Grad umso höher der Gewinnausweis.

Im Jahr der Fertigstellung kommt es im IFRS-Abschluss zu einem niedrigeren Gewinnausweis verglichen mit dem UGB-Abschluss. Über den gesamten Zeitraum betrachtet muss nach beiden Rechenwerken ein gleich hoher Gewinn/Verlust ausgewiesen werden.

	Ergebnis nach UGB in T€	Ergebnis nach IFRS (PoC) in T€	Korrektur in T€
Periode 1	- 200	+ 100	- 300
Periode 2	- 200	+ 100	- 300
Periode 3	+ 700	+ 100	+ 600
Gesamt:	+ 300	+ 300	

Verwendete Abkürzungen

AfS – Available for Sale
DCF – Discounted Cashflow
EU – Europäische Union
IAS – International Accounting Standard
IASB – International Accounting Standards Board
IFRIC – International Financial Reporting Interpretation Committee
IFRS – International Financial Reporting Standard
ND – Nutzungsdauer
OCI – Other Comprehensive Income
RND – Restnutzungsdauer
SIC – Standing Interpretation Committee
SME – Small and Medium-sized Enterprises
UGB – Unternehmensgesetzbuch

Bundesministerium für Finanzen, 4. Februar 2014