

# 1. Anwendungsbereich und Definitionen

## 1.1. Grundlagen

### 1.1.1. Was versteht IAS 12 unter Ertragsteuern?

Die Zielsetzung von IAS 12 ist die Regelung der Bilanzierung von Ertragsteuern. Als Ertragsteuern gelten alle in- und ausländischen Steuern, die auf Grundlage eines zu versteuernden Ergebnisses erhoben werden. In Österreich betrifft dies die Körperschaftsteuer und in Deutschland die Körperschaftsteuer und die Gewerbeertragsteuer. Zu den Ertragsteuern gehören auch die Quellensteuern, die von einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen (Joint Venture) bei Ausschüttung an das bilanzierende Unternehmen einbehalten werden.

Ertragsteuern im Anwendungsbereich des IAS 12 gelten dann als Ertragsteuern, wenn sie auf Basis des zu versteuernden Ergebnisses erhoben werden. Die Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses erfolgt dabei nach den Vorgaben der jeweils anzuwendenden Steuergesetze. Das zu versteuernde Ergebnis ist meist nicht ident mit dem nach IFRS ermittelten Ergebnis.

Aus dem Begriff „Ergebnis“ lässt sich ableiten, dass die Basis für die Ertragsteuer ein Nettowert ist. Das IFRS Interpretation Committee hat festgehalten, dass Steuern, die auf Basis eines Bruttowerts wie beispielsweise des Umsatzes, einer bestimmten Leistung oder einer erzeugten Produktions-, Verbrauchs- etc -menge erhoben werden, keine Ertragsteuern im Anwendungsbereich des IAS 12 sind und daher als betrieblicher Aufwand gelten (vgl *IFRIC Update* 3 aus 2006 und 5 aus 2009).

Manche Jurisdiktionen sehen einen Mindestbetrag, der auch bei Vorliegen eines steuerlichen Verlustes als Ertragsteuer zu zahlen ist, vor. Dieser kann ein festgelegter Betrag sein (zB die Mindestkörperschaftsteuer in Österreich) oder auch als Prozentsatz einer bestimmten Größe (zB des Umsatzes) ermittelt werden. Kann dieser Mindeststeuerbetrag in späteren Perioden mit einer sich dann ergebenden Ertragsteuerschuld verrechnet werden, handelt es sich um eine Vorauszahlung für eine Ertragsteuer. Je nach Wahrscheinlichkeit der Verrechenbarkeit ist sie daher als Forderung gegenüber den Steuerbehörden anzusetzen. Die Wahrscheinlichkeit wird sich dabei an der Steuerplanung, wie sie auch für den Ansatz latenter Steuern erforderlich ist, orientieren (siehe Kapitel 6.).

Ist dies nicht möglich, handelt es sich um keine Ertragsteuer im Anwendungsbereich des IAS 12.

Auch außerhalb des Anwendungsbereichs von IAS 12 liegen Zuwendungen der öffentlichen Hand und investitionsabhängige Steuergutschriften (IAS 12.4). Dies selbst dann, wenn sie als Verringerung der Ertragsteuerbasis und damit der Ertragsteuerschuld geleistet werden. Ein Beispiel dafür ist die Forschungsprämie in Österreich.

In IAS 12 finden sich keine expliziten Regelungen darüber, ob Zinsen und Strafen im Zusammenhang mit Ertragsteuern in den Anwendungsbereich des Standards fallen. Das IFRS Interpretation Committee beschäftigte sich im September 2017 mit dieser Frage (vgl *IFRIC-Update* September 2017). Demnach hat ein Unternehmen zu überlegen, ob die Zinsen oder die Strafe selbst eine Ertragsteuer sind, dh, dass sich die Höhe der Zin-

sen oder der Strafe aus dem zu versteuernden Ergebnis und nicht aus der geschuldeten Steuer ergibt. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn die „Strafe“ das Ergebnis einer Verhandlung der Höhe der Ertragsteuer mit den Steuerbehörden (oder auch das Ergebnis einer Entscheidung der Steuerbehörden) für einen bestimmten Sachverhalt darstellt und der festgelegte Betrag aus einer unterschiedlichen Interpretation der anzuwendenden Steuervorschriften resultiert. Demgegenüber wären Strafzinsen für eine bewusste oder unbewusste verspätete Zahlung einer Steuer eher als betrieblicher Aufwand (bzw wenn der Zinscharakter überwiegt als Zinsaufwand) zu erfassen. Solche nicht unter IAS 12 fallende Sachverhalte sind nach IAS 37 zu bilanzieren.

In Österreich finden sich in der Bundesabgabenordnung (BAO) verschiedene Regelungen über Zinsen und Zuschläge (Verspätungszuschlag bei Nicht-Wahrung der Abgabefrist § 135 BAO, Anspruchszinsen § 205 BAO, Beschwerdezinns § 205a BAO, Säumniszuschläge § 217 BAO). Alle diese Zinsen und Zuschläge stehen mit einer Ertragsteuer selbst in keinem Zusammenhang, sondern beziehen sich auf die rechtzeitige und richtige Zahlung einer Abgabe. Zinsen und Strafen fallen daher in Österreich in den Anwendungsbereich des IAS 37.

In Deutschland werden in den §§ 233 ff AO (Abgabenordnung) Verzinsung und in § 240 AO Säumniszuschläge geregelt. Auch diese Zinsen und Zuschläge stehen mit einer Ertragsteuer selbst in keinem Zusammenhang, sondern beziehen sich auf die rechtzeitige und richtige Zahlung einer Abgabe. Zinsen und Strafen fallen daher auch in Deutschland in den Anwendungsbereich des IAS 37.

### 1.1.2. Unterscheidung zu anderen Abgaben

Unter einer (anderen) Abgabe (*Levy*) ist ein Ressourcenabfluss zu verstehen, den die öffentliche Hand Unternehmen aufgrund von Rechtsvorschriften (dh gesetzlicher und/oder Regulierungsvorschriften) auferlegt und bei dem es sich nicht um Ressourcenabflüsse, die unter andere Standards fallen (wie Ertragsteuern nach IAS 12), oder Buß- oder andere Straf gelder, die bei Gesetzesverstößen verhängt werden, handelt. Andere Abgaben fallen in den Anwendungsbereich des IAS 37 bzw IFRIC 21. Unter andere Abgaben fallen beispielsweise Grundsteuer, Grunderwerbsteuer, Energieabgabe, Versicherungssteuer und die Bankenabgabe (Stabilitätsabgabe von Kreditinstituten).

### 1.1.3. Tatsächliche und latente Ertragsteuern

IAS 12 unterscheidet zwischen tatsächlichen Ertragsteuern (*current income taxes*; in der Praxis regelmäßig auch als „laufende Ertragsteuern“ übersetzt) und latenten Ertragsteuern (*deferred income taxes*). Die tatsächlichen Ertragsteuern sind der Betrag der geschuldeten (bzw erstattungsfähigen) Ertragsteuern, der sich aus dem zu versteuernden Einkommen (bzw einem steuerlichen Verlust) der jeweiligen Periode ergibt. Wie bereits oben angeführt, erfolgt die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens auf Basis der jeweiligen anzuwendenden steuerlichen Vorschriften. Das zu versteuernde Einkommen resultiert damit aus dem Saldo aller steuerpflichtigen Erträge (Betriebseinnahmen) abzüglich aller steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen (Betriebsausgaben) sowie gegebenenfalls noch darüber hinausgehender steuerlicher Abzugsposten (zB zusätzlicher Abschreibungen auf Sachanlagen auf Grund von investitionsfördernden Maßnahmen) sowie eventuell vorhandener abzugsfähiger Verlustvorträge. Der in der Periode geschuldete

Betrag für die Ertragsteuer ergibt sich in der Regel durch Multiplikation des zu versteuernden Einkommens mit dem anzuwendenden Steuersatz.

Latente Steuerschulden sind Ertragsteuern, die Geschäftsfälle oder andere relevante Ereignisse des laufenden oder eines früheren Geschäftsjahres betreffen, aber erst in zukünftigen Perioden zu Ertragsteuerzahlungen oder -erstattungen führen. Beispielsweise entsteht ein latenter Steueranspruch (eine aktive latente Steuer) dann, wenn der IFRS-Buchwert eines Vermögenswerts auf Grund einer im Vergleich zu den steuerlichen Vorschriften höheren planmäßigen Abschreibung geringer ist als sein steuerlicher Buchwert und dieser Unterschiedsbetrag durch die künftige höhere steuerliche Abschreibung zu einer geringeren tatsächlichen Steuer (zu einem „Steueranspruch“) führt. Ein solcher Steueranspruch entsteht auch, wenn zB im IFRS-Abschluss eine Rückstellung oder eine Wertberichtigung anzusetzen war, die nach den steuerlichen Vorschriften noch nicht bilanzierungsfähig ist, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt – zB bei Zahlung – steuerlich abzugsfähig wird. Darüber hinaus führen steuerliche Verlustvorträge durch Verrechnung mit künftigen steuerlichen Gewinnen zu einer geringeren Ertragsteuerzahlung und damit zu einem latenten Steueranspruch. Umgekehrt entstehen latente Steuerschulden (passive latente Steuern) dann, wenn im IFRS-Abschluss ein höherer Vermögenswert (oder eine geringere Verbindlichkeit) als in der Steuerbilanz ausgewiesen wird und sich dieser Unterschied in späteren Perioden wieder ausgleicht. Dies ist beispielsweise bei zeitraumbezogener Umsatzrealisierung nach IFRS 15 für ein Projekt im IFRS-Abschluss bei gleichzeitiger Bewertung dieses Projekts zu Herstellungskosten in der Steuerbilanz der Fall.

Die Bilanzierung der latenten Steuern nach IAS 12 folgt dem sogenannten „Temporary-Konzept“. Hintergrund dafür ist die in den IFRS vorherrschende statische Bilanztheorie, deren Fokus auf der zutreffenden Darstellung der Bilanzposten und damit der Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens liegt. Dieses Konzept blieb seit der umfassenden Überarbeitung des IAS 12 im Jahr 1996 im Wesentlichen unverändert.

## 1.2. Beispiele

### 1.2.1. Sachverhalt

#### Beispiel 1: Abgrenzung von Ertragsteuern von sonstigen Steuern und Abgaben

Das Steuerkonto der IPAG beim zuständigen Finanzamt zeigt für den Monat Juli 20X1 folgende Zeilen:

Bezeichnung	Betrag	Erläuterung
Lohnsteuer	73.000	Einbehaltene Lohnsteuer
Lohnabhängige Abgaben	19.000	Von der IPAG zu tragende Lohn- und Gehaltsabgaben
Körperschaftsteuer 03-06/20X1	102.000	Vorauszahlung für das 2. Quartal
Forschungsprämie 20X0	- 45.000	Gutschrift Forschungsförderung
Umsatzsteuer 05/20X1	68.000	Umsatzsteuer-Zahllast für Mai
Körperschaftsteuer 20X0	30.000	Körperschaftsteuer-Nachzahlung aus Betriebsprüfung
Verzugszinsen	1.000	Verzugszinsen zur Körperschaftsteuer-Nachzahlung

## 1. Anwendungsbereich und Definitionen

---

### Aufgabe

Welche Relevanz haben die Regelungen des IAS 12 für die einzelnen Sachverhalte?

### Beispiel 2: Nutzungslizenz

Die im Konzernabschluss vollkonsolidierte Tochtergesellschaft in Rumänien hält eine Konzession zur Förderung von Erdgas in genau definierten Erdgasfeldern. Der mit der zuständigen staatlichen Behörde abgeschlossene Explorations- und Produktionsteilungsvertrag sieht vor, dass der Staat einen Anteil von 40 % am Ergebnis aus der Erdgasförderung erhält. Dieses Ergebnis errechnet sich aus dem geförderten Erdgas, bewertet mit dem jeweilig aktuellen Marktpreis für Erdgas, abzüglich der angefallenen Explorations- und Produktionskosten.

Darüber hinaus verfügt die IPAG über eine Konzession zum Abbau von Ton im Bundesland Niederösterreich. Die zugrundeliegenden Konzessionsbedingungen sehen vor, dass die IPAG eine Konzessionsgebühr von 3,00 (wertgesichert) pro Tonne abgebautem Ton an die zuständige Behörde abliefern muss. Darüber hinaus ist die IPAG zur Rekultivierung der Tongrube am Ende ihrer Nutzungsdauer verpflichtet. Die IPAG schätzt den dafür erforderlichen Aufwand mit 4.000 ein.

### Aufgabe

Beurteilung, ob diese beiden Sachverhalte in den Anwendungsbereich des IAS 12 fallen.

### Beispiel 3: Mindest-Ertragsteuer

Die Tochtergesellschaft in Luxemburg weist zwar einen Verlust aus, muss aber unabhängig von diesem Ergebnis eine Mindestertagsteuer von 3.000 bezahlen. Dieser Betrag wird in späteren Jahren, in denen Gewinne anfallen, wie eine Vorauszahlung auf die Ertragsteuer angerechnet.

### Aufgabe

Beurteilung, ob dieser Sachverhalt in den Anwendungsbereich des IAS 12 fällt.

## 1.2.2. Lösung

### Beispiel 1: Abgrenzung der Ertragsteuern von sonstigen Steuern und Abgaben

IAS 12 regelt ausschließlich die Bilanzierung von Ertragsteuern. Aus den einzelnen Einträgen im Steuerkonto betrifft dies die Körperschaftsteuer 03-06/20X1. Bei der Vorauszahlung für das 2. Quartal handelt es sich ausschließlich um eine erfolgsneutrale Transaktion, die erst am Bilanzstichtag in die Berechnung des Saldos aus Ertragsteuerschuld und Vorauszahlung einfließt. Eine Nettoverbindlichkeit führt zu einem Schuldposten in der Bilanz, ein Überschuss der Vorauszahlungen über die Ertragsteuerschuld für die Periode zu einer Forderung. Beide sind in der Bilanz separat von anderen Bilanzposten auszuweisen.

Die Lohnsteuer stellt einen Durchlaufposten dar. Die IPAG hat diese von den Löhnen und Gehältern abgezogen und an das Finanzamt übermittelt. Die lohnabhängigen Abgaben sind Teil der Lohnnebenkosten und als Personalaufwand zu erfassen.

Obwohl die Forschungsprämie über das Finanzamtskonto gutgeschrieben wird, stellt sie keine Ertragsteuerminderung bzw -gutschrift, sondern eine Zuwendung der öffentlichen Hand gemäß IAS 20 dar. Soweit die zugrundeliegenden Ausgaben als Aufwand erfasst wurden, ist die Prämie daher als sonstiger betrieblicher Ertrag (oder alternativ saldiert mit dem zugrundeliegenden Aufwand) auszuweisen. Erfolgte eine Aktivierung der Ausgaben, zB als Sachanlage oder als immaterieller Vermögenswert, ist sie entweder als Schuldposten auszuweisen und über die Nutzungsdauer des geförderten Vermögenswerts aufzulösen oder von den Anschaffungskosten des Vermögenswerts abzusetzen.

Die Verzugszinsen für die Körperschaftsteuer-Nachzahlung aus der Betriebsprüfung stehen mit einer Ertragsteuer selbst in keinem unmittelbaren Zusammenhang und sind daher entweder als sonstiger betrieblicher Aufwand oder als Zinsaufwand zu sehen.

**Beispiel 2: Nutzungslizenz**

Die Ermittlung des für die Konzession an den Staat bezahlten Anteils erfolgt auf Basis des Ergebnisses aus der Erdgasförderung und damit eines Nettowerts. Aus diesem Grund fällt dieser Sachverhalt in den Anwendungsbereich des IAS 12. Die der jeweiligen Periode zuordenbaren Beträge sind Teil des Ertragsteueraufwands. Sie umfassen einerseits die tatsächlichen Ertragsteuern, die sich aus dem Börsenpreis des geförderten Erdgases abzüglich der angefallenen Explorations- und Produktionskosten multipliziert mit dem staatlichen Anteil von 40 % ergeben. Darüber hinaus müssen aus eventuell bestehenden zeitlichen Unterschieden zwischen dieser Ermittlung und den im IFRS-Abschluss in der betreffenden Periode enthaltenen Erträgen und Aufwendungen auch latente Steueransprüche bzw. -schulden bilanziert werden.

Die für die Tongrube anfallende Konzessionsgebühr ermittelt sich auf Basis der abgebauten Menge und daher nicht von einem Nettowert. Sie liegt damit außerhalb des Anwendungsbereichs von IAS 12 und ist als betrieblicher Aufwand zu erfassen. Die Verpflichtung zur Reaktivierung der Tongrube stellt eine Asset Retirement Obligation (ARO) dar und ist als Rückstellung (IAS 37) anzusetzen und zu bewerten und gleichzeitig als Teil der Anschaffungskosten zu aktivieren und planmäßig (bzw. ggfs. außerplanmäßig) abzuschreiben.

**Beispiel 3: Hybrider Steuersatz Mindest-Ertragsteuer**

Eine in jedem Fall zu bezahlende Mindestkörperschaftsteuer wäre grundsätzlich keine Ertragsteuer iS des IAS 12, weil sie nicht von einem Nettowert ermittelt wird. Im vorliegenden Beispiel stellt dieser Wert jedoch wirtschaftlich gesehen eine Vorauszahlung auf künftige Ertragsteuern dar. Ist es daher wahrscheinlich, dass die Tochtergesellschaft diesen Mindestbetrag mit künftigen Ertragsteuerverbindlichkeiten verrechnen kann, ist dieser Mindestbetrag als Ertragsteuerforderung zu bilanzieren. Muss die IPAG aber davon ausgehen, dass die Mindestkörperschaftsteuer in Zukunft – weil zB weiterhin Verluste anfallen – nicht verrechenbar ist, handelt es sich nicht um eine Ertragsteuer, sondern um einen betrieblichen Aufwand.

**1.3. Praxishinweise**

- Die Beurteilung, ob ein Sachverhalt in den Anwendungsbereich von IAS 12 fällt, kann manchmal schwierig sein. Keine ausreichend verlässlichen Anhaltspunkte liefern die Bezeichnung einer Abgabe oder Zahlung an staatliche Einrichtungen. Beispielsweise können als Ertragsteuer bezeichnete Beträge nicht unter IAS 12 fallen, wie zB bei bestimmten Mindeststeuern oder umsatzabhängigen Ertragsteuern, während zB als „Lizenzgebühr“ oder mit einem ähnlichen Begriff bezeichnete Zahlungen Ertragsteuern darstellen können. Dies ist etwa bei Unternehmen, die sich mit der Förderung von natürlichen Rohstoffen befassen, häufig der Fall. Im Ergebnis kann die Anwendbarkeit des IAS 12 zu einem hohen effektiven Steuersatz in der Gewinn- und Verlustrechnung führen, weil solche Lizenzgebühren oft sehr hohe Beträge darstellen. In solchen Fällen ist eine klare Erläuterung der Komponenten des Ertragsteueraufwands geboten.
- Ebenfalls keinen verlässlichen Anhaltspunkt für die Beurteilung der Frage, ob IAS 12 anzuwenden ist, stellt die Tatsache dar, dass die Abrechnung über die typischen Wege für die Leistung der Ertragsteuern – zB der Körperschaftsteuern – erfolgt. Dies nicht einmal dann, wenn etwa eine staatliche Förderung durch Gewährung zusätzlicher Abzugsposten für die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens erfolgt. Ein Beispiel dafür wäre die Investitionsförderung in Form einer zusätzlichen – über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinausgehenden – steuerlichen Abschreibung für eine Investition, wie dies etwa beim Investitionsfreibetrag in Österreich der Fall ist.