

Bilanzielle Konsequenzen der Nachversteuerung von EK02 nach dem Jahressteuergesetz 2008

Durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2008 wird in § 38 Abs. 4-10 KStG die Nachversteuerung des bislang steuerfreien sog. EK02-Bestands neu geregelt. Der Endbetrag des EK02-Bestands ist demnach letztmalig auf den 31.12.2006 zu ermitteln und festzustellen. Der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag beträgt 3/100 des festgestellten Endbetrags und wird grundsätzlich für den gesamten Zahlungszeitraum durch Bescheid festgesetzt. Er ist im Zeitraum 2008 bis 2017 in zehn gleichen Jahresbeträgen zu entrichten. Der Anspruch des Fiskus entsteht am 01.01.2007. Der Jahresbetrag ist jeweils am 30.09. fällig. Die Körperschaft kann auf Antrag den Erhöhungsbetrag in einer Summe entrichten. Der Antrag kann letztmals zum 30.09.2015 gestellt werden. Anstelle des jeweiligen Jahresbetrags ist dann zu dem Zahlungstermin, der auf den Zeitpunkt der Antragstellung folgt, der zu diesem Termin fällige Jahresbetrag zzgl. der noch nicht fälligen mit einem Zinssatz von 5,5 % abgezinsten Jahresbeträge zu entrichten.

Nach § 34 Abs. 16 KStG wird den dort genannten Körperschaften oder deren Rechtsnachfolgern, d.h. bestimmten Wohnungsunternehmen, die Möglichkeit eingeräumt, bis spätestens zum 30.09.2008 einen unwiderruflichen Antrag auf Weitergeltung der §§ 38, 40 KStG a.F. zu stellen. Erfüllt die Körperschaft nach Antragstellung die Voraussetzungen vor Ende des Zeitraums i.S.d. § 38 Abs. 2 Satz 3 KStG nicht mehr, so wird der Endbetrag nach § 38 Abs. 1 KStG letztmals ermittelt und festgestellt. Die Zahlung des Endbetrags richtet sich dann nach den allgemeinen Grundsätzen des § 38 Abs. 4-9 KStG.

Der HFA erörterte im Rahmen seiner 210. Sitzung am 04./05.12.2007, ob und ggf. mit welchem Betrag diese Sachverhalte im HGB- und IFRS-Abschluss zum 31.12.2007 und an späteren Abschlussstichtagen zu berücksichtigen sind.

Handelsrecht

Grundfall des § 38 Abs. 4-10 KStG

Der Betrag der Nachsteuer nach § 38 Abs. 4-10 KStG stellt eine rechtliche Verpflichtung der Körperschaft dar, die zum Abschlussstichtag dem Grunde und der Höhe nach sicher ist, so dass gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB eine Verbindlichkeit aufwandswirksam zu passivieren ist. Da es sich bei den zu leistenden zehn Jahresraten um eine Rentenverpflichtung handelt, muss die Verbindlichkeit nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit ihrem Barwert angesetzt werden. Die Ermittlung des Ratenzahlungsbarwerts hat unter Verwendung eines fristadäquaten durchschnittlichen Zinssatzes für die finanziellen Verpflichtungen des betreffenden Unternehmens zu erfolgen.

Solange ein Antrag auf Einmalzahlung bis zum Abschlussstichtag noch nicht gestellt wurde, erfolgt die Bewertung der Verbindlichkeit grundsätzlich mit dem Barwert der Ratenzahlungen. Im Falle eines niedrigeren gesetzlich geregelten Ablösungsbetrags ist dieser für die Bewertung maßgeblich, sofern davon ausgegangen werden kann, dass die finanzielle Lage des Bilanzierenden der wirtschaftlich vorteilhaften Einmalzahlung nicht entgegensteht.

Der Ausweis des Barwerts bzw. Ablösungsbetrags erfolgt in der Bilanz unter der Position „Sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern“. Der Betrag aus der jährlich vorzunehmenden Aufzinsung des Barwerts ist als Zinsaufwand in der GuV zu erfassen.

Sonderregelung für Körperschaften i.S.d. § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG

Bilanzierende, die unter die Sonderregelung des § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG fallen, haben zum 31.12.2007 keine Verbindlichkeit für die Nachsteuer zu passivieren. Das Vorliegen einer Schuld im handelsrechtlichen Sinne setzt u.a. voraus, dass eine rechtliche oder wirtschaftliche Verpflichtung des Kaufmanns zu einer Leistung besteht, der er sich aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann. Da sich die Gesellschaft bis zum Ablauf des 30.09.2008 durch Stellung des Antrags der Verpflichtung entziehen kann (sofern die Anwendungsvoraussetzungen der Sonderregelung nicht entfallen), liegt keine Schuld in diesem Sinne vor.

Wurde der Antrag bis zum 30.09.2008 nicht gestellt oder erfüllt die Gesellschaft die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des § 34 Abs. 16 KStG nach Antragstellung und vor Ablauf des Zeitraums i.S.d. § 38 Abs. 2 Satz 3 KStG nicht mehr, bestimmt sich die Nachversteuerung des EK02 nach § 38 Abs. 4-9 KStG, sodass die obigen Ausführungen zum Grundfall gelten.

IFRS

Grundfall des § 38 Abs. 4 bis 10 KStG

Bei der Verpflichtung aus § 38 Abs. 4-10 KStG zur Nachversteuerung des EK02-Bestands handelt es sich um eine *current tax liability* gemäß IAS 12. Sie ist in Höhe des Betrags anzusetzen, der auf Basis der am Abschlussstichtag geltenden Steuervorschriften erwartungsgemäß an die Steuerbehörden zu zahlen ist. Der gesetzliche Regelfall sieht eine Ratenzahlung über zehn Jahre vor. Angesichts einer fehlenden expliziten Regelung neigt der HFA zu der Ansicht, dass der Erhöhungsbetrag mit dem Barwert zu bewerten ist. Dafür sprechen u.a. folgende Gründe: Das gemäß IAS 12.53 bestehende explizite Abzinsungsverbot für *deferred tax liabilities* ist auf *current tax liabilities* nicht übertragbar, da die als Begründung in IAS 12.54 angeführte Komplexität bei der Ermittlung von *deferred tax liabilities* für *current tax liabilities* nicht gilt. Zudem sind nach Ansicht des IFRIC *current taxes payable* zu diskontieren, sofern der Abzinsungseffekt wesentlich ist (vgl. IFRIC Update, Juni 2004, S. 5). Im Übrigen trägt die Diskontierung der Unverzinslichkeit der Verpflichtung angemessenen Rechnung.

Für die Ermittlung des Ratenzahlungsbarwerts ist unter Rückgriff auf IAS 8.11(a) i.V.m. IAS 37.47 ein Zinssatz zu verwenden, der die aktuellen Markterwartungen im Hinblick auf den Zinseffekt sowie die für die Schuld spezifischen Risiken widerspiegelt.

Solange ein Antrag auf Einmalzahlung bis zum Abschlussstichtag noch nicht gestellt wurde, erfolgt die Bewertung der Verbindlichkeit grundsätzlich mit dem Barwert der Ratenzahlungen. Im Falle eines niedrigeren gesetzlich geregelten Ablösungsbetrags ist dieser für die Bewertung maßgeblich, sofern davon ausgegangen werden kann, dass die finanzielle Lage des Bilanzierenden der wirtschaftlich vorteilhaften Einmalzahlung nicht entgegensteht. Zwar enthält der im vorliegenden Sachverhalt einschlägige IAS 12 keinen grundsätzlichen Rückgriff auf *unavoidable costs* i.S.d. IAS 37. Außerdem sind die Regelungen des IAS 37 nicht direkt übertragbar. Da jedoch sowohl IAS 37 als auch IAS 12 auf das Kriterium der *expectation* abstellen, wird es für sinnvoll erachtet, den niedrigeren der beiden in Betracht kommenden Beträge zu passivieren.

Der Betrag ist innerhalb der Position „*liabilities for current tax*“ (IAS 1.54(n) (rev. 2007)) in der Bilanz auszuweisen. Der Betrag aus der jährlich vorzunehmenden Aufzinsung des auf die Folgejahre entfallenden Barwerts ist als *finance costs* (IAS 1.82(b) (rev. 2007)) in der GuV zu erfassen.

Sonderregelung für Körperschaften i.S.d. § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG

Nach IAS 12.51 sind bei der Bewertung latenter Steuerschulden die steuerlichen Konsequenzen zu berücksichtigen, die daraus resultieren, in welcher Art und Weise ein Unternehmen zum Abschlussstichtag erwartet, die Schuld auszugleichen.

Der HFA hält eine Übertragung dieser für *deferred taxes* geltenden Regelung auf die Bewertung von *current taxes* für zulässig. Kann nach der zum Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses vorliegenden Ausschüttungsplanung der Gesellschaft davon ausgegangen werden, dass die bisherige Nachversteuerung gemäß §§ 38, 40 KStG a.F. zu einer niedrigeren Belastung führt als die Pauschalbesteuerung gemäß § 38 Abs. 4-10 KStG, ist bei Nichtvorliegen gegenteiliger Anhaltspunkte anzunehmen, dass die Gesellschaft den Antrag stellt. Dies hat zur Konsequenz, dass keine Passivierung einer Schuld zum 31.12.2007 erfolgt (IAS 12.52B). Sind aufgrund der voraussichtlichen Antragstellung die §§ 38, 40 KStG a.F. für die Besteuerung der Körperschaft bis zum Jahr 2017 weiterhin maßgeblich, so sind durch etwaige Gewinnausschüttungen ausgelöste Nachversteuerungen in Höhe von 3/7 des EK02, das für die Ausschüttung als verwendet gilt, erst in dem Zeitpunkt erfolgswirksam zu berücksichtigen, in dem diese Ausschüttungen als Verbindlichkeit gegenüber den Anteilseignern zu erfassen sind (IAS 12.56B i.V.m. IAS 10.12).

Im umgekehrten Fall, in dem die Nachversteuerung nach neuem Recht günstiger ist als die Nachversteuerung nach bisherigem Recht, darf man davon ausgehen, dass eine Antragstellung nicht erfolgt. Dementsprechend ist eine Verbindlichkeit in Höhe des Betrags zu passivie-

ren, der auch im Grundfall des § 38 Abs. 4-10 KStG maßgeblich ist. Gleiches gilt, wenn ein Antrag bis zum 30.09.2008 nicht gestellt wurde.