



## **RIC-Positionspapier:**

### **Bilanzielle Behandlung der Nachversteuerung von EK02 im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2008**

#### **A Einleitung**

Die Nachversteuerung des bislang steuerfreien sog. EK02-Bestands wurde durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2008 in § 38 Abs. 4 bis 10 KStG festgeschrieben. In diesem Zusammenhang ist der EK02-Bestand letztmalig auf den 31. Dezember 2006 zu ermitteln und festzustellen. Der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag beträgt 3/100 des festgestellten Endbetrags, wird durch Bescheid grundsätzlich für den gesamten Zahlungszeitraum festgesetzt und ist innerhalb eines Zeitraums von 2008 bis 2017 in zehn gleichen Jahresbeträgen zu entrichten (Zahlungszeitraum). Die Verpflichtung des Steuerpflichtigen entsteht am 1. Januar 2007. Für das Jahr der Bekanntgabe des Bescheids und die vorangegangenen Jahre ist der Jahresbetrag innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids, für jedes weitere Jahr des Zahlungszeitraums jeweils zum 30. September fällig. Die Verpflichtung ist nicht verzinslich. Auf Antrag kann die Körperschaft oder deren Rechtsnachfolger den Körperschaftsteuererhöhungsbetrag in einer Summe entrichten. Der Antrag kann letztmals zum 30. September 2015 gestellt werden. Anstelle des jeweiligen Jahresbetrags ist in diesen Fällen zu dem Zahlungstermin, der auf den Zeitpunkt der Antragstellung folgt, der zu diesem Termin fällige Jahresbetrag zuzüglich der noch nicht fälligen und mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abgezinsten Jahresbeträge zu entrichten.

Gemäß § 34 Abs. 16 KStG wird den dort genannten Körperschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften („bestimmte Wohnungsunternehmen“) die Möglichkeit eingeräumt, bis spätestens zum 30. September 2008 einen unwiderruflichen Antrag auf Weitergeltung der §§ 38 und 40 KStG a.F. zu stellen. Erfüllt die Körperschaft bzw. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft 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. In solchen Fällen richtet sich die Zahlung des Endbetrags dann nach den allgemeinen Grundsätzen des § 38 Abs. 4 bis 10 KStG.

In Zusammenhang mit den oben dargestellten Regelungen des JStG 2008 ist fraglich, ob und ggf. mit welchen Beträgen diese Sachverhalte im IFRS-Abschluss zum 31. Dezember 2007 und an späteren Abschlussstichtagen zu bilanzieren sind.

#### **B Grundfall des § 38 Abs. 4 bis 10 KStG**

Bei einem Körperschaftsteuererhöhungsbetrag gemäß § 38 Abs. 5 KStG zur Nachversteuerung des EK02-Bestands handelt es sich um tatsächliche Ertragsteuern gemäß IAS 12.5, die in dem Umfang, in dem sie noch nicht bezahlt sind, als Schuld anzusetzen sind.



Der in Abschnitt A dargestellte, gesetzliche Regelfall sieht eine Zahlung in Raten über zehn Jahre vor. In Ermangelung einer eindeutigen Regelung zur Berücksichtigung der Bewertung der tatsächlichen Steuerschuld in IAS 12.46 ff. vertritt das RIC die Ansicht, dass unter Verweis auf IAS 8.11(a) zur Auswahl und Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in solchen Fällen die Vorschriften des IAS 37.45 ff. zu berücksichtigen sind - der Erhöhungsbetrag ist demnach mit dem Barwert zu bewerten. In diesem Zusammenhang ist zunächst festzustellen, dass das explizite Abzinsungsverbot des IAS 12.53 nur für latente Steuerschulden gilt und auf tatsächliche Steuerschulden nicht übertragbar ist, da die in IAS 12.54 als Begründung für das Abzinsungsverbot angeführte Komplexität bei der Ermittlung von latenten Steuerschulden im Zusammenhang mit tatsächlichen Steuerschulden nicht analog anwendbar ist. Darüber hinaus sind nach Ansicht des IFRIC tatsächliche Ertragsteuerschulden dann abzuzinsen, wenn der Abzinsungseffekt wesentlich ist (siehe IFRIC Update, Juni 2004, S. 5). Zur Ermittlung des Ratenzahlungsbarwerts der tatsächlichen Steuerschuld ist nach Auffassung des RIC ein Zinssatz gem. IAS 37.47 zu verwenden, der im Hinblick auf den Zinseffekt sowie die für die Schuld spezifischen Risiken die aktuellen Markterwartungen widerspiegelt. Da es sich um eine Schuld gegenüber den Finanzbehörden handelt, sind spezifisch zu berücksichtigende Risiken nicht gegeben.

Die Bewertung der Verbindlichkeit aufgrund des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags hat grundsätzlich mit dem Barwert der Ratenzahlungen unter Verwendung eines Zinssatzes gem. IAS 37.47 zu erfolgen, solange ein Antrag auf Entrichtung der Schuld in einer Summe bis zum Abschlussstichtag noch nicht gestellt wurde. Ist in einer solchen Situation der gesetzlich regulierte Ablösungsbetrag (Verwendung eines Zinssatzes von 5,5 Prozent) niedriger als der sich bei Verwendung eines Zinssatzes gem. IAS 37.47 ergebende Ratenzahlungsbarwert, so ist die Steuerschuld zu dem niedrigeren Betrag anzusetzen, sofern

- 1) die Geschäftsleitung des bilanzierenden Unternehmens die Entrichtung des Körperschaftssteuererhöhungsbetrags in einer Summe beschlossen hat, und
- 2) davon auszugehen ist, dass die finanzielle Lage des bilanzierenden Unternehmens der wirtschaftlich vorteilhaften Einmalzahlung nicht entgegensteht.

Wurde ein Antrag auf Entrichtung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags in einer Summe bereits gestellt, so ist ebenfalls der gesetzlich geregelte Ablösungsbetrag (Verwendung eines Zinssatzes von 5,5 Prozent) für die zu bilanzierende tatsächliche Steuerschuld maßgeblich.

Der Verbindlichkeitsbetrag ist innerhalb der Position „Tatsächliche Steuerschulden – kurzfristig“ (IAS 1.54(n) (rev. 2007)) in der Bilanz („Statement of Financial Position“) auszuweisen. Der Betrag aus der jährlich vorzunehmenden Aufzinsung des auf die Folgejahre entfallenden Barwerts ist als Finanzierungsaufwand (IAS 1.82(b) (rev. 2007)) erfolgswirksam zu erfassen.



### **C Sonderregelung für Körperschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (bestimmte Wohnungsunternehmen) i.S.d. § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG**

Da IAS 12.12 ff. den Ansatz einer Steuerschuld nicht eindeutig regeln, sind unter Rückgriff auf IAS 8.11(a) die Vorschriften des IAS 37.14 ff. im Rahmen der Sonderregelung für Körperschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften zu berücksichtigen. Demnach ist eine Schuld für den Körperschaftsteuererhöhungsbetrag grundsätzlich auch von den in § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG genannten Körperschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften wie oben für den Grundfall dargestellt anzusetzen, sofern

- a) die Unternehmen aus einem Ereignis der Vergangenheit eine gegenwärtige rechtliche Verpflichtung haben,
- b) der Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung wahrscheinlich ist, und
- c) eine verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich ist.

Ein Ereignis der Vergangenheit, das zu einer gegenwärtigen Verpflichtung führt, wird als verpflichtendes Ereignis bezeichnet (im vorliegenden Fall der Erlass des JStG 2008). Allerdings ist ein Ereignis gem. IAS 37.17 nur dann ein verpflichtendes Ereignis, wenn ein Unternehmen keine realistische Alternative zur Erfüllung der durch dieses Ereignis entstandenen Verpflichtung hat, z.B. wenn die Erfüllung der Verpflichtung rechtlich durchgesetzt werden kann. In diesem Sinne sind gem. IAS 37.19 Rückstellungen alleine für diejenigen, aus Ereignissen der Vergangenheit resultierenden Verpflichtungen anzusetzen, die von künftigen Handlungen des Unternehmens unabhängig sind.

Da sich die hier betroffenen Körperschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften durch Stellung des Antrags gem. § 34 Abs. 16 KStG dieser Verpflichtung entziehen können, ist eine Rückstellung nicht anzusetzen, sofern die Gesellschaft die in § 34 Abs. 16 KStG genannten Voraussetzungen erfüllt und solange die Entziehungsmöglichkeit durch die Stellung des Antrags noch möglich ist (bis zum 30. September 2008).

Gleichwohl vertritt das RIC die Ansicht, dass eine tatsächliche Steuerschuld anzusetzen ist, wenn die Geschäftsleitung des bilanzierenden Unternehmens den Beschluss gefasst hat, den Antrag gem. § 34 Abs. 16 KStG nicht zu stellen. In einem solchen Fall ist eine Verbindlichkeit in Höhe des Betrages zu passivieren, der auch für den Grundfall des § 38 Abs. 4 bis 10 KStG (wie unter B dargestellt) maßgeblich ist.

Sind die §§ 38 und 40 KStG a.F. für die Besteuerung der Körperschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften 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 ergebniswirksam zu berücksichtigen, in dem diese Ausschüttungen als Verbindlichkeit gegenüber den Anteilseignern zu erfassen sind (IAS 12.52B i.V.m. IAS 10.12).