

Körperschaftsteuerguthaben nach dem SEStEG: Aktivierung nach HGB und IFRS

Der Deutsche Bundesrat hat am 24.11.2006 beschlossen, dem vom Deutschen Bundestag am 09.11.2006 verabschiedeten Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) zuzustimmen.

Durch das SEStEG wird das bisherige System der Körperschaftsteuerminderung durch eine ratierliche Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens ersetzt. Das aus dem ehemaligen Anrechnungsverfahren stammende Körperschaftsteuerguthaben wird danach letztmalig auf den 31.12.2006 ermittelt und über einen Zeitraum von 10 Jahren in gleichen Jahresbeträgen ausgezahlt. Der Auszahlungsanspruch entsteht mit Ablauf des 31.12.2006 in voller Höhe und wird für den gesamten Auszahlungszeitraum festgesetzt. Der gesamte Auszahlungsanspruch kann nach § 46 AO abgetreten werden.

Der HFA erörterte in seiner 205. Sitzung am 28./29.11.2006 die Konsequenzen dieser Regelungen für die Rechnungslegung nach HGB und IFRS. Er gelangte zu folgenden Ergebnissen:

Handelsrecht:

Da der Auszahlungsanspruch mit Ablauf des 31.12.2006 in voller Höhe entsteht, ist handelsrechtlich die erfolgswirksame Aktivierung des gesamten Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens zum 31.12.2006 geboten. Entscheidend für die Aktivierungspflicht ist die Verabschiedung des Gesetzes durch die maßgebliche gesetzgebende Körperschaft; eine noch ausstehende Veröffentlichung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt berührt die Aktivierungspflicht nicht, es sei denn, es bestehen offensichtliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes.

Aufgrund der Unverzinslichkeit des Anspruchs auf ratierliche Auszahlung erfolgt die Bewertung zum Barwert des gesamten Erstattungsanspruchs. Für die Diskontierung ist ein fristadäquater risikofreier Zinssatz zu verwenden. Als Orientierungshilfe kann z.B. die Verzinsung von Bundesanleihen herangezogen werden.

Fraglich ist, wie sich der Betrag der Körperschaftsteuererstattung auf die Durchführung von Ergebnisabführungsverträgen auswirkt. Bislang wurde teilweise die Auffassung vertreten, dass die Körperschaftsteuerminderungen, soweit diese in Zusammenhang mit der Ausschüttung vorvertraglicher Gewinnrücklagen entstanden, als Teil der Gewinnausschüttung an die Anteilseigner und nicht als Teil der Ergebnisabführung zu behandeln waren. Nunmehr entfällt die Verknüpfung zwischen den Körperschaftsteuerminderungen und der Ausschüttung vorvertraglicher Gewinnrücklagen. Vor diesem Hintergrund spricht einiges dafür, den Ertrag aus der Aktivierung

des gesamten Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens in den an die Muttergesellschaft abzuführenden Gewinn einzubeziehen.

IFRS:

Da das Gesetz bis zum Jahresende 2006 hinreichend konkretisiert ist (*substantively enacted*), muss der gesamte Erstattungsanspruch zum 31.12.2006 erfolgswirksam aktiviert werden. IAS 12.52A f. sind nicht anwendbar, da kein bedingter Anspruch bzw. keine Anknüpfung an Dividendenausschüttungen besteht.

Bei dem Erstattungsanspruch handelt es sich wirtschaftlich um eine Überzahlung im Sinne von IAS 12.12, sodass der Anspruch trotz seines langfristigen Charakters als *current tax* und nicht als *deferred tax* zu behandeln ist.

Angesichts einer fehlenden expliziten Regelung neigt der HFA zu der Auffassung, dass eine Bewertung des Erstattungsanspruchs zum Barwert unter Verwendung eines fristadäquaten risikolosen Zinssatzes sachgerecht ist. Ein Diskontierungsverbot besteht in IAS 12 nur für *deferred tax* (IAS 12.53 f.). Die als Begründung für dieses Diskontierungsverbot genannte Komplexität der Ermittlung ist nicht auf *current tax* übertragbar. Darüber hinaus trägt die Diskontierung der Unverzinslichkeit des Anspruchs angemessene Rechnung.

Der Ausweis erfolgt als *assets for current tax* i.S.v. IAS 1.68 (m).