

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Reformfokus Steuerbilanz

Streitpunkte und Strategien zu einer Weiterentwicklung der Steuerbilanzierung

– Ergebnisbericht zum ifst-Kolloquium
am 24. Februar 2014 –

mit Vors. RiBFH Michael Wendt,
WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz, MD Michael Sell,
Prof. Dr. Joachim Hennrichs, Prof. Dr. Holger Kahle,
MinDirig Dr. Steffen Neumann, StB Dr. Maren Schwarz

Dipl.-Kffr. Sabine Simon

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Simon, ifst-Schrift Nr. 498 (2014)

ISBN: 978-3-89737-157-6

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachmedien.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Reformfokus Steuerbilanz

Streitpunkte und Strategien zu einer Weiterentwicklung der Steuerbilanzierung

– Ergebnisbericht zum ifst-Kolloquium
am 24. Februar 2014 –

mit Vors. RiBFH Michael Wendt,
WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz, MD Michael Sell,
Prof. Dr. Joachim Hennrichs, Prof. Dr. Holger Kahle,
MinDirig Dr. Steffen Neumann, StB Dr. Maren Schwarz

Dipl.-Kffr. Sabine Simon

Köln

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift Nr. 498:

Reformfokus Steuerbilanz
Streitpunkte und Strategien zu einer Weiterentwicklung
der Steuerbilanzierung
– Ergebnisbericht zum ifst-Kolloquium
am 24. Februar 2014 –

Am 24. Februar veranstaltete das ifst unter Schirmherrschaft des Bundesministeriums der Finanzen ein Kolloquium zum Thema „Reformfokus Steuerbilanz“. Auf dem gut besuchten Kolloquium im Bundesministerium der Finanzen wurden einzelne aktuelle Streitpunkte der Steuerbilanzierung in den Blick genommen sowie grundlegende Möglichkeiten zu einer Weiterentwicklung des Steuerbilanzrechts diskutiert.

Spätestens seit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz haben sich die Streitpunkte zu Auslegungsfragen und einer Weiterentwicklung der steuerlichen Maßgeblichkeit gemehrt. Im Laufe der Diskussion lag daher der Schwerpunkt auf der Frage, ob ein eigenständiges Steuerbilanzrecht – auch im Hinblick auf die Einführung einer GK(K)B – notwendig ist und welchen Grundprinzipien dieses folgen könnte.

Besonders in den Blick genommen wurden die Rückstellungsbilanzierung sowie die steuerbilanzielle Abbildung von „Schuldübernahmen“ nach Einführung der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG durch das AIFM-Steueranpassungsgesetz. Weitere Schwerpunktthemen waren die Abgrenzung von Anschaffungsnebenkosten beim Anteilswerb, die steuerbilanzielle Herstellungskostendefinition sowie die Vorratsfolgebewertung/das Lifo-Verfahren. Im Rahmen einer angeregten Podiumsdiskussion setzten sich die Referenten sowohl mit den entsprechenden Einzelnormen als auch mit deren systematischer Grundlage auseinander. Diskutiert wurde die Frage, wie weit der Gesetzgeber von den der Besteuerung zugrunde liegenden Prinzipien abweichen darf, um fiskalische Ziele zu erreichen.

Der vorliegende Ergebnisbericht fasst die Beiträge der Referenten und die Podiumsdiskussion zusammen.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im Juni 2014

Inhaltsverzeichnis

I.	Mögliche Weiterentwicklungen im Bereich des Steuerbilanzrechts aus Sicht des BMF (MD Michael Sell)	7
II.	Strukturfragen der Rückstellungsbilanzierung (WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz)	8
III.	Streitpunkt „angeschaffte Rückstellungen“ (Prof. Dr. Joachim Hennrichs).	16
IV.	Anschaffungsnebenkosten beim Anteilerwerb und Herstellungskosten-Definition (Prof. Dr. Holger Kahle) . .	22
V.	Problembereiche der Vorratsfolgebewertung (StB Dr. Maren Schwarz)	27
VI.	Podiumsdiskussion.	30

Die Vitae der Referenten und Diskutanten sowie die Präsentationen sind online auf unserer Homepage unter <http://www.ifst.de> abrufbar.

I. Mögliche Weiterentwicklungen im Bereich des Steuerbilanzrechts aus Sicht des BMF (MD Michael Sell¹)

Die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB): Die Steuerbilanzierung hat im Koalitionsvertrag zwar keine prominente Stellung erhalten, in der große oder visionelle Programme artikuliert werden. Das Thema ist, wenn nicht versteckt, so doch zumindest nur angedeutet. Der aktuell wichtigste Punkt ist es, den Impuls für eine GKKB² zu verstärken. Dieses Projekt der Europäischen Union bewegt sich zwar nur zäh, aber es geht voran. Dem Richtlinienentwurf muss, wie dies bereits innerhalb der Verwaltung mit personeller Unterstützung geschieht, auch in der öffentlichen Diskussion mehr Bedeutung beigemessen werden. Die GKKB – ohne Konsolidierung und Aufteilung der Bemessungsgrundlage auf die Staaten – könnte der Nukleus für eine, wenn auch nicht völlig einheitliche, so doch zumindest harmonisiertere Form der Gewinnermittlung werden: Thin Capitalization oder bspw. Abschreibungen – die Probleme, wie mit nationalen oder auch Cross-Boarder-Phänomenen umzugehen ist, sind in den verschiedenen Ländern identisch. Es gibt auf diese identischen Probleme in den einzelnen Ländern unterschiedliche Antworten, auch aufgrund unterschiedlicher Traditionen. Sind aber die Probleme und zumindest die Sicht auf diese Probleme gleich, ist die Chance, auf einen gemeinsamen Nenner zu kommen, verhältnismäßig hoch. Aus diesem Grund muss der GKKB eine Chance gegeben werden! Die Verwaltung ist dabei hoffnungsvoller, als es von anderer Seite in der Presse zu lesen ist, und setzt in diesem Bereich entsprechend Personal ein, um an der Diskussion mitzuwirken.

Das Lifo-Verfahren: Die Lifo-Methode hat sich in der Vergangenheit bewährt, allerdings ist die Rechtsgrundlage ihrer Einführung im Laufe der Zeit an der einen oder anderen Stelle unter Druck geraten. Es stellt sich die Frage, ob Lifo in Zeiten von elektronischer Buchführung, massiver elektronischer Lagerhaltung etc. tatsächlich nur noch zur Vereinfachung gerechtfertigt ist oder ob die Methode nicht eine Dimension hat, die über diesen reinen Vereinfachungszweck hinausgeht.

Rückstellungen und Schuldübernahmen nach dem AIFM-Steueranpassungsgesetz: Hierzu ist ein BMF-Schreiben geplant. Im Koalitionsvertrag ist die Möglichkeit der Prüfung einer gesetzlichen Anpassung an das Nied-

¹ MD Michael Sell ist Leiter der Steuerabteilung im Bundesministerium der Finanzen und Vorstandsmitglied des Instituts Finanzen und Steuern.

² Gemeinsame Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage.

rigzinsumfeld genannt, die auch auf Rückstellungen bezogen werden kann. Aus fiskalischer Sicht ist allerdings gerade dies einer der großen, wichtigen Punkte auf der Einnahmenseite. Vor dem Hintergrund, dass im Jahr 2015 zum ersten Mal seit 1969 ein formell, also nominal, ausgeglichener Haushalt vorgelegt wird, ist die Diskussion um eine Zinsanpassung bei der Rückstellungsbewertung zwar intellektuell von Interesse, im fiskalischen Umfeld im Augenblick hingegen nicht „en vogue“.

II. Strukturfragen der Rückstellungsbilanzierung (WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz³)

Bei einer Diskussion über Rückstellungen stellt sich immer die Frage, wann Aufwand in der Zeit anfällt, wann Aufwand also entsteht und wann er zu berücksichtigen ist. Zinsen und inflationäre Effekte – von *Michael Sell* zuvor schon angesprochen – spielen dabei eine ganz entscheidende Rolle.

Das Thema Rückstellungen – oder wie hier genannt „Strukturfragen der Rückstellungsbewertung“ – gehört einerseits zu den strukturell und akademisch anzugehenden Fragen, ist aber gleichzeitig ein hoch praktisches Thema, das in jeder Betriebsprüfung eine erhebliche Rolle spielt. Es scheint zudem insgesamt unerschöpflich zu sein, erfordert immer wieder neue Urteile der Finanzgerichte. So haben sich gerade der I. und der IV. Senat des BFH in der letzten Zeit mit weiterführender und die Rückstellungskriterien weiter konkretisierender Rechtsprechung hervorgetan.

Das Maßgeblichkeitsprinzip im Bereich der Rückstellungsbilanzierung: Ausgangspunkt der gesamten Rückstellungsthematik – aber auch anderer Bereiche, wie bspw. des bereits angesprochenen Lifo-Verfahrens – ist das Maßgeblichkeitsprinzip. Im Steuerbilanzrecht ist gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG vor wie nach BilMoG auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzubauen. Dies ist erstaunlich, da somit die handelsrechtlichen GoB ins Zentrum einer Steuernorm gestellt werden. Es führt zunehmend zu Verwerfungen. Einerseits wurde der Maßgeblichkeitsgrundsatz beibehalten, andererseits die umgekehrte Maßgeblichkeit durch das BilMoG abgeschafft. Zudem gibt es einen neuen, steuerlichen Wahlrechtsvorbehalt, zu dem bestimmte Wahlrechte, wie bspw. das Lifo-Verfahren, aber auch die

³ Prof. Dr. Ulrich Prinz ist als WP/StB in Köln tätig und Honorarprofessor an der Juristischen Fakultät der Heinrich-Heine-Universität in Düsseldorf.

Teilwertabschreibungen, gehören. Es ergibt sich damit wesentlich mehr Bewegungsfreiheit in der Steuerbilanz als früher.

Nach wie vor gibt es neben dem Maßgeblichkeitsgrundsatz in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG diverse steuergesetzliche Ansatz- und Bewertungsbegrenzungen; aus fiskalischer Motivation eingeführt zuletzt nun §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG. Brüche im Maßgeblichkeitsprinzip führen in der Praxis zu zunehmenden Problemen. Früher hat man noch eine Einheitsbilanz angestrebt, die Steuerbilanz wurde angelehnt an die Handelsbilanz aufgestellt, Abweichungen gab es nur dort, wo dies steuerlich vorgegeben war. Heute ist eine Einheitsbilanz – gerade im Rückstellungsbereich – weitgehend unmöglich geworden.

Was in der Bilanzierungspraxis weiterhin das Leben schwerer gemacht hat, ist der Jubiläumsrückstellungsbeschluss des BVerfG.⁴ Grundsätzlich befasst sich das Gericht sehr selten mit bilanzrechtlichen Fragen, doch dieser Beschluss hat auch für die Prägung der BFH-Rechtsprechung eine erhebliche Bedeutung. Das Bundesverfassungsgericht hat hier entschieden, dass dem Maßgeblichkeitsprinzip jedenfalls kein Verfassungsrang zukommt; es handle sich nicht um eine einmal getroffene Belastungsgrundentscheidung, sondern um eine entwicklungsoffene Leitlinie, die man weiterentwickeln müsse. Sie stelle keinen spezifischen Maßstab dar, aus dem man konkrete Rechtsfolgen ableiten könne. Die Entscheidung hat im Schrifttum starke Kritik erfahren, ist nun aber gültig und wird von der BFH-Rechtsprechung angewandt, gerade auch im Abzinsungsbereich bei Rückstellungen.

Unter Berücksichtigung der Folgerichtigkeit ist eine Bilanz allerdings ein Rechenwerk, das Aufwendungen und Erträge berücksichtigt; für Ausgaben und Einnahmen ist kein Platz. Dies muss folgerichtig umgesetzt werden, eine Vermischung der vier Positionen in einem einheitlichen Rechenwerk wird dem nicht gerecht.

Auch in der BFH-Rechtsprechung wird über die Rückstellungsbilanzierung seit Jahrzehnten gestritten. Die Position existiert in der Bilanz seit jeher, dennoch gibt es immer wieder Nejustierungen und Diskussionen bzgl. des Ansatzes bei rechtlicher Entstehung oder wirtschaftlicher Verursachung. Das Thema ist sehr diffizil und von hoher praktischer Relevanz. In letzter Zeit

⁴ BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BStBl. II 2009, 685.

sind der I. und der IV. Senat mit zwei Urteilen dichter zusammengerückt:⁵ Wenn eine Verpflichtung rechtlich entstanden ist, wird sie danach auch als wirtschaftlich verursacht angesehen. Einer der großen Streitpunkte der letzten Jahre im Rückstellungsrecht ist damit jedenfalls für die öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen beseitigt. Dies ist eine positive Entwicklung, nach der auch die Verwaltung den nach der TA Luft-I-Entscheidung des BFH ergangenen Nichtanwendungserlass⁶ überdenken und weiterentwickeln könnte, um so auch den Steuerpflichtigen etwas an die Hand zu geben und die vorhandenen Streitpunkte in Zukunft beizulegen.

Seit dem BilMoG folgen die Rückstellungen bzgl. ihres Ansatzes und ihrer Bewertung in der Steuerbilanz weitgehend eigenständigen Regeln. In der Handelsbilanz gilt eine Passivierungspflicht nach § 249 Abs. 1 HGB (Gläubigerschutz und Vorsichtsprinzip), die GoB prägen insoweit die Handelsbilanz. Die Passivierungsverpflichtung schließt dabei sowohl die Verbindlichkeitsrückstellungen (Realisationsprinzip) als auch die Drohverlustrückstellungen (Imparitätsprinzip) ein. In der Steuerbilanz gibt es für die Verbindlichkeitsrückstellungen die Verknüpfung zur Handelsbilanz über die GoB (§ 249 Abs. 1 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Allerdings existieren Begrenzungen, die nach und nach fiskalisch motiviert eingeführt worden sind.⁷ Einer der großen Problempunkte ist der § 5 Abs. 4a EStG. Drohverlustrückstellungen gibt es demnach nur in der Handelsbilanz, nicht jedoch in der Steuerbilanz. Es handelt sich um Verpflichtungsrückstellungen im handelsbilanziellen Rechenwerk, die steuerlich nicht durchschlagen. Die Vorschrift war auch Auslöser für die Neuregelungen im AIFM-Steueranpassungsgesetz.

Bei den Pensionsrückstellungen, § 6a EStG, gehen Handelsbilanz und Steuerbilanz völlig unterschiedliche Wege. Dies ist letztendlich auch der Grund, warum Steuergestalter hier besonders bemüht sind, stille Lasten zu heben.

⁵ TA Luft-II-Entscheidung des BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, DB 2013, 1087; Anpassungsrückstellung bei Flugzeugen: BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, DStR 2013, 2745.

⁶ BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003 S. 121 = DB 2001 S. 1698. Zur Nichtanwendung des Urteils aus Verwaltungssicht s. BMF v. 21.1.2003, BStBl. I 2003 S. 125 = DB 2003 S. 239.

⁷ Z.B. § 5 Abs. 3 EStG bei Schutzrechtsverletzungen (seit 1983); § 5 Abs. 4 EStG bei Jubiläumszuwendungen (für Neuzusagen seit 1993); § 5 Abs. 4b EStG bei AK/HK und MOX-Brennelementen (durch StEntlG 1999/2000/2002, die „Lafontainesche Steuergesetzgebung“).

Das Abwehrinstrument der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG, die der Gesetzgeber in einem Eilverfahren geschaffen hat, sind insoweit unter dem viel zitierten haushalterischen „Milliarden-Damoklesschwert“ in gewisser Weise verständlich.

Ein weiterer wichtiger Punkt ist der zweistufige Betriebsvermögensvergleich in der Gewinnermittlung. Auf einer ersten Stufe wird ein steuerbilanzieller Unterschiedsbetrag ermittelt, woraufhin auf einer zweiten Stufe eine Vielzahl von Korrekturen durchgeführt wird (bspw. vGA, vE, § 8b KStG, § 3 Nr. 40 EStG, § 3c Abs. 2 EStG). Auch ist gesetzlich festgelegt, dass die Gewerbesteuer keine Betriebsausgabe ist (§ 5 Abs. 4b EStG); das ist verwunderlich, denn natürlich ist die Gewerbesteuer eine Betriebsausgabe, jedenfalls betrieblicher Aufwand. In der Handelsbilanz wird er dementsprechend zurückgestellt. Dies passiert zunächst auch in der Steuerbilanz, 5.7 Abs. 1 EStR, wird aber außerbilanziell wieder korrigiert. Es stellt sich daher die auch in der Praxis relevante Frage, was genau auf die erste und was auf die zweite Stufe gehört. Denn Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen gibt es nur für die erste, nicht aber für die zweite Stufe. Bzgl. des § 4f EStG wird daher bereits darüber diskutiert, ob hier außerbilanziell zu korrigieren ist oder ob es sich möglicherweise um einen Ausgleichsposten handelt, der in der Steuerbilanz angesetzt werden muss.

Bei der Rückstellungsbewertung verhält es sich ähnlich. Handelsbilanziell ist der Erfüllungsbetrag abzuzinsen, steuerbilanziell wird hingegen eine Stichtagsbewertung unter typisierter Abzinsung mit einem Zinssatz von 5,5 % vorgenommen. Im Ergebnis sind die Bewertungsvorschriften in Handels- und Steuerbilanz vollständig unterschiedlich, gerade auch bzgl. der Sonderregelung des § 6a EStG. Dennoch ist zu erkennen – dies wird im Rahmen meiner dritten These noch angesprochen –, dass in diesem Bereich ganz neue, maßgeblichkeitsgeprägte Überlegungen Eingang finden.

These 1: Die „Unmaßgeblichkeit“ handelsbilanzieller Drohverlustrückstellungen verstößt gegen die Grundsätze sachgerechter abschnittsbezogener Leistungsfähigkeit, ist verfassungsrechtlich zweifelhaft und gehört in einer Steuerrealität mit vielfältigen Verlustabzugsverboten abgeschafft! Die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ist in der Handelsbilanz zulässig, in der Steuerbilanz über § 5 Abs. 4a EStG verboten. Diese Vorschrift führt dazu, dass das Imparitätsprinzip steuerbilanziell hier außer Kraft gesetzt wird. Verluste, die ein Unternehmen zu tragen hat, werden erst berücksichtigt, wenn die Ausgabe anfällt, nicht bereits dann, wenn der Aufwand entsteht. Entstanden ist er am Bilanzstichtag, woraus sich auch die handelsbilanzielle Passivierungspflicht ergibt.

In der Steuerbilanz wird dieser Aufwand in die Zukunft verlagert. Dies bedeutet eine Effektivierung des Aufwandsüberschusses erst bei seiner Realisation, nicht bereits bei der Verlustentstehung.

Als Resultat wird hochstreitig diskutiert, ob der § 5 Abs. 4a EStG eine richtige Umsetzung steuerbilanzieller Leistungsfähigkeit darstellt oder ob er nicht vielmehr systemwidrig ist und daher abgeschafft werden muss. Die Unmaßgeblichkeit handelsbilanzieller Drohverlustrückstellungen verstößt tatsächlich gegen die Grundsätze sachgerechter, abschnittsbezogener Leistungsfähigkeit und ist verfassungsrechtlich zweifelhaft. Gerade bei Existenz vielfältiger Verlustabzugsverbote wie § 8c KStG, § 10a GewStG und der Mindestbesteuerung, die viele Unternehmen trifft, kommt es entscheidend darauf an, in welchem Jahr ein Aufwand entsteht. Die Handelsbilanz lässt Drohverlustrückstellungen gerade deshalb zu, weil eine Außenverpflichtung objektivierbar im alten Jahr entstanden ist. Daraus folgt das Gebot, diese nach dem Imparitätsprinzip, das auch auf der Aktivseite der Bilanz bei voraussichtlich dauernder Wertminderung bei den Teilwertabschreibungen gilt, anzusetzen.

Man muss einräumen, dass nach dem Beschluss des BVerfG zu den Jubiläumsrückstellungen die verfassungsrechtliche Grundlage dieser Argumentation dünn geworden ist. Einen klugen Gesetzgeber kann das aber nicht davon abhalten, darüber nachzudenken, die Drohverlustrückstellungen steuerbilanziell wieder zuzulassen. Die §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG könnten dann umgehend gleichfalls abgeschafft werden. Die Versagung der Drohverlustrückstellung hat aus der Systematik heraus im Ergebnis keine Rechtfertigung, auch wenn eine tatsächliche gesetzliche Änderung derzeit wohl eher zum Wunsdenken zu zählen ist.

These 2: Das in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG typisierte steuerbilanzielle Abzinsungsgebot trotz Verwendung von Stichtagspreisen ist in seiner Kumulation systemwidrig; der mit 5,5 % fixierte Abzinsungsfaktor liegt – zumindest momentan – außerhalb einer realitätsgerechten Bandbreite. Entsprechendes gilt für die Rückstellungsbewertung, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG. Obwohl steuerbilanziell bei Sachleistungsverpflichtungen Stichtagspreise angesetzt werden, ist mit einem typisierten Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen (§ 6a EStG: 6 %). Dies führt, ökonomisch gewertet, zu einer strukturbedingten Unterbewertung von Rückstellungen in der Steuerbilanz. In der Handelsbilanz wird hingegen systematisch richtig vorgegangen. Ausgangspunkt sind zukünftige Erfüllungsbeträge, die mit einem angepassten Marktzinssatz abgezinst werden, § 253 Abs. 2 HGB. Die Kumulation von Stichtagspreisen

und typisierter Abzinsung in der Steuerbilanz ist systemwidrig und liegt mit einem Zinssatz von 5,5 % derzeit außerhalb einer realitätsgerechten Bandbreite.

Auch These 2 ist zwar aus Beratersicht vorteilhaft, wird aber vom BFH in Umsetzung des Jubiläumsrückstellungsbeschlusses des BVerfG nicht unterstützt.⁸ Ebenso wie bzgl. der ersten These ist daher „die Luft dünn“. Dennoch sollte dies den Steuergesetzgeber nicht an der Schaffung überzeugenderer dogmatischer Strukturen im Steuerbilanzrecht hindern. Die Höhe des Normzinssatzes von 5,5 % ist ebenfalls problematisch, auch wenn die fiskalischen Wirkungen einer steuerbilanziellen Zinssatzsenkung natürlich erkennbar sind. In Österreich bspw. wird momentan eine Diskussion darüber geführt, einen Zinssatz von 3,5 % anzusetzen, der voraussichtlich auch implementiert wird.⁹ An diesem Beispiel ist zu erkennen, dass an Zinssätzen tatsächlich etwas geändert werden kann, um so zu einer realitätsgerechteren Besteuerung zu kommen.

These 3: Die „Neuentdeckung“ einer handelsbilanziellen Rückstellungs-obergrenze v.a. für Sachleistungsverpflichtungen gem. R 6.11 Abs. 3 EStR 2012 ist ein systemwidriges neues, allein „fiskalmotiviertes“ Maßgeblichkeitsverständnis der Finanzverwaltung. Durch § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG, eingeführt durch das StEntG 1999/2000/2002, soll nach neuer Auffassung der Finanzverwaltung dann, wenn die Höhe der Rückstellung in der Steuerbilanz nach den steuerbilanziellen Ermittlungsregeln ausnahmsweise höher angesetzt wird als in der Handelsbilanz, die Maßgeblichkeit wiederum durchschlagen (ausgenommen sind Pensionsrückstellungen). Dies kann nach BilMoG aufgrund unterschiedlicher Methoden tatsächlich gerade bei Sachleistungsverpflichtungen vorkommen. Die steuerbilanzielle Rückstellung wird dann in Höhe des niedrigeren handelsbilanziellen Ansatzes abgeschnitten.

Da dies nach BilMoG auch alte Fälle trifft, wurde in EStR 6.11 für jene Altrückstellungen, die dann zwangsweise aufgelöst werden müssen, eine 15-jährige Verteilungsmöglichkeit zugelassen. Zwar ist offen, aus welcher Rechtsgrundlage sich dies ergibt; mit einer Beschwerde aus der Beraterschaft bzgl. der Verteilungsregel ist aber nicht zu rechnen. Zumindest gilt das

⁸ Vgl. BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98.

⁹ Vgl. die nach dem ifst-Kolloquium durch das österreichische Abgabenänderungsgesetz 2014 (vom 28.2.2014) verabschiedete Steuerreform in Österreich, die den Abzinsungssatz für längerfristige Rückstellungen mit 3,5 % festlegt.

EGHGB, das diese 15-jährige Verteilung in den Übergangsfristen zulässt, für diese Fälle eigentlich nicht. Es handelt sich um eine Billigkeitsregelung seitens der Finanzverwaltung, die die Umsetzung der Rückstellungsobergrenze verträglicher machen soll. Gerade für Sachleistungsrückstellungen hat dies eine erhebliche Bedeutung, bspw. bei der Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen.

Der Grund, weshalb diese Folge aus § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG erst jetzt herausgelesen wird, soll in der Formulierung des Einleitungssatzes der Vorschrift liegen. Danach sind Rückstellungen „höchstens insbesondere unter Berücksichtigung folgender Grundsätze anzusetzen“. Dieses „höchstens insbesondere“ ist nach Auffassung der Verwaltung der Grund für die Anwendung der Maßgeblichkeit in der Bewertung, obwohl eigentlich vollständig eigenständige Regelungen in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG kodifiziert sind. Zudem ist dies zwar tatsächlich auch in der Gesetzesbegründung zum StEntlG 1999/2000/2002 angeführt worden. Allerdings ist zu bedenken, dass sich gerade durch das BilMoG die Maßgeblichkeit im Rückstellungsbereich geändert hat, was damals so noch nicht berücksichtigt werden konnte.

Die „Neuentdeckung“ einer handelsbilanziellen Rückstellungsobergrenze nach EStR 6.11 ist daher systemwidrig und stellt ein rein fiskalisch motiviertes Maßgeblichkeitsverständnis dar. In den entsprechenden Fällen sollte Klärung verlangt werden. Die Lösung ist zudem sachlich nicht richtig, da die Maßgeblichkeit bei der Bewertung nur dann gelten kann, wenn Regelungslücken vorliegen. Soweit aber ein geschlossenes System im § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG existiert, das eine eigenständige Bewertung zulässt, kann nicht nach fiskalischer Meistbegünstigung eine Kappung über die handelsbilanzielle Grenze vorgenommen werden.

In einer Entscheidung – allerdings vor BilMoG – hatte sich der BFH bereits mit dieser Problematik befasst und in der Begründung die genannte Gesetzesbegründung zitiert.¹⁰ Dabei klang ein gewisses Verständnis für diese Maßgeblichkeitsinterpretation durch. Die genannte Entscheidung kann allerdings für das aktuelle Recht nicht herangezogen werden. Sie befasst sich mit dem Rechtsstand *vor* BilMoG und sollte daher nicht überinterpretiert werden, gibt andererseits aber wohl einen Hinweis darauf, dass bei der Rechtsdurchsetzung beim BFH unter Anstreben einer anderen Lösung zumindest zu kämpfen sein wird.

¹⁰ BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676.

Rückstellungen nach dem europäischen GKB-Konzept: Eine europäische Gewinnermittlung ist ein hehres Ziel. Die Bedeutung der GKB, in Abgrenzung zur GKKB, ist entsprechend der von *Michael Sell* bereits vorgenommenen Darstellung zu sehen.¹¹ Durch die weit über zehn Jahre andauernde Diskussion wurde ein enormes, bilanzsteuerrechtliches Know-How generiert, sowohl bei der Kommission als auch bei den deutschen Vertretern, das auf jeden Fall ebenfalls für die Prägung des Bilanzsteuerrechts in Deutschland genutzt werden sollte. Die angestrebte Konsolidierung ist zunächst zu ambitioniert gewesen und hat zu viele Baustellen mit sich gebracht. Der jetzt angestrebte „Step-by-Step-Plan“ ist die richtige Strategie.

Es ist dabei auch zu bedenken, dass der Gewinn sowohl die erste als auch die zweite Gewinnermittlungsstufe umfasst. Daher müssen die Auswirkungen einer harmonisierten Gewinnermittlung bspw. auf die vGA-Thematik oder den § 1 AStG berücksichtigt werden. Ganze Bände von BFH-Entscheidungen zur vGA würden durch eine neue GKB-Formulierung überflüssig. Das klingt vielleicht interessant, würde jedoch bei den Unternehmen für erhebliche Probleme sorgen.

Gerade die deutschen Finanzverwaltungsvertreter sind in der letzten Zeit bzgl. der Behandlung von Rückstellungen im Rahmen der GKB sehr „fleißig“ gewesen. Der erste Entwurf aus dem Mai 2011 wurde dementsprechend weiterentwickelt. Die neuen Richtlinienentwürfe lassen Drohverlustrückstellungen nicht zu, bzgl. der Pensionsrückstellungen klingt bereits der § 6a EStG durch – wobei ein Mitgliedstaatenwahlrecht vorgesehen ist –, und enthalten eine Zinsschranke. Der Entwurf ist nach wie vor weiterzuentwickeln, die GKB-Entwicklung sollte aus deutscher Sicht im Blick behalten werden.

Zum Schluss: Zu einer sachgerechten Rückstellungsbilanzierung gehört jeder Aufwand, der aus einer Außenverpflichtung aus dem alten Jahr resultiert. Insoweit muss eine realistische Rückstellungsbildung und -höhe zugelassen werden. Natürlich weiß jeder Praktiker, dass Rückstellungen auch ein Gestaltungsmittel der Steuerplanung sind. Aber bestimmte Rückstellungstypen einfach nicht zuzulassen, wie bspw. die Drohverlustrückstellungen, ist nicht richtig, widerspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip und führt nur weiter in die Irre. Dieses verzerrte System der Vermischung von Aufwand und Ausgabe muss nämlich immer wieder weiterentwickelt werden. Die Praxis ist kreativ. Es werden auch neue Wege gefunden, mit einem § 4f EStG und einem § 5 Abs. 7 EStG umzugehen. Diese stellen natürlich auch ein Ertrags-

¹¹ Vgl. zuvor, Seite 7.

realisationsvehikel dar, das zur Verlustnutzung gebraucht werden kann. Dort entstehen ganz neue Facetten. Das heißt: Eine unsystematische Steuergesetzgebung führt zu Erweiterungen in der Steuergestaltung, die dann wiederum beschränkt werden sollen. Deswegen muss das System an sich wieder in den Vordergrund gerückt werden.

Im Ergebnis sind eine vereinheitlichte Rückstellungsbilanzierung beim Betriebsvermögensvergleich gem. §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG sowie klare Regeln der Zuordnung von Positionen zur ersten und zweiten Gewinnermittlungsstufe zu fordern. Die vereinheitlichte Rückstellungs-Rechtsprechung, die der BFH aktuell vorgenommen hat, sollte durch die Finanzverwaltung aufgegriffen, umgesetzt und möglichst auch in ein sachgerechtes BMF-Schreiben gegossen werden. Die Zinssätze sollten, wie bspw. in Österreich, mehr an marktgerechte Werte angepasst werden. Die Stichtagsbewertung und das Abzinsungsgebot – insbesondere mit der Unterbewertung in § 6a EStG – sind nicht systemgerecht.

Das Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen sollte – ggf. unter Gegenfinanzierung – abgeschafft werden. Damit ergäbe sich auch keine Notwendigkeit mehr für ein BMF-Schreiben zu §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG, denn diese Paragraphen könnten ebenfalls wieder abgeschafft werden.

III. Streitpunkt „angeschaffte Rückstellungen“ (Prof. Dr. Joachim Hennrichs¹²)

Problemdarstellung und Behandlung nach altem Recht an einem Beispiel: Ein Altschuldner hat eine Drohverlustrückstellung in seinen Büchern. Dem liegt eine Fehlmaßnahme zugrunde, etwa eine fortbestehende Verpflichtung zur Zahlung von Mietzinsen für Geschäftsräume, die er nicht mehr gebrauchen kann. Diese Drohverlustrückstellung ist beim Altschuldner steuerbilanziell nicht ansetzbar. Die Drohverlustrückstellung, genauer gesagt die zivilrechtliche Verpflichtung zur Zahlung des Mietzinses, wird nun im Wege einer Schuldübernahme nach §§ 414, 415 BGB auf einen Neuschuldner übertragen. Die Übernahme erfolgt nicht kostenlos, der Neuschuldner lässt sich den negativen Wert dieses Vertrages bezahlen. Auf Ebene des Altschuldners entstehen somit Wegschaffungskosten.

¹² Prof. Dr. Joachim Hennrichs ist Inhaber des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Bilanz- und Steuerrecht der Universität zu Köln.

Die Neuregelung der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG zielt nicht nur auf diesen Fall der Drohverlustrückstellung, sondern auch auf den Fall der Pensionsverbindlichkeiten. Die Pensionsverbindlichkeit nach § 6a EStG spiegelt nicht die tatsächliche Belastungssituation wider. Auch hier besteht eine stille Last in den Büchern. Wenn diese Pensionsverbindlichkeit im Wege eines Schuldbeitritts mit Schuldfreistellung (im wirtschaftlichen Sinne) übertragen wird, entsteht ein ähnliches Problem wie zuvor geschildert: Die Wegschaffungskosten des bisherigen Schuldners für die Wegschaffung dieser Pensionsverbindlichkeit orientieren sich nicht an dem künstlichen § 6a EStG-Wert, sondern an dem ökonomischen Belastungswert. Dieser ist aber viel höher, weshalb mehr Deckungsvermögen übertragen wird, als an Pensionsverbindlichkeit aus der Bilanz des Schuldners „verschwindet“. Auch dieser Fall ist also problematisch.

Angenommen der Buchwert der Rückstellung in der Steuerbilanz nach § 6a EStG beträgt 70, der Zeitwert der Verbindlichkeit, an der sich die Höhe des übertragenen Deckungsvermögens orientiert, beträgt 100. Gemeinsam ist diesen beiden Fällen, dass es steuerbilanzielle Ansatz- und Bewertungsvorbehalte gibt, die in der Bilanz des bisherigen Schuldners stille Lasten zur Folge haben. An dieser Stelle beginnt das Problem, in dem die Neuregelung ihren Ausgangspunkt nimmt. Mit der Übertragung, sei es im Wege der Schuldübernahme (technische Übertragung) oder im Wege des Schuldbeitritts mit Schuldfreistellung (wirtschaftliche Übertragung), wird die stille Last ökonomisch beim bisherigen Schuldner realisiert. Die Frage ist nur, ob diese ökonomische Beobachtung auch steuerbilanziell nachvollzogen wird. Dies war Anlass für einen Streit zwischen dem BFH und dem BMF.

Nach Auffassung des BMF sollte die stille Last wohl im Fall der *echten Schuldübernahme* beim Alt-Schuldner realisiert worden sein. Beim Erwerber war die Drohverlustrückstellung im Zugangszeitpunkt zunächst erfolgsneutral einzubuchen. In der nächsten Schlussbilanz nach der Schuldübernahme galt jedoch wieder § 5 Abs. 4a EStG, das Verbot des Ansatzes von Drohverlustrückstellungen. Die Rückstellung wurde also wieder ausgebucht, mit der Folge eines *Erwerbsgewinns*. Beim bisherigen Schuldner kam es also zur Realisation der stillen Last, beim Übernehmer entstand ein phasenverschobener Erwerbsgewinn.

Der BFH ging ebenfalls von einer Realisation der stillen Last beim bisherigen Schuldner aus. Beim Erwerber judizierte der BFH aber eine andere Behandlung als nach Ansicht des BMF. Er sah den Vorgang als Anschaffungsgeschäft. Anschaffungsgeschäfte müssten aber nach dem hehren Prinzip der Realisation erfolgsneutral bleiben. Diese Erfolgsneutralität sei so lan-

ge zu bewahren, bis ein Realisationstatbestand eingetreten sei. Das schlichte Festhalten an einer erworbenen ungewissen Verbindlichkeit, einer Drohverlustrückstellung, sei kein solcher Tatbestand. Der BFH hat damit also ausgesagt, dass der Vorgang beim Übernehmer erfolgsneutral bleiben muss. § 5 Abs. 4a EStG gilt nicht, er wird überlagert durch die Grundsätze über die Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorganges.

Aus Sicht des Steuerpflichtigen war dies ein „schönes Ergebnis“, aus Sicht der Finanzverwaltung ganz im Gegenteil. Denn § 5 Abs. 4a EStG würde somit im Ausgangsbeispiel – die gleiche Problematik ergibt sich auch in den § 6a EStG-Fällen – insgesamt zur Disposition stehen. Er würde letztendlich zu einem Gestaltungsinstrument werden. Gerade in Konzernsachverhalten könnte dies zur Gestaltung genutzt werden. Deswegen hat der Gesetzgeber mit der Neuregelung der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG reagiert. Interessant ist dabei, dass die Neuregelung auf beiden Seiten ansetzt. Es ist nicht etwa so, dass sie eine Realisation der stillen Last beim Veräußerer zulässt und dann eine Regelung auf Erwerberseite festlegt oder umgekehrt.

Die Behandlung beim Veräußerer nach § 4f EStG: Im Ausgangsbeispiel ist auf Veräußererseite die stille Last realisiert worden. Diese Realisation soll nach der Neuregelung verteilt werden. Im Grundsatz sind Betriebsausgaben nicht mehr sofort abzugsfähig; die Regel ist eine Aufwandsverteilung über 15 Jahre. Dabei werden im Rahmen des § 4f EStG die verschiedenen Fälle, die die Gestaltung erfunden hat, Schuldübernahme und Schuldbeitritt, identisch behandelt. Technisch wird dies durch eine außerbilanzielle Korrektur durchgeführt.

Von diesem Grundsatz gibt es aber Ausnahmen und damit eine partielle Rückkehr zum Sofortabzug. Diese Ausnahmen sind durchaus großzügig bemessen, Hervorhebung verdient insbesondere das KMU-Privileg. KMU i.S.d. § 7g EStG sind von der Neuregelung ausgenommen, ebenso die Betriebsveräußerung und -aufgabe sowie der Arbeitgeberwechsel. Es gibt zwar im Rahmen des § 4f EStG *keine Konzernklausel*, was zum Teil kritisiert wurde, aber die Ausnahmeregelungen sind so bemessen, dass letztendlich wohl doch nur die Konzerne vom § 4f EStG getroffen werden. Im Ergebnis sind jedenfalls aufgrund dieser Ausnahmeregelungen mittelständische M&A-Transaktionen nicht betroffen. Nicht ganz klar ist hingegen, wie das Verhältnis der Regelung zum UmwStG ist. Hierüber wird die Praxis sicherlich noch diskutieren, möglicherweise wird sich auch das geplante BMF-Schreiben dazu äußern – soweit es bei der Regelung bleibt und man sie nicht, wie von *Prof. Dr. Ulrich Prinz* angeregt, umgehend wieder aufhebt.

Die Neuregelung soll für sämtliche Fälle der Schuldübertragung, also sowohl die echte Schuldübernahme, die Vertragsübernahme, als auch für die Schuldbeitrittsfälle gelten. Nach seinem Wortlaut transportiert der § 4f Abs. 2 EStG die Grundregel des § 4f Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG auf die Fälle der wirtschaftlichen Übertragung, also den Schuldbeitritt mit Freistellung. In § 4f Abs. 2 EStG ist ein Verweis auf § 4f Abs. 1 Satz 3 EStG hingegen nicht enthalten. Nach dem Wortlaut bedeutet dies, dass die gerade genannten Ausnahmeregelungen im Fall des Schuldbeitritts nicht gelten. Dies hieße bspw., dass eine Schuldübernahme bei KMU nur dann privilegiert wäre, wenn eine echte Schuldübernahme vorläge, nicht hingegen in den Schuldbeitrittsfällen. Dies ist allerdings nicht einzusehen und lässt ein Redaktionsversehen vermuten. Die ursprüngliche Idee war ja gerade die Gleichbehandlung dieser Fälle. Dennoch ist eine Klarstellung, im besten Fall im Gesetz, zumindest aber in einem BMF-Schreiben, wünschenswert.

Die Behandlung beim Erwerber nach § 5 Abs. 7 EStG: Für den Erwerber gilt nun § 5 Abs. 7 EStG. Die Grundidee dieser Vorschrift ist, dass insbesondere die bereits angesprochenen §§ 5 Abs. 4a, 6a EStG gegen Übertragungen abgesichert werden. Sie gelten nun in den Fällen der Schuldübernahme fort. Dahinter steckt die Angst, dass die Steuervorbehalte andernfalls „weggestaltet“ werden könnten. Dies soll bekämpft werden, indem diese Vorbehalte beim Erwerber genauso weitergelten wie zuvor beim Veräußerer. Nach § 5 Abs. 7 EStG werden drei Rechtsfolgen geregelt:

Zunächst entsteht der bereits angedeutet Erwerbsgewinn. Beim Erwerber gilt § 5 Abs. 4a EStG bezogen auf die erworbene Verpflichtung weiter. Damit wird genau jene Behandlung, die das BMF zuvor favorisiert hatte, die erfolgsneutrale Zugangsbewertung mit Ausbuchung in der ersten Schlussbilanz, umgesetzt. Zur Abmilderung der hieraus entstehenden Effekte ist der Erwerbsgewinn in einer zweiten Rechtsfolge der Vorschrift verteilbar, wobei es ein Verteilungswahlrecht gibt. Zunächst darf eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden, durch die der Gewinn über 15 Jahre verteilt wird. Als dritte Rechtsfolge kann diese Rücklage dann in den folgenden 14 Wirtschaftsjahren jeweils zu mindestens 1/14 gewinnerhöhend aufgelöst werden. In diesem „mindestens“ steckt ein weiteres Wahlrecht bzgl. der Höhe der Auflösung dieser Rücklage.

Schuldübernahme und Schuldbeitritt sind auch in dieser Vorschrift gleichgestellt. § 5 Abs. 7 Satz 2 EStG enthält die Gleichbehandlung der wirtschaftlich vergleichbaren Fälle. Im obigen, zweiten Beispiel gilt damit der § 6a EStG auf Erwerberseite fort, obwohl hier in der Person des Übernehmers eigent-

lich gar keine Pensionsrückstellung, sondern eine Freistellungsverpflichtung gegeben ist – ein Fall, den das BMF früher selbst nicht als Fall des § 6a EStG angesehen hatte; auch von Verwaltungsseite wurde bisher eine normale Freistellungsverpflichtung angenommen. Sie wurde daher nach den normalen Regeln bilanziert und war entsprechend den steuerlichen Vorschriften abzuzinsen, aber nicht nach § 6a EStG zu behandeln. Die Neuregelung enthält damit sogar eine Verschärfung gegenüber der bisherigen BMF-Position.

Während das Gesetz für die Anwendung des § 4f EStG die bereits vorgestellten, sehr großzügigen Ausnahmetatbestände vorsieht, sodass im Ergebnis lediglich Konzerntransaktionen von der Neuregelung getroffen werden, sieht dies beim § 5 Abs. 7 EStG anders aus. Die Norm enthält keinerlei Ausnahmeregelungen. Sie gilt damit für sämtliche Übertragungsvorgänge, auch fremdübliche Drittgeschäfte. Dies ist eine wichtige Problematik, die sich bei Betrachtung der Übergangsvorschriften auch noch vertieft. Diese sind nicht vertragsbezogen, sondern wirtschaftsjahrbezogen formuliert, wodurch beim Erwerber ab Veranlagungszeitraum 2013 auch Altfälle betroffen sind. Vorgänge, die bereits in der Vergangenheit gestaltet und damit gegenwärtig nicht mehr änderbar, in der Veranlagung aber noch offen sind, werden unter die Neuregelungen fallen. Für Übertragungen vor dem 14.12.2011 gibt es eine noch etwas großzügiger bemessene Verteilungsoption über 20 Jahre hinweg. Durch diese Option soll das Rückwirkungsproblem gelöst werden, allerdings ist zweifelhaft, ob sie das leisten kann.

Kritische Würdigung der Neuregelung: Zunächst ist zu beachten, dass dies ein weiterer Fall der Korrektur von BFH-Rechtsprechung durch den Gesetzgeber ist. Auf den Nichtanwendungserlass des BMF folgt das Nichtanwendungsgesetz, wenn der BFH weiterhin vermeintlich „störrisch“ auf seiner bisherigen Auffassung beharrt. Weiterhin ist es eine weitere Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes. Dies ist, wenn auch nichts Neues, zumindest aber ein Systembruch.

Es ergeben sich aber auch ernstere Einwände, möglicherweise sogar handfeste verfassungsrechtliche Probleme. Auch wenn man nach der Entscheidung des BVerfG zu den Jubiläumsrückstellungen die Hoffnung auf „Karlsruhe“ im Steuerbilanzrecht fast aufgeben kann, könnte sich dies als weiterer Testfall erweisen. Auf der Veräußererseite wird die realisierte stille Last verteilt. Es stellt sich die Frage, ob dies leistungsfähigkeitsgerecht ist, ob es nicht doch um mehr geht als nur um reine Periodenverschiebungseffekte. Die stille Last wird durch das Übertragungsgeschäft realisiert – soweit der ökonomische Sachverhalt. Von diesem weicht die Steuerbilanzierung nun ab. Noch

gravierender ist allerdings die *Bilanzierung beim Erwerber*, denn bei diesem wird ein fiktiver Erwerbsgewinn unterstellt. Das Realisationsprinzip und das Verbot, einen fiktiven Erwerbsgewinn zu besteuern, sind aber nicht nur steuersystematisch, sondern verfassungsrechtlich geboten. Wenn dies aber so ist, dann beinhaltet die Neuregelung ein verfassungsrechtliches Problem. Es ist allerdings anzunehmen, dass diesbezüglich, wie von *Prof. Dr. Ulrich Prinz* bereits angedeutet, von Seiten des BFH wohl nicht viel Hoffnung angebracht ist.

Die Neuregelung ist, um es mit den Worten eines berühmten deutschen Schriftstellers auszudrücken, der „Fluch der bösen Tat“. Die böse Tat besteht in den §§ 5 Abs. 4a, 6a EStG. Das eine führt zwangsläufig zum anderen. Die flankierenden, gegen Gestaltungen gerichteten Regelungen wären gerade dann nicht notwendig, wenn die Passivseite der Steuerbilanz sachgerecht geregelt würde. Gerade die genannten Paragraphen sind in dieser Hinsicht problematisch. Den deutlichen Worten von *Prof. Dr. Ulrich Prinz*, die Neuregelung sei eine systematische Verunstaltung und Zersetzung des Steuerbilanzrechts wider alle Leistungsfähigkeitsprinzipien, könnte man sich in der Sache anschließen. Es handelt sich jedenfalls nicht um ein glückliches Beispiel für eine Steuervereinfachung.

Weiterer Reformbedarf und Ausblick: Es ist wünschenswert, dass die Privilegierungen des § 4f Abs. 1 Satz 3 EStG auch in den Fällen des § 4f Abs. 2 EStG klargestellt werden. Ebenso sollte das Verhältnis der Vorschrift zum UmwStG klargestellt sowie eine Regelung für Übergangsszenarien gegeben werden, insbesondere für die Fälle, in denen es sich um Freistellungsverbindlichkeiten handelt, die bislang auch nach Ansicht des BMF anders zu bilanzieren waren. Außerdem sollte § 5 Abs. 7 EStG auf Konzernfälle begrenzt werden, in symmetrischer Abstimmung zu § 4f EStG.

Als Ausblick bzgl. kommender Entwicklungen im Steuerbilanzrecht insgesamt sind die beiden Möglichkeiten der Einheitsbilanz einerseits und des eigenständigen Steuerbilanzrechts andererseits zu sehen. Die Idee einer Einheitsbilanz ist dabei wohl eine Utopie. Eine Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips unter Einführung eines eigenständigen Steuerbilanzrechts, wie bspw. von *Michael Sell* bzgl. einer GKB vorgestellt, ist allerdings skeptisch zu sehen. Fraglich ist, wie ein solches Steuerbilanzrecht aussehen würde.

Das BVerfG hat dem Gesetzgeber in seiner Entscheidung zu den Jubiläumsrückstellungen bei der Gestaltung des Steuerbilanzrechts mehr oder weniger freie Hand gelassen. Daher muss man wohl Übles erwarten. Überbordende

Vorschläge, die nicht realisierbar sind, sind natürlich keine Lösung. Doch selbst unter den skeptischen Realisten muss Einigkeit darüber erzielt werden, dass der gegenwärtige Zustand des Steuerbilanzrechts, vorsichtig ausgedrückt, nicht optimal ist und dass hier eine kleine Reform bzw. eine Reform in kleinen Schritten besser wäre als keine Reform.

IV. Anschaffungsnebenkosten beim Anteilserwerb und Herstellungskosten-Definition¹³ (Prof. Dr. Holger Kahle¹⁴)

Das Anschaffungskostenprinzip ist unbestritten integraler Bestandteil des Steuerbilanzrechts. Dies ist auch im Rahmen der GKB ersichtlich. Eine Reinvermögenszuwachstheorie, ein Fair Value-Accounting im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung wäre ein „Horror-Szenario“. Bisher gibt es lediglich eine diesbezügliche Ausnahme für Finanzinstrumente bei Kreditinstituten. Es ist zu hoffen, dass es dabei bleibt.

Anschaffungsnebenkosten beim Beteiligungserwerb – Darstellung der Problematik: Die Aktivierung von Wirtschaftsgütern zu Anschaffungs-/Herstellungskosten ist dennoch nicht unproblematisch, vor allem beim Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften (Share Deal). Beim Asset Deal stellt sich dieses Problem nicht, da die Anschaffungskosten letztendlich in Betriebsausgaben transformiert werden. Bei einer Beteiligung hingegen werden planmäßige Abschreibungen nicht vorgenommen.

Ein wichtiger Problempunkt in diesem Zusammenhang ist, dass bei Betriebsprüfungen sehr oft Kosten für betriebswirtschaftliche Beratung, zivilrechtliche Beratung sowie Kosten einer Due Diligence als Anschaffungsnebenkosten behandelt werden. Diesbezügliche Urteile des BFH beziehen sich ausschließlich auf die Überschusseinkunftsarten. Es gibt bisher keine Entscheidung für die Gewinnermittler, sodass sich die Frage stellt, ob die bisherigen Urteile eins zu eins übertragen werden können. Im Ergebnis ist dies jedoch nicht möglich.

¹³ Ausführlich zu diesem Thema auch *Kahle/Hiller*, Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, ifst-Schrift Nr. 495, 2014.

¹⁴ *Prof. Dr. Holger Kahle* ist Inhaber der Professur für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Prüfungswesen an der Universität Hohenheim.

Die steuerlichen Konsequenzen eines Anteils erwerbs durch eine Kapitalgesellschaft stellen sich wie folgt dar: Eine planmäßige Abschreibung wird nicht vorgenommen, eine Teilwertabschreibung ist zwar möglich, wird aber steuerlich nicht anerkannt, § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG; auch Veräußerungsverluste gehen hier bekanntlich ins Leere. Bei einer Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten entsteht später ein entsprechend geringerer Veräußerungsgewinn, der einer Besteuerung zu 5 % unterliegt. Würde diese Herangehensweise hingegen verneint, würden also bspw. die Kosten einer Due Diligence nicht als Anschaffungsnebenkosten angesehen, so wären diese Kosten sofort abzugsfähige Betriebsausgaben. Genau daraus ergibt sich der Konflikt. Zu beachten ist, dass diesen Ausführungen ein tatsächlicher Anteils erwerb zugrunde liegt. Bei vergeblichen Due Diligence-Aufwendungen hat der BFH bereits entschieden, dass das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG nicht gilt.

Die Frage ist nur vor dem Hintergrund der Systemzusammenhänge von Anschaffungskosten und Anschaffungsnebenkosten zu lösen. Die Grundlagen sind insoweit bekannt: Der Einzelbewertungsgrundsatz, keine Aktivierung von Gemeinkosten und ganz zentral der finale Anschaffungskostenbegriff, d.h. Ausgaben müssen zweckgerichtet auf den Erwerb der Beteiligung gerichtet sein. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass ein rein kausaler oder zeitlicher Zusammenhang nicht ausreicht, um Anschaffungskosten zu bejahen.

Dass Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren sind, wurde bereits im EStG 1934 geregelt. Im Laufe der Jahre hat man sich daran gewöhnt, dass Nebenkosten auch bilanzielle Anschaffungskosten sind. Dies ist aber tatsächlich kritisch zu sehen und wurde bereits damals kritisiert. Einer der Altmeister des deutschen Steuerrechts, *Prof. Dr. Ottmar Bühler*, hat hier bereits 1936 ganz ökonomisch argumentiert und gefragt, warum Anschaffungsnebenkosten überhaupt bilanzielle Anschaffungskosten sein sollten. Nebenkosten führen gerade nicht zu einer Erhöhung des Werts des angeschafften Vermögensgegenstands, eine bilanzielle Vermögensumschichtung findet diesbezüglich überhaupt nicht statt. Es gibt eine gegenwärtige Ausgabe, der Zufluss in der Zukunft erhöht sich dadurch aber nicht. Deswegen hat sich in der Vergangenheit auch bereits bzgl. der Grundsteuer die Frage gestellt, ob diese wirklich als Anschaffungsnebenkosten zu qualifizieren ist. Insgesamt ist daher schon immer dafür plädiert worden, die Anschaffungsnebenkosten sehr restriktiv auszulegen. In Betriebsprüfungen wird hingegen diametral vorgegangen. Dort werden sogar Kosten für ein Gutachten als Anschaffungsnebenkosten klassifiziert.

Augenmerk ist schließlich auf den Anschaffungszeitraum zu lenken. Anschaffungsvorgänge, gerade bei Beteiligungen, aber auch bei anderen Anschaffungsvorgängen, sind nicht zeitpunkt-, sondern zeitraumbezogen. Im Zeitpunkt der Bilanzierung liegt daher möglicherweise noch überhaupt kein Vermögensgegenstand oder Wirtschaftsgut vor, bei dem diese Kosten aktiviert werden könnten. Diese *vorperiodischen Anschaffungsnebenkosten* müssen also ausgewiesen werden. Fakt ist, dass zivilrechtliches Eigentum noch nicht vorliegen muss, damit von Anschaffungsnebenkosten gesprochen werden kann. Dies ist ständige Rechtsprechung des BFH, löst aber einen Teil der Problematik aus.

In der BFH-Rechtsprechung zu den Überschusseinkunftsarten wurde dargelegt, dass zunächst eine „endgültig getroffene Erwerbsentscheidung“ vorliegen müsse (2004).¹⁵ Dies wurde anschließend vom BFH teilweise wieder zurückgenommen, sodass nun eine „grundsätzlich getroffene Erwerbsentscheidung“ vorliegen muss, damit Anschaffungsnebenkosten angenommen werden können.¹⁶ Damit sind zwei Kriterien zu erfüllen. Einerseits die objektive Voraussetzung der Zurechenbarkeit dieser Kosten zum Erwerb der Beteiligung, es müssen also Einzelkosten vorliegen. Diese Anforderung ist vollkommen unstrittig. Viel problematischer ist das zweite Kriterium, die subjektive Voraussetzung der grundsätzlichen Erwerbsentscheidung.

Durch diesen Rückgang von der „finalen Entscheidung“ hin zu einer „grundsätzlichen Entscheidung“ ist das Problem – der Spielraum und Streitraumen für die Annahme von Anschaffungsnebenkosten – größer geworden. Es stellt sich die Frage, wann diese grundsätzlich getroffene Erwerbsentscheidung vorliegt.

Wie bereits dargestellt, ergibt sich die Problematik aus dem § 8b KStG, während bereits zu Anschaffungsnebenkosten bei Beteiligungen ergangene Urteile die Überschusseinkunftsarten betrafen, die wiederum kein Stichtagsprinzip kennen. Würden diese Überlegungen nun auf einen Bilanzierenden übertragen, läuft man Gefahr, in den Anwendungsbereich des § 8b KStG zu gelangen. Handelsrechtlich wird dieses Thema vollkommen unbestritten dadurch gelöst, dass, soweit Anschaffungsnebenkosten vorliegen und der Zeitwert des aktivierten Vermögensgegenstandes unter den bilanziellen Anschaffungskosten liegt, eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen wird. Diese Argumentation kann aber in das Steuerbilanzrecht nicht übernommen

¹⁵ Vgl. BFH v. 20.4.2004 – VIII R 4/02, BStBl. II 2004, 598.

¹⁶ Vgl. BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl. II 2010, 159.

werden, da insoweit der § 8b KStG greift. Es muss daher schon bei der Zugangsbewertung restriktiver vorgegangen werden. An dieser Stelle muss sich die Auslegung der Anschaffungskosten in der Steuerbilanz von der handelsbilanziellen Handhabung lösen, da der § 8b KStG dem Handelsrecht fremd ist.

Anschaffungsnebenkosten in den verschiedenen Phasen des Beteiligungserwerbs: Vor diesem Hintergrund ist der Beteiligungserwerb näher zu betrachten. Dieser lässt sich klassischerweise in verschiedene Phasen unterteilen, eine Planungsphase, eine Durchführungsphase und eine Integrationsphase. Die Durchführungsphase wird wiederum unterteilt in die Entscheidungsfindungsphase und die Erwerbsphase. Man kann die verschiedenen angefallenen Kosten diesen insgesamt vier Phasen zuordnen. Bzgl. der Planungsphase hat auch der BFH das Vorliegen von Anschaffungsnebenkosten eindeutig verneint, es handelt sich um Vorgänge allgemeiner Art und damit um Betriebsausgaben. Ebenfalls unstrittig ist die Integrationsphase, in der nach Vollzug des Erwerbs das Unternehmen in den Konzern oder das bestehende Unternehmen integriert wird, hier liegen klar Anschaffungskosten vor.

Vorliegend ist die Behandlung der Kosten in der Durchführungsphase kritisch. Eine entsprechende Kostenzuordnung ist dabei nicht immer „lehrbuchartig“ möglich und variiert im Einzelfall. Interessant sind vorliegend jedoch regelmäßig die Kosten einer Due Diligence sowie der Erstellung von Gutachten allgemein. Während bspw. Kosten für Marktstudien jeweils der Planungsphase zugeordnet werden können, sind Due Diligence-Kosten regelmäßig auch der Entscheidungsfindungsphase zuordenbar.

Unter Berücksichtigung der vom BFH vorgegebenen Terminologie bleibt nun zu beantworten, an welcher Stelle in diesem Prozess der Zeitpunkt einer grundsätzlich getroffenen Erwerbsentscheidung liegt. Es gibt insoweit unterschiedliche Aussagen. Das FG Köln stellt auf den Letter of Intent ab.¹⁷ Dieser Standpunkt ist zweifelhaft. Darüber hinaus ist es problematisch, dass Vertreter der Finanzverwaltung diese Meinung teilen und sogar noch einen Schritt weiter gehen. *Franz Hruschka* bspw. hat dies auch entsprechend publiziert.¹⁸ Ökonomisch ist diese Vorgehensweise nicht nachvollziehbar. Zum gegebenen Zeitpunkt sind die Kaufverhandlungen noch nicht abgeschlossen, die Preisverhandlungen noch nicht zu einem Ergebnis gelangt, da sich die Grenzpreise einer Investition durch einen Letter of Intent gerade noch ver-

¹⁷ Vgl. FG Köln v. 6.10.2010 – 13 K 4188/07, EFG 2011, 264.

¹⁸ *Hruschka*, Stbg 2012, 2.

ändern können. Sind aber die Preisverhandlungen noch nicht abgeschlossen, kann auch die Erwerbsentscheidung überhaupt noch nicht getroffen sein. Soweit die ökonomische Betrachtung.

Für die Aussage, dass spätestens bei einer Due Diligence Anschaffungsnebenkosten vorliegen, gilt Entsprechendes. Gerade wenn bspw. Gewährleistungsrückstellungen vorhanden sind, verändern sich die Grenzpreise, womit die Preisverhandlungen gerade noch offen sind. Aus dieser investitionstheoretischen Überlegung heraus ist die Praxis der Betriebsprüfer nicht zu verstehen. Gleiches gilt mit Blick auf die bereits angeführte Argumentation von 1934/1936, denn eine bilanzielle Vermögensumschichtung liegt auch in diesen Fällen nicht vor. Die genannten Kosten tragen nicht zu einer Werterhöhung des Vermögensgegenstandes bzw. des Wirtschaftsgutes bei.

Durch die Frage nach der gesamten Bilanzierung dieser Vorgänge wird die Problematik noch offensichtlicher. Man spricht hier von den vorperiodischen Anschaffungsnebenkosten. Damit sind Zahlungen gemeint, die im abgeschlossenen Jahr bereits stattgefunden haben, während der eigentliche Erwerb noch bevorsteht. Es müssen dann bspw. die Kosten für ein Gutachten aktiviert werden. Dabei stellt sich die Frage, in welcher Position dies geschehen könnte. Solange die Beteiligung noch nicht erworben ist, gibt es kein Wirtschaftsgut, das zu diesem Anlass identifiziert werden kann. Anschaffungsnebenkosten müssten damit zunächst ohne Anknüpfung an einen Vermögensgegenstand aktiviert werden.

Ein weiteres Problem ergibt sich, wenn anschließend die Beteiligung überhaupt nicht erworben wird. Dann ist diese Position auszubuchen. Würden die Kosten hingegen nicht bilanziert, wären sie zunächst als Aufwand zu behandeln und müssten dann später „hinzuaktiviert“ werden. Dabei würden sämtliche Regeln der GoB durchbrochen. Aus diesem Dilemma gibt es nur den einen Ausweg, die Kosten als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln. Die gegenwärtige Praxis der Betriebsprüfer muss daher überprüft werden.

Definition der Herstellungskosten – der „Zick-Zack-Kurs“ der Verwaltung: Das Schema der handels- und steuerbilanziellen Wertuntergrenzen der Herstellungskosten ist grundsätzlich bekannt. Problematisch ist insbesondere der § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB, die Kosten der allgemeinen Verwaltung etc. Während in den EStR 2008 diesbezüglich noch ein Wahlrecht galt, eine Bindung an die GoB, ist im BMF-Schreiben vom 12.3.2010 der Vollkostenansatz propagiert worden – Vollkosten allerdings nicht nur im Sinne der

produktionsbezogenen Vollkosten, dies könnte auch ökonomisch noch untermauert werden. Bzgl. einer Aktivierungspflicht nicht produktionsbezogener Kosten ist dies hingegen nicht möglich. Nach der Suspension des Vollkostenansatzes im BMF-Schreiben vom 22.6.2010 wurde der Vollkostenansatz in den EStR 2012 erneut vorgegeben, um dann wiederum durch ein erneutes BMF-Schreiben vom 25.3.2013 suspendiert zu werden.

Für die Unternehmen ist dieses unstete Vorgehen hochgradig unbefriedigend. Rechtsänderungen werden von diesen antizipiert, Kostenrechnungssysteme womöglich angepasst und anschließend wird dann doch die alte Rechtslage beibehalten. Dies ist zum einen in der Vorgehensweise nicht optimal, zum anderen in seiner Begründung nicht konsistent, was auch in der Literatur ausführlich diskutiert wurde. Die Finanzverwaltung bezieht sich bei ihrer Argumentation auf ein Urteil des BFH,¹⁹ das an dieser Stelle jedoch überhaupt nicht relevant ist. Auch der Nationale Normenkontrollrat hat eine Prüfung der tatsächlichen Bürokratiekosten der Unternehmen bei Aktivierung der Kosten der allgemeinen Verwaltung angeregt.

Die Argumentation ist aus verschiedenen Gründen nicht verständlich. Zum einen ist der Veranlassungszusammenhang nur mittelbar. Zudem fallen diese Kosten als Ganzes an und sind unabhängig von der Erzeugnismenge. Daraus ergibt sich ein Problem in der Kostenzuordnung, eine klare, mathematische Lösung gibt es nicht, ein Abdriften in die Willkürlichkeit ist möglich. Auch im Handelsrecht ist von jeher argumentiert worden, dass eine Aktivierung zwar möglich wäre, es aber auf keinen Fall eine Aktivierungspflicht geben sollte. Hier sollte zur alten Rechtslage zurückgekehrt werden, zum Zulassen eines Wahlrechts für die Aktivierung dieser Kosten. Eine Aktivierungspflicht ist ökonomisch nicht begründbar.

V. Problembereiche der Vorratsfolgebewertung (StB Dr. Maren Schwarz²⁰)

LiFo-Methode: Die Lifo-Methode wird einerseits als Methode der vereinfachten Vorratsbewertung gesehen, andererseits besteht die Meinung, dass sie ein explizites Instrument zur Verhinderung einer Scheingewinnbesteuerung ist. Dabei rückt zumindest der BFH die Vereinfachung in den Vorder-

¹⁹ Vgl. BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176.

²⁰ *StB Dr. Maren Schwarz*, Fachberaterin für Internationales Steuerrecht, war zum Zeitpunkt der Veranstaltung in der Steuerabteilung der Daimler AG, Stuttgart, tätig und ist Lehrbeauftragte der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg.

grund. Ein geprüfter Abschluss hat bzgl. der Anwendung der Lifo-Methode keine Bindungswirkung über die Maßgeblichkeit, eine Einzelbewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss schließt eine Anwendung dieser Bewertungsmethode in der Steuerbilanz nicht aus. Dies hat auch die Finanzverwaltung, aus Sicht der Praxis begrüßenswert, im BMF-Schreiben zum BilMoG eindeutig klargestellt.

Die Bewertung nach dem Lifo-Verfahren läuft nach einem bestimmten Schema ab. Da Lifo immer eng mit einer Gruppenbewertung verbunden ist, ist zunächst grundsätzlich die Frage der Abgrenzung dieser Gruppen zu beantworten. Das Vorliegen einer Gruppe setzt nicht die Gleichartigkeit, sondern lediglich die Vergleichbarkeit der Wirtschaftsgüter voraus. Unsicherheit löst allerdings der Zusatz in den Steuerrichtlinien aus, dass bei Vorliegen von Qualitätsunterschieden keine vergleichbaren Wirtschaftsgüter gegeben sind. In der betrieblichen Praxis ist damit bereits die Behandlung eines Wirtschaftsgutes, das in verschiedenen Materialien erstellt wird, nicht geklärt. Es stellt sich die Frage, ob in diesem Fall bereits ein aus Sicht der Finanzverwaltung schädlicher Qualitätsunterschied vorliegt. Die Unsicherheit verstärkt sich, wenn das Gut nicht nur in unterschiedlichen Materialien hergestellt wird – bei identischer Funktion wohlgemerkt –, sondern bspw. auch in verschiedenen Größenordnungen, weil das gleiche Teil in unterschiedliche Produkte eingebaut wird.

Die nächsten Unsicherheitsmomente ergeben sich bei tatsächlicher Anwendung des Lifo-Verfahrens. Hier stellt sich die Frage, ob es im betrieblichen Bereich Prozesse gibt, die vom Lifo-Verfahren bereits deshalb ausgeschlossen sind, weil tatsächlich ein anderer Betriebsablauf feststellbar ist. Ein Problem, welches bisher weder offen durch die Verwaltung noch von der Rechtsprechung adressiert worden ist, ist die Vereinbarkeit von moderner Lagerhaltungstechnik mit dem Lifo-Verfahren. Wenn durch diese Technik die tatsächliche Verbrauchsfolge nachgewiesen werden kann, ist fraglich, ob bereits die Möglichkeit dieses Nachweises für die Anwendung der Lifo-Methode schädlich ist. Ebenso verhält es sich bzgl. bestimmter Controlling-Verfahren, die ebenfalls eine bessere Nachvollziehbarkeit des Herstellungsprozesses sicherstellen. Dies könnte möglicherweise zu einer schädlichen Einzelwertidentifizierbarkeit führen.

In aktuellen Betriebsprüfungen besteht eine Unsicherheit, die aus einem Urteil des BFH aus dem Jahr 2000 resultiert. Bei einem Gebrauchtwagenhändler war die Lifo-Methode deshalb nicht anwendbar, weil die einzelnen Fahr-

zeuge im Gebrauchtwagenhandel einen relativ hohen Erwerbswert hatten und einzeln identifizierbar waren.

Steuerwirkungen – der Teilwerttest: Sind Gruppenbildung und Bewertung abgeschlossen, stellt sich weiterhin die Frage des Niederstwertprinzips, ob ein Teilwerttest, der möglicherweise zu einer vorgezogenen Aufwandsrealisierung führt, durchgeführt werden kann oder muss. Seit BilMoG ist dieser steuerlich insoweit optional geworden, als dass nicht mehr abgeschrieben werden muss. Besonderes Interesse hat hier die Frage der bilanziellen Verlustrealisation gefunden, wenn Wirtschaftsgüter bewusst zu einem Preis unterhalb der Anschaffungskosten veräußert werden. Ein sehr prominentes BFH-Urteil hat Eingang in den neuen Entwurf des BMF-Schreibens zur Teilwertabschreibung gefunden. In diesem Urteil äußerte der BFH klar, dass der Wert eines Gutes nicht nur sein Anschaffungswert ist, sondern darüber hinaus der sonstige Nutzen zu beachten ist, den das Gut dem Betrieb stiftet. Bei „Lockvogelangeboten“ ist daher eine Teilwertabschreibung nicht möglich.

Ähnliches gilt wohl auch im Bereich der Muster, wobei der BFH hier eine Ausnahme festgestellt hat, bei der trotz eines scheinbaren Verlustverkaufs eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden kann. In dem entschiedenen Fall hatte ein Leasingunternehmer Fahrzeuge zu einem Preis erworben, der weit über dem Marktwert gelegen hatte. Dieser Fall hatte sich nach Ansicht des BFH nicht mehr im Bereich der Lockvogelangebote bewegt. Vielmehr war die periodengerechte Erfolgsermittlung für das Leasinggeschäft einerseits und für das Verkaufsgeschäft andererseits Gegenstand der Verhandlung. Es ist wünschenswert, dass auch diese Grenze, die der BFH hier gezogen hat, zumindest im BMF-Schreiben zur Teilwertabschreibung genannt wird. An dieser Stelle ist ersichtlich die Frage, ob Teilwertabschreibungen in einem rentablen Betrieb überhaupt vorgenommen werden können, vom BFH klar mit einem „Ja“ beantwortet worden.

VI. Podiumsdiskussion

Diskussion zu den vorangegangenen Vorträgen, mit: *Vors. RiBFH Michael Wendt*²¹ (Diskussionsleitung); *WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz*; *MD Michael Sell*; *Prof. Dr. Joachim Hennrichs*; *Prof. Dr. Holger Kahle*; *MinDirig Dr. Steffen Neumann*²²; *StB Dr. Maren Schwarz*

Einheitsbilanz und Prinzipienorientierung eines eigenständigen Steuerbilanzrechts

Vors. RiBFH Michael Wendt: Strategien zu einer Weiterentwicklung der Steuerbilanzierung gehen davon aus, dass ein Wille zur Weiterentwicklung vorhanden ist, dass nicht nur im Kleinen Fehler beseitigt werden, sondern darüber hinaus größere Vorhaben in Angriff genommen werden. Ist dieser Wille vorhanden, sind zunächst Ziele zu definieren, die erreicht werden sollen. Anschließend muss der Weg, der zur Erreichung eines Ziels eingeschlagen werden soll, gefunden werden. Gegenstand einer solchen Diskussion sind dann auch die Hindernisse, die sich auf diesem Weg ergeben können, sowie deren Handhabung.

MinDirig Dr. Steffen Neumann: In NRW bestehen keine konkreten strategischen Pläne zur Weiterentwicklung der Steuerbilanzierung. Die Brüche zwischen der ursprünglichen Maßgeblichkeit und steuerbilanziellen Gewinnermittlung und dem heutigen Ergebnis sind durch eine Vielzahl an Entwicklungen über einen langen Zeitraum verursacht worden. Die kritisierten Widersprüche sind teilweise systematisch bedingt, teilweise fiskalisch verursacht. Es existieren Systembrüche auch im Hinblick auf das Nebeneinander von Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG einerseits, die Elemente des Betriebsvermögensvergleichs enthält, und dem Betriebsvermögensvergleich andererseits, der dann wieder teilweise auf die Gewinn- und Verlustrealisation abstellt. Weder die eine noch die andere Vorgehensweise ist demnach vollständig konsistent. Damit besteht unter den gegenwärtig vorhandenen kein wählbares, „schönes“ System.

Auch im Hinblick auf internationale Entwicklungen stellt sich die Frage nach einer Weiterentwicklung des Bilanzsteuerrechtes hin zu einem eigenständigen Bilanzsteuerrecht. Eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung könnte sich von den Prinzipien des Steuerrechts leiten lassen. Gegen-

²¹ *Michael Wendt* ist Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof.

²² *MinDirig Dr. Steffen Neumann* ist Leiter der Steuerabteilung des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen.

wärtig wird oft kritisiert, dass in der steuerlichen Bilanzierung gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßen werde, obwohl die Handelsbilanz vom Vorsichtsprinzip/Imparitätsprinzip geleitet sei. Dabei werden diese Prinzipien gleichgesetzt, obwohl sie überhaupt nicht vergleichbar sind. Mittel- bis langfristig sollte es das Ziel sein, zu einer eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung zu gelangen, losgelöst vom handelsbilanziellen Ansatz. Zu dieser Lösung würde es auch auf internationaler Ebene kommen.

Vors. RiBFH Michael Wendt: Ein prinzipiengeleitetes, eigenes Gesetz zur steuerlichen Gewinnermittlung, das nicht unbedingt den gegebenen Prinzipien folgen müsste, schürt wohl eher die Sorge der Steuerpflichtigen. Überspitzt könnte man dann wohl auch zu einem umgekehrten Imparitätsprinzip kommen: Erträge bereits vor der Realisation besteuern und Aufwendungen erst bei deren Abfluss. Dies wurde zumindest im Rahmen der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG bereits begonnen.

Prof. Dr. Joachim Hennrichs: Es ist fraglich, ob tatsächlich das in der Handelsbilanz vorherrschende Vorsichtsprinzip etwas vollständig anderes ist als das Leistungsfähigkeitsprinzip. Das Vorsichtsprinzip hat sehr wohl auch eine steuerrechtliche Berechtigung. Über Details der Ausrichtung kann man dabei sicherlich streiten. Vor der Handelsrechtsreform konnten in den Handelsbilanzen der Personengesellschaften stille Reserven nach § 253 Abs. 4 HGB a.F. gebildet werden, die ausschließlich an die Voraussetzung des kaufmännischen Ermessens geknüpft waren. Eine solche übermäßige Vorsicht hat natürlich in der Steuerbilanz keine Berechtigung, allerdings ebenfalls nicht in der Handelsbilanz.

Mit dem modernisierten Bilanzrecht hingegen existiert eine sehr gute Grundlage, die man auch als Grundlage für die Besteuerung heranziehen könnte. Eine Einheitsbilanz vereinfacht die Vorgänge. Je weiter man sich davon entfernt, desto komplizierter werden diese. Wichtig ist diese Vereinfachung vor allem für die Wirtschaft. Zumindest sollte die Einheitsbilanz im Bereich des Möglichen angestrebt werden. Das modernisierte Handelsbilanzrecht ist ein Boden, der für beide Bilanzen herangezogen werden kann.

§ 5 Abs. 4a EStG ist nicht steuersystematisch, nicht systemkonform und gehört abgeschafft. Damit würde sich bereits ein Stück mehr Einheitsbilanz ergeben. In anderen Fällen könnte genauso vorgegangen werden. Für eine Fortentwicklung des Bilanzrechts ist die Frage der formellen Loslösung von den handelsrechtlichen GoB nicht zentrales Thema. Entscheidend ist, wie das Ergebnis aussieht, nach welchen Prinzipien ein eigenständiges Steuerbi-

lanzrecht ausgestaltet wäre. Wenn dieses auch auf dem Realisationsprinzip fußt, es Rückstellungen gibt, auch Rückstellungen für drohende Verluste, dann wäre die Eigenständigkeit nicht ausschlaggebend. Wichtig ist die inhaltliche Einheitsbilanz.

Prof. Dr. Holger Kahle: Eine Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz ist zu befürworten. Problematisch ist der gegenwärtig existierende „Flickenteppich“. Seit Mitte der 90er Jahre konnte man beobachten, dass der internationale Steuerwettbewerb die Steuersätze massiv gesenkt hat. In einem Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats des BMF aus dem Jahr 1999 ist die Strategie der Senkung der Steuersätze bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage unterstützt worden. Grundsätzlich ist dies auch ökonomisch korrekt. Bei den sich daran anschließenden Durchbrechungen der Maßgeblichkeit hat man aber nach und nach Flickschusterei betrieben und dabei die Prinzipien außer Acht gelassen.

*Prof. Dr. Johanna Hey*²³: Die Diskussion erstreckt sich nicht so sehr auf die formale Abtrennung, sondern auf die inhaltliche Ausgestaltung eines eigenständigen Steuerbilanzrechts. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass das Vorsichtsprinzip bei einer Abtrennung nicht als grundlegendes Prinzip herangezogen werden müsste. An dieser Stelle muss nun die Frage beantwortet werden, was denn ein eigenständigen Steuerbilanzrecht zugrunde zu legendes Prinzip wäre.

Dies ist auch der Grund dafür, warum ein großer Teil der Wissenschaft, der dem Vorhaben einer eigenständigen Steuerbilanz in der Vergangenheit durchaus etwas abgewinnen konnte, mittlerweile eine gegenteilige Haltung eingenommen hat. Wenn der Weg, der momentan im Rahmen einer Vielzahl permanenter kleiner Änderungen eingeschlagen wird, ein fiskalistisch geprägter Weg zu einem eigenständigen Steuerbilanzrecht ist, bleibt die Frage nach dem zugrunde zu legenden Prinzip zu beantworten. Sollte dies bspw. ein erweiterter § 4 Abs. 3 EStG sein, der Übergang zu einem Zuflussprinzip, mit Periodisierungselementen an beliebiger Stelle? Hierüber wurde bisher keine Rechenschaft abgelegt.

MD Michael Sell: Die Bemerkung, dass das Handelsbilanzrecht und das Steuerbilanzrecht von Seiten der Verwaltung in erster Linie systematisch und ohne fiskalische Gesichtspunkte betrachtet werden sollen, ist, zumin-

²³ *Prof. Dr. Johanna Hey* ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln und Wissenschaftliche Direktorin des Instituts Finanzen und Steuern.

dest bezogen auf das Steuerbilanzrecht, nicht realistisch. Die Ablösung hat stattgefunden, weil die entsprechenden Regeln der Handelsbilanz, kodifiziert oder nicht kodifiziert, jeweils zu Ergebnissen führten, die steuerlich aus Fiskalgründen nicht vertretbar gewesen sind. Es gibt insgesamt diverse Rechnungslegungskreise, die IFRS, Basel III und die CRD IV. Beispielweise wird diskutiert, was nach CRD IV als Eigenkapital ausgewiesen werden kann, während in der Steuerbilanz für dieselbe Position eine Schuld auszuweisen ist. Damit zeigt sich eine unterschiedliche Beurteilung von Eigenkapital und Fremdkapital in unterschiedlichen Rechnungslegungskreisen. Die Idee, dass es unterschiedliche Rechnungslegungskreise aus unterschiedlichen Erkenntniskreisen gibt, kann daher nicht überraschen.

Maßgeblichkeit unter Berücksichtigung von Rückstellungsbilanzierung und Verlustberücksichtigung

Prof. Dr. Holger Kahle: Eines der zentralen Probleme in der Diskussion um die Rückstellungsbilanzierung ist der Zusammenhang zwischen der Verlustberücksichtigung nach § 10d EStG und § 8c KStG und der Frage, wie man Verluste bilanziell berücksichtigt. Wenn es, in einer idealen Welt, zu einem sofortigen Verlustausgleich kommt oder wenn es ein ökonomisches Äquivalent gibt, einen Verlustvortrag bzw. -rücktrag mit entsprechenden Verzinsungsregeln, dann sind Rückstellungen nicht notwendig, weder Drohverlustrückstellungen noch Verbindlichkeitsrückstellungen, wobei über Ausnahmetatbestände nachgedacht werden könnte. Die Rückstellungsbildung ist nur deshalb notwendig, weil die Gefahr besteht, dass Verluste besteuert werden bzw. dass sie steuerlich verloren gehen.

Bzgl. der zukünftigen Entwicklung sind daher zunächst diese Grundfragen zu beantworten. Es gibt letztendlich nur zwei Lösungen. Entweder wird an der restriktiven Verlustberücksichtigung festgehalten, dann müssen in der Bilanz Rückstellungen zugelassen werden. Oder der § 10d EStG wird gelöst und eine sehr viel liberalere Verlustverrechnung implementiert. Unter Antizipation der Tatsache, dass der Gesetzgeber wohl nicht bereit ist, eine liberalere intertemporale Verlustverrechnung zu gewähren, sind die Rückstellungen notwendig. Die bestehenden Durchbrechungen müssen daher schlicht und ergreifend zurückgenommen werden.

Unter diesem Vorgehen gibt es dann aber auch keinen Grund mehr, die Handelsbilanz von der Steuerbilanz zu lösen. Man kann zwar aus dem Blickwinkel einer entscheidungsneutralen Besteuerung keine Gründe für eine Maßgeblichkeit finden, man könnte sie sogar aus dem Blickwinkel der

Gleichmäßigkeit der Besteuerung kritisieren. Doch der Vereinfachungsaspekt besteht. Die Vorteile der Maßgeblichkeit werden in der Diskussion viel zu wenig geschätzt. Man muss sich nur einmal die Rechtslage in den USA anschauen. Dort kann es keine Maßgeblichkeit geben, weil dort kein einheitliches Rechnungslegungsrecht besteht. Die Konsequenz ist ein eigenständiges Steuerbilanzrecht, das zu einem massiven Ermessen der Finanzverwaltung bei der Auslegung von Rechnungslegungsmethoden und einem viel größeren Konfliktpotential geführt hat, als es bei uns gegenwärtig der Fall ist.

Wenn man die Vorteile der Maßgeblichkeit – Durchführungseffizienz, Kostenersparnis, Arbeitserleichterung – wirklich erhalten möchte, muss man also auch wirklich zu den Ursprüngen zurückgehen. Wird weiterhin die restriktive Verlustberücksichtigung durchgesetzt, muss konsequenterweise auch die Teilwertabschreibung vorgegeben und nicht als Wahlrecht ausgestaltet sein. Insoweit müsste das Imparitätsprinzip konsequent umgesetzt werden, mit Drohverlustrückstellungen, mit Teilwertabschreibungen. Es müsste prinzipienorientiert vorgegangen werden.

Hier spielen zudem das Problem des Steuerwettbewerbs und die damit einhergehende Senkung der Steuersätze, bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, eine entscheidende Rolle. Viele osteuropäische Staaten erkaufen sich die geringen Steuersätze mit extremen Verlustverrechnungsbeschränkungen. Doch auch dann, wenn die Steuersätze auf diese Weise niedrig gehalten werden sollen, muss prinzipienorientiert vorgegangen werden. Zur Erhöhung des Steueraufkommens muss dann an anderen Stellschrauben gedreht werden, aber nicht am Steuerbilanzrecht.

Internationalisierung von steuerlicher Gewinnermittlung und Rechnungslegung

WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz: In der Vergangenheit ist die GKKB deutlich befördert worden, auch von Seiten der Industrie. Später wurde dies, u.a. aufgrund politischer Schwierigkeiten, wieder zurückgenommen. Ist eine gemeinsame Steuerbemessungsgrundlage aber das angestrebte Ziel für Europa, dann ist klar, dass spätestens bei Erreichung der Einführung einer GKB für unsere Maßgeblichkeit in Deutschland kein Platz mehr ist. Das System wäre dann insgesamt europäisiert, ein europäisches Steuerbilanzrecht.

Prof. Dr. Holger Kahle: Wenn man die GKKB forcieren möchte, dann benötigt man auch auf dieser Ebene eine Prinzipienorientierung. Es kann nicht einfach von den IFRS ausgehend punktuell modifiziert werden. Auf der in-

ternationalen Ebene stellt sich daher die gleiche Frage wie auf der nationalen Ebene: An welchen Prinzipien sich das Steuerbilanzrecht orientieren soll. Ob es dabei eigenständig ist oder nicht, ist sekundär. Es gibt hierzu Vorschläge, bspw. das Konzept der vereinfachten Vermögensrechnung, aber auch dieses hängt massiv davon ab, wie die intertemporale Verlustberücksichtigung aussieht. Dies beeinflusst die Periodisierung und die Frage, wie weit man das Periodizitätsprinzip und die Rückstellungen berücksichtigt. Diese Fragen sind nicht daran gekoppelt, ob das Steuerbilanzrecht eigenständig ist oder nicht. Sie müssen im Vorhinein beantwortet werden, auch international.

Ende der neunziger Jahre wurde die Frage diskutiert, ob man die Steuerbilanz für die IFRS – damals noch IAS – öffnen sollte. Damals gab es deutschlandweit eine große US-GAAP/IAS-Euphorie. Diese ist nun lange vorbei. Spätestens mit der Finanzmarktkrise hat man festgestellt, dass dieses Regelwerk auch großen Schaden anrichten kann. Der viel zitierte Fair Value hat die Finanzmarktkrise zwar sicherlich nicht verursacht, sie aber zumindest beschleunigt. Deswegen ist es wunderbar, dass der BFH die IFRS aus der Steuerbilanz heraushält, wie er dies in zwei Urteilen nun auch eindeutig ausgedrückt hat, die IFRS seien für die steuerliche Gewinnermittlung ungeeignet. Dies kann man deutlicher nicht sagen. Zudem sind sie ungeeignet für die Ausschüttungsbemessung.

Es existieren zwar Überlegungen, mit Überleitungsrechnungen zu arbeiten. In der Ausführung wäre das Ergebnis vergleichbar mit § 268 Abs. 8 HGB, die entsprechenden Posten würden aktiviert, aber für die Ausschüttung gesperrt. Wenn man sich aber überlegt, was für ein Rechenwerk dies benötigen würde: Jede einzelne Transaktion wäre zu prüfen. Dies wäre vollkommen unüberschaubar. Die Überlegung, an die IFRS eine Steuerbemessung oder eine Ausschüttungsbemessung zu knüpfen, ist daher zu verwerfen. Es wurde zudem inzwischen empirisch gezeigt, dass die IFRS nicht besser informieren. Deshalb werden für die Informationsfunktion die IFRS nicht benötigt. Die Finanzanalysten können auch aus jedem anderen Rechnungslegungssystem einen zukünftigen Cash-Flow bestimmen. Die IFRS-Euphorie sollte daher nicht aufrechterhalten werden. Die Standards sind im deutschen Mittelstand nicht angekommen und werden dort auch nicht ankommen. Sie sind eine Sache der Großunternehmen, und dies wird auch so bleiben.

Die umgekehrte Maßgeblichkeit: Einfluss der Steuerbilanz auf die Handelsbilanz

WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz: Die Maßgeblichkeit kann man von zwei Seiten betrachten. Einerseits aus der Sicht des Steuerrechts, das sich an der Handelsbilanz orientiert. Momentan existiert diesbezüglich ein Mischzustand, den eigentlich alle Betrachter als ungut empfinden, wenn auch an unterschiedlichen Stellen. Insgesamt ist die Maßgeblichkeit nach BilMoG deutlich schwerer handhabbar als in der Zeit davor. Andererseits gibt es die Maßgeblichkeit auch aus Sicht der Handelsbilanz, die gerade der Treiber hinter dem BilMoG war, insbesondere die internationale Rechnungslegung. Mit unserer klassischen, traditionellen, vorsichtsorientierten Handelsbilanz wurde man bei den international tätigen großen Konzernen überrollt, die IFRS sind dort deutlich bedeutsamer geworden. Das HGB hatte bspw. Rückstellungen zugelassen, wo es überhaupt keine Risiken gab. Dies war eine Übervorsicht, die sich auch nicht mehr aus dem Vorsichtprinzip ergab.

Das BilMoG war der Startschuss, der das Handelsbilanzrecht von steuerlichen Einflüssen befreien sollte. Es sollte verhindert werden, dass die internationalen Standards in Deutschland auch für SMEs an Bedeutung gewinnen.²⁴ Die Umkehrmaßgeblichkeit als ein Baustein der Maßgeblichkeit sollte wegen der Verformung der Handelsbilanz abgeschafft werden, da das Steuerbilanzrecht verfälschend in die Informationsfunktion der Handelsbilanz eingegriffen hatte. Die Maßgeblichkeit besteht nun im Grunde noch, ist dabei einerseits sehr ausgehöhlt, wird aber andererseits teilweise wieder überraschend angewandt – wie bzgl. der genannten Verknüpfung bei der Rückstellungsbewertung. Die Maßgeblichkeit hat damit aber verloren, was ihr nach *Dr. Dr. h.c. Georg Döllerer*, der als erster versucht hat, sie systematisch zu rechtfertigen, als Grundlage dient: die stille Teilhabe des Fiskus. Dabei war der zentrale Gedanke die Gleichbehandlung der Anteilseigner mit dem Fiskus als stillem Teilhaber. Dies hat sich durch BilMoG mit der Aufhebung der Umkehrmaßgeblichkeit geändert. Es ist daher zu überlegen, welche Grundlage die Maßgeblichkeit heute noch hat.

In der Begründung zum BilMoG findet sich der vom Justizministerium, von handelsrechtlicher Seite geprägte Hinweis, ob nicht mittelfristig ein eigenständiges Steuerbilanzrecht in kodifizierter Form erstellt werden könnte. Doch auch in einem solchen eigenständigen Recht müssen die GoB, das

²⁴ Für große Konzerne war deren Anwendung unproblematisch und über die IAS-Verordnung ohnehin an der Tagesordnung.

Realisationsprinzip, das Vorsichtsprinzip sowie das Imparitätsprinzip Raum haben. Ein solches Steuerbilanzrecht hätte damit eine klare Grundlage. Ob es wirklich richtig ist, wieder eine Anbindung an die Handelsbilanz vorzunehmen, ist fraglich. Auch wenn die Sorge bzgl. der inhaltlichen Ausrichtung durchaus verständlich ist, würde doch so auch die Handelsbilanz wieder an die Steuerbilanz gekettet. Damit könnte diese sich nicht mehr so weiterentwickeln, wie es die Märkte und die internationalen Konzerne benötigen. Ein eigenständiges Steuerbilanzrecht dürfte allerdings gerade nicht nur fiskalisch, sondern müsste zumindest auch systematisch geprägt sein.

Betriebsvermögensvergleich und Einnahmen-Überschuss-Rechnung

MinDirig Dr. Steffen Neumann: Es muss berücksichtigt werden, dass es lediglich einen kleinen, exklusiven Kreis von Steuerpflichtigen gibt, die sich auf das Vorsichtsprinzip berufen können. Ein großer Kreis Steuerpflichtiger im Rahmen der Überschusseinkünfte und Einnahmen-Überschuss-Rechner nach § 4 Abs. 3 EStG kann das Vorsichtsprinzip hingegen nicht anwenden. Es ist nicht einzusehen, warum bei dem einen Kreis von Steuerpflichtigen in Bezug auf die Leistungsfähigkeit vollkommen andere Prinzipien gelten sollen als für den Rest der Steuerpflichtigen. Hier spielen auch nicht nur allein fiskalische Interessen eine Rolle, die Verwaltung lässt sich durchaus von Prinzipien leiten.

Vors. RiBFH Michael Wendt: Andererseits werden bei den nach § 4 Abs. 3 EStG Rechnenden im Gegenzug auch keine Forderungen besteuert. Man darf die insoweit bestehenden Unterschiede zwischen diesen Gruppen von Steuerpflichtigen nicht außer Acht lassen. Es ist gefährlich, wenn nur die Passivseite betrachtet wird.

MinDirig Dr. Steffen Neumann: Dem ist zuzustimmen, natürlich ist nicht nur die Passivseite zu betrachten. Doch wenn man von der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgeht, der zufällig im einen oder im anderen System der Gewinnermittlung verortet ist, kommt man zu unterschiedlichen Ergebnissen. Beide Male wird behauptet, dass dies mit der Leistungsfähigkeit vereinbar ist. Dies ist gerade verwunderlich.

WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz: Allerdings besteht der Grundsatz der Totalgewinnidentität. Die Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG sowie der Betriebsvermögensvergleich gem. §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG müssen am Ende identisch sein.

Vors. RiBFH Michael Wendt: Dabei dürfen allerdings die Zinseffekte nicht vernachlässigt werden.

Kritik am AIFM-Steueranpassungsgesetz: Gesetzgebungsprozess und Gewaltenteilung

MD Michael Sell: Es gibt viele Gelegenheiten zur steuerlichen Gestaltung, weil die vorgesehene Abzinsung bei den Pensionsrückstellungen (§ 6a EStG) an anderer Stelle nutzbar gemacht werden kann. Aus genau diesem Grund wurde die angesprochene Abwehrgesetzgebung implementiert. Schwierig ist allerdings die Kritik an der Nichtanwendungsgesetzgebung gegenüber einer anderslautenden Rechtsprechung des BFH. Zu Recht werden immer weniger Nichtanwendungserlasse verfügt, doch die Grundlage einer Gesetzgebung als Reaktion auf eine BFH-Rechtsprechung ist schlicht Gegenstand der Gewaltenteilung. Der Gesetzgeber legt die Regelung fest. Dabei ist die Neuregelung nicht entstanden, weil die „Autoren“ die Rechtsprechung durch Auslegung aushebeln wollten. Es wurde ein Nichtanwendungsgesetz erlassen, weil genau dieser Effekt aus der Rechtsprechung verhindert werden sollte. Der Souverän ist nicht die Verwaltung, der BFH oder die Finanzrechtsprechung, sondern der Bundestag, der das Gesetz beschlossen hat. Vor diesem Hintergrund kann die Entscheidung kritisiert werden, aber es liegt kein Aushebeln richterlicher Rechtsprechung durch Nichtanwendungserlasse vor, sondern eine klare Gesetzgebung als Folge der Gewaltenteilung.

Vors. RiBFH Michael Wendt: Natürlich kann der Gesetzgeber im Rahmen der Gewaltenteilung Rechtsprechung überholen, solange er sich an die Vorgaben der Verfassung hält. Damit die Regeln auch praktisch handhabbar bleiben und nicht in jeder einzelnen Frage ein bloß fiskalischer Effekt zu erkennen ist, müssen in der Gesetzgebung aber Prinzipien erkennbar sein. Wenn die aktuelle Vorgehensweise des Gesetzgebers in diesem Kontext als vollkommen in Ordnung eingestuft wird, ist auf die Einführung eines umgekehrten Imparitätsprinzips durch die Neuregelung zu verweisen. Stille realisierte Lasten werden nicht erfasst, hingegen nicht realisierte Gewinne besteuert, so die Folge von §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG. Dies ist das Gegenteil dessen, was bisher unter dem Gesichtspunkt des Vorsichtsprinzips galt. Dass man das Imparitätsprinzip aufgeben kann, so letztendlich das Plädoyer von *Dr. Steffen Neumann* zum Thema § 4 Abs. 3 EStG, wo das Steuerrecht kein Imparitätsprinzip kennt, ist vielleicht noch denkbar. Es bleibt jedoch bei der Gefahr des Umschlagens in das Gegenteil hin. Es besteht wohl ein allgemeines Interesse daran, Leitplanken zu bilden, die dann vielleicht auch über die GKB eingezogen werden können, welche ein Imparitätsprinzip noch enthält. Österreich bspw., das ebenfalls an der GKB beteiligt ist, trennt sich nach wie vor nicht von der Maßgeblichkeit.

MD Michael Sell: Das Problem bzgl. der Änderungen im AIFM-Steueranpassungsgesetz waren schlicht und einfach haushalterisch nachteilige Periodisierungseffekte in Höhe von etwa 15 Mrd. €. Es gab mehrere Unternehmen, die über Gestaltungen die bereits angeführte § 6a EStG-Problematik glatt ziehen wollten. Vom Gesetzgeber wird erwartet, Lösungen zu finden, um solche Probleme zu adressieren. Diese Lösungen sind dann möglicherweise nicht immer „schön“, wenn es um solche Summen geht. Den Fiskus und die Folgen kann man hier aber nicht vollkommen ausblenden.

Vors. RiBFH Michael Wendt: Dies ist eben der „Fluch der bösen Tat“. Die stillen Lasten gibt es, weil unterschiedliche Werte in die Bilanzen aufgenommen werden.

WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz: Verwaltung und Beratung haben unterschiedliche Aufgaben. Dies muss man zur Kenntnis nehmen. Die Verwaltung hat die Fiskalsicht, die Beraterschaft hingegen hat die Aufgabe, die Unternehmen in deren steuerlichen Situationen zu beraten. In der Zusammenarbeit mit den Angehörigen der Verwaltung ist regelmäßig greifbar, dass die Betriebsprüfer das gleiche Problem haben, das auch die Beraterschaft und die Unternehmen beschäftigt. Es gibt keine Grundlage mehr, an der man sich bei der Anwendung der Vorschriften orientieren kann. Hiermit hängen auch die Art der Gesetzgebung und die Art der Verwaltungsgebung zusammen.

Das Gesetz ist nun implementiert, dies ist zur Kenntnis zu nehmen. Dennoch werden sich verschiedene Fragen stellen, bspw. mit Blick auf die Übergangsbestimmungen. Das BVerfG hat die Rückwirkungsthematik erst kürzlich neu justiert. Sie wird auch bei § 5 Abs. 7 EStG thematisiert werden. Es wird hier in Altfälle der Übertragung von Pensionsverpflichtungen eingegriffen. Die Unternehmen, die davon betroffen sind, können dies überhaupt nicht widerspruchslos akzeptieren, auch nicht durch das Wahlrecht einer Verteilung über 15 Jahre. Die Gesetzgebung wird verfassungsrechtlich und richterlich stark auf den Prüfstand gestellt werden. Dies wird sich über Jahre hinziehen, was wiederum eine hohe Rechtsunsicherheit auslösen wird.

Nicht verständlich ist die Intransparenz der Gesetzgebung. Noch im Oktober 2013 war nicht absehbar, wie die Neuregelung aussehen würde. Es gab diverse unterschiedliche Gesetzesfassungen, eine Konzernklausel wurde im Laufe des Verfahrens wieder abgeschafft, eine Koppelung des § 4f EStG an den § 5 Abs. 7 EStG wurde verworfen. Diese hätte das Zusammengreifen beider Vorschriften gerade verhindert; wenn ein Aufwand nicht geltend gemacht worden wäre, hätte der § 5 Abs. 7 EStG ebenfalls nicht eingegriffen.

Aus Beratersicht wurde dies „über Nacht“ geändert, eine geänderte Fassung endgültig beschlossen. Der Zeitdruck, unter dem das Gesetz zustande gekommen ist, ist verständlich, auch wegen des Ablaufs des Veranlagungszeitraums. Doch bei allem Verständnis ist dies eben keine transparente Gesetzgebung.

Prof. Dr. Joachim Hennrichs: Der Gesetzgeber kann schließlich durchaus die BFH-Rechtsprechung „over-rulen“. Aber es würde dennoch interessieren, warum er eine solche Entscheidung trifft und was die dahinterstehenden Inhalte und Prinzipien sind. *Michael Sell* hat sich dahingehend geäußert, dass dies ein „15-Mrd.-€-Problem“ ist, ein haushalterischer Gesichtspunkt. Wenn aber allein dieser haushalterische Gesichtspunkt der Hintergrund ist, dann ist die Diskussion auf einer solchen Veranstaltung ausgesprochen schwierig. Man spricht dann nicht mehr über Inhalte, sondern nur noch über fiskalische Auswirkungen.

MinDirig Dr. Steffen Neumann: Die den §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG zugrundeliegenden Prinzipien zu beschreiben ist natürlich schwierig. Das Problem ist, dass der Fiskus mit einer Rechtsprechung des BFH konfrontiert war, die eine klare Absage an das Verbot der Drohverlustrückstellung und an den § 6a EStG enthielt. Die Rechtsprechung des BFH hätte zwingend dazu geführt, dass diese Regelungen nicht mehr hätten angewandt werden müssen. Zudem ist überhaupt unverständlich, warum ein Arbeitgeberunternehmen, das sich seiner stillen Lasten entledigen möchte, dies lediglich im Rahmen eines Schuldbeitritts, nicht jedoch durch Schuldübernahme durchführt. Es nimmt viel Geld in die Hand, bekommt aber keinen Freistellungsanspruch und haftet weiterhin für seine Arbeitnehmer. Die Entscheidung des BFH hätte einmalig bundesweit 15 Mio. € – dabei 1,5 Mrd. € für NRW – gekostet. Dies konnte man sich schlicht nicht leisten.

Vors. RiBFH Michael Wendt: Tatsächlich hat der Unternehmer in dem entschiedenen Fall einen Freistellungsanspruch erhalten. Die Problematik lag in den Prinzipien der Rückstellungsbewertung, dass bei Nichtwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme keine Rückstellung gebildet werden kann.

*MR Ingetraut Meurer*²⁵: Die dogmatische Prinzipienfrage ist der zentrale Gegenstand der heutigen Diskussion, das Maßgeblichkeitsprinzip und seine Durchbrechungen. Die Ursache für die kritisierte Gesetzgebung sind diese Durchbrechungen. Dabei hat es eine Maßgeblichkeit im Sinne eines voll-

²⁵ Bundesministerium der Finanzen.

ständigen Gleichlaufs von Handels- und Steuerbilanz noch nie gegeben. Die Rechtfertigung für die Durchbrechungen ergibt sich aus der Divergenz der Bilanzzwecke in Handels- und Steuerrecht. Der Handelsbilanzzweck sind die Ausschüttungsbemessung sowie die Kapitalerhaltung unter dem Vorsichtsprinzip, die Bildung stiller Reserven und der möglichst frühzeitige Ausweis stiller Lasten. Die Steuerbilanz hingegen dient der Darlegung der steuerlichen Bemessungsgrundlage als Grundlage für die leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung. Dies hat der Große Senat des BFH bereits 1969 judiziert. Danach besteht die Aufgabe des Steuerbilanzrechts darin, den vollen Gewinn zu erfassen. Daraus resultiert die Formel der Aktivierungswahlrechte und Aktivierungspflichten. Der Große Senat des Jahres 2013 nutzt diese Formel zwar nicht mehr, sagt aber genau das Gleiche aus.

Die Begriffe des Handelsbilanzrechts sind im Lichte des Steuerrechts auszulegen, um eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung herzustellen. Und genau dies ist auch im AIFM-Steueranpassungsgesetz geschehen, indem den Durchbrechungen der Maßgeblichkeit in jenen Fällen, in denen Verpflichtungen übertragen werden, Geltung verschafft wurde. Man kann die steuerrechtlichen Vorschriften nicht, wie es der BFH getan hat, mit dem schlichten Satz überschreiben, dass allgemeine Bilanzierungsvorschriften den speziellen steuerrechtlichen Vorschriften vorgehen. Es ist gerade umgekehrt, die Spezialvorschriften gehen den allgemeinen Regelungen vor, und genau dies wird hier umgesetzt.

Prof. Dr. Joachim Hennrichs: Es ist fraglich, was an den §§ 5 Abs. 4a, 6a EStG noch leistungsfähigkeitsgerecht ist, wenn nach § 5 Abs. 7 EStG ein rein normenkreierter Erwerbsgewinn, ein fiktiver Erwerbsgewinn ohne Realisationsakt besteuert wird.

MR Ingetraut Meurer: Einen Erwerbsgewinn gibt es in der Ertragsbesteuerung überhaupt nicht. Ertragsteuerlich wird der Gewinn besteuert. Was ein Gewinn ist, ist in § 4 Abs. 1 EStG festgelegt, der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Ende sowie zu Beginn des Veranlagungszeitraums. Was das Betriebsvermögen ist, wird im EStG und im Handelsrecht definiert. Das Problem, mit dem der BFH nicht zurechtgekommen ist, sind die steuerlichen Bewertungsvorbehalte bei den Pensionsrückstellungen und bei den Drohverlusten. In den zu entscheidenden Sachverhalten wurden Verpflichtungen übernommen und im Übertragungsvorgang mit dem handelsbilanziellen Wert angesetzt. Steuerlich waren sie entweder überhaupt nicht oder mit niedrigeren Werten in der Bilanz vertreten. Daraus resultierte zwangsläufig ein Differenzbetrag, den der BFH als Erwerbsgewinn bezeich-

net hat. Genau diesen gibt es aber in der Formel der steuerlichen Gewinnermittlung überhaupt nicht. Schon deswegen konnte man dieser Rechtsprechung, ganz abgesehen von den weiteren finanziellen Auswirkungen, nicht folgen. Ebenso konnte man ihr aufgrund der systematischen Auswirkungen nicht folgen. Aus der Entscheidung ergab sich, dass in Fällen einer Betriebsübertragung plötzlich keine Ansatz- und Bewertungsvorbehalte mehr hätten gelten können. Es ist fraglich, warum es diese in Erwerbsfällen denn nicht mehr geben sollte. Dies ergibt sich auch nicht aus einem allgemeinen Bilanzierungsgrundsatz.

WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz: Nicht der Bilanzierungsgrundsatz ist ausschlaggebend für den Wegfall der Vorbehalte, sondern die Tatsache, dass ein Anschaffungsvorgang vorliegt. Daher ist gerade der § 5 Abs. 7 EStG die wirklich schwierige Vorschrift. Durch die Veräußerung wird eine stille Last realisiert, dies führt zu steuerlichem Aufwand, der die Gewinne senkt. Das ist fiskalisch nicht gewollt, da es in der Haushaltsplanung eine große Amplitude hervorruft. Diese Herangehensweise ist zwar nicht zu unterstützen, zumindest aber verständlich. Der Aufwand wird durch § 4f EStG gleichmäßig verteilt. Dass aber bei demjenigen, der die Verpflichtung erwirbt, im Rahmen des Anschaffungsgeschäfts durch § 5 Abs. 7 EStG ein Gewinn kreierte wird, ist insbesondere dann, wenn dies ein fremder Dritter ist, wider alle Leistungsfähigkeit. Im Laufe des Gesetzgebungsprozesses gab es eine Fassung der Regelung, die in Konzernen weder einen Aufwand noch einen Gewinn zugelassen hätte. Dies wäre vernünftig gewesen, hätte es doch gerade nur die Missbrauchsfälle verhindert.

Anschaffungsnebenkosten beim Anteilswerb

MD Michael Sell: Die Frage, was Anschaffungs-/Herstellungskosten sowie deren Nebenkosten sind, beschäftigt die Fachwelt bereits seit 70 oder 80 Jahren. Es ist nicht überraschend, dass mit der Fortentwicklung der Wirtschaftstätigkeit diese Fragen neu gestellt werden. Dem finalen Anschaffungskostenbegriff kann man näher als im Bereich einer Due Diligence allerdings fast nicht kommen. Diese werden nicht als allgemeines Bewertungsgutachten ohne entsprechendes Vorhaben durchgeführt, ein solches ist verständlicherweise nicht zu den Anschaffungskosten zu zählen. Die Due Diligence ist allerdings genau darauf ausgerichtet, die Probleme aufzudecken, die sich aus der konkreten Kauf-/Verkaufsabsicht ergeben. Man muss schon viel Kraft aufwenden, um eine Due Diligence im Zusammenhang mit einem Unternehmenskauf als nicht final mit dem Kauf verbunden einzustufen.

Prof. Dr. Holger Kahle: Die zuvor zur Thematik der Anschaffungskosten schon zitierte Quelle befasste sich mit diesem Thema, als es die Bezeichnung der „Due Diligence“ wahrscheinlich überhaupt noch nicht gegeben hat (1936, *Prof. Dr. Ottmar Bühler*). Es handelt sich dabei um einen ganz profanen betriebswirtschaftlichen Zusammenhang. Natürlich ist eine Due Diligence final, das ist vollkommen klar. Doch es geht um die Auslegung der Reichweite dieser Finalität. Von Seiten der Berater wird man bestätigen können, dass nach einer Due Diligence ein Beteiligungserwerb noch scheitern kann, weil Risiken rechtlicher oder wirtschaftlicher Art bei der Prüfung aufgedeckt wurden. Deswegen handelt es sich um Betriebsausgaben.

Die Bemessung der Herstellungskosten: *WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz:* Zum bisherigen Procedere: Das handelsbilanzielle Wahlrecht für die Herstellungskosten, die Verwaltungsgemeinkosten zu aktivieren – wobei die Behandlung über die Maßgeblichkeit auch für die Steuerbilanz galt – wurde nun steuerlich als Pflicht ausgestaltet. Es wurde in dem BilMoG-Schreiben vom 12.3.2010 angekündigt. Durch ein nachgelagertes Schreiben in 2010 wurde dann aber klargestellt, dass eine Nichtaktivierung der Verwaltungsgemeinkosten von der Verwaltung nicht beanstandet würde. Eine endgültige Regelung in den Richtlinien wurde angekündigt. Den Richtlinien, die 2012, also drei Jahre später, erschienen, die die Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates, Art. 108 Abs. 7 GG, erlässt, wurde umgehend ein begleitendes BMF-Schreiben beigelegt, das die Regelung in den Richtlinien durch eine erneute Nichtbeanstandungsregelung wieder außer Kraft setzte. Dieses Vorgehen bereitete den Unternehmen den Verdruss. Bestimmte Regelungen, die über Jahrzehnte funktioniert hatten, wurden geändert, die Änderung dann nicht durchgesetzt, in einer weiteren Regelung wieder aufgenommen und dann wieder für eine gewisse Zeit außer Kraft gesetzt. Dabei stellt sich doch die Frage, was das für ein Bilanzsteuerrecht ist.

StB Dr. Maren Schwarz: In der Praxis war man durchaus erstaunt, dass nach monatelanger Vorbereitung der Richtlinien erst am Tag des Inkrafttretens über den Erfüllungsaufwand gesprochen wurde. Dieser Aufwand, die Anpassung komplexer Buchhaltungssysteme, war in der betrieblichen Praxis zu diesem Zeitpunkt in Teilen bereits angelaufen. Die Möglichkeit der Option kam viel zu spät.

MD Michael Sell: Gegenwärtig findet eine Prüfung des Erfüllungsaufwandes statt.²⁶ Die Kritik an dieser Widersprüchlichkeit ist verständlich. Ziel war

²⁶ Diese erfolgt als ifst-Projekt in Zusammenarbeit mit dem BMF.

es, einen Bürokratiekostenimpuls nach oben zu verhindern. Daher sollte zunächst untersucht werden, ob die Umstellung nicht nur bei großen Unternehmen, sondern auch in der breiten Masse tatsächlich umsetzbar ist. Es fällt sicherlich schwer, den Herstellungskostenbegriff in Unternehmen neu zu definieren und umzusetzen, die lediglich 8 bis 10 Mitarbeiter haben. Vor diesem Hintergrund hat man sich bereit erklärt, „unästhetisches Verwaltungshandeln“ um des guten Endzwecks willen zu generieren. Daher ist der Termin lieber noch einmal nach hinten verschoben worden, als konsequent etwas durchzusetzen, was hohe Zusatzlasten begründet hätte.

*Christoph Schmitz*²⁷: Dieser zusätzliche Verwaltungsaufwand bei den Unternehmen bei der Berechnung der Herstellungskosten unter Einbeziehung angemessener Teile der Verwaltungskosten und Sozialkosten ist nicht nur ein Problem der Herstellungskosten, sondern auch der Bewertung der Rückstellungen. Unverständlich ist, warum seit Jahrzehnten diese Anteile in die Rückstellungsbewertung einbezogen werden, was offensichtlich kein Problem für die Unternehmen darstellt, während auf der anderen Seite die Einberechnung bei den Herstellungskosten zu großen Fragestellungen führt. Wenn man einen Vereinfachungsansatz wagen wollte, dann sollten sowohl bei den Herstellungskosten als auch bei der Rückstellungsbewertung diese allgemeinen Verwaltungskosten herausgenommen werden.

WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz: § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG legt aber ausdrücklich fest, dass Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten sind. Dies ist eine kodifizierte Rechtsgrundlage, auf deren Basis die Gemeinkosten einbezogen werden oder nicht. Zudem gab es über die Maßgeblichkeit gerade ein Zusammenlaufen von handelsbilanziellen und steuerbilanziellen Herstellungskosten bei den allgemeinen Verwaltungskosten, und nun nutzt die Finanzverwaltung die Gelegenheit, um über das BilMoG, das ja steuerneutral umgesetzt werden sollte, ein überraschendes Urteil aus 1993 im Jahr 2010 heranzuziehen und so ein neues Problem entstehen zu lassen, das vorher keines gewesen ist. Nicht alle mittelständischen Unternehmen haben ein so ausgefeiltes Rechnungslegungssystem, und gerade bei diesen verursacht es einen erheblichen Aufwand, die handelsbilanziellen von den steuerbilanziellen Herstellungskosten zu unterscheiden und auch immer weiter fortzuentwickeln.

²⁷ Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen.

Die Bemessung der Herstellungskosten – strafrechtliche Aspekte: *Prof. Dr. Jochen Lüdicke*²⁸: Fraglich ist, wie den Unternehmen Aufwand erspart werden kann, wenn diese gleichzeitig die strafrechtliche Verantwortung für den richtigen Inhalt der Steuererklärung tragen. Nach herrschender Meinung, jedenfalls auch der Auffassung des Strafsenats des BGH, ist der strafrechtlich relevanten Erklärung die veröffentlichte Meinung der Finanzverwaltung in den Richtlinien zugrunde zu legen. Dieser Wert ist also zunächst zu ermitteln. Nun hat die Finanzverwaltung im Rahmen der Vereinfachung geäußert, dass dieser Wert nicht erklärt werden muss. Allerdings nicht durch eine Änderung der Richtlinien, die durch den Bundesratsbeschluss ja immerhin eingeschränkt demokratisch legitimiert sind, sondern im Wege eines einfachen Verwaltungsschreibens. Es besteht die Gefahr, dass ein Gericht dieses Schreiben nicht berücksichtigt. Damit ist im Endeffekt bei Betrachtung der strafrechtlichen Rechtsprechung diese Vereinfachung vollkommen ergebnislos.

MD Michael Sell: Es ist richtig, dass die Rechtsprechung nicht an die Verwaltungsmeinung gebunden ist. Ein BMF-Schreiben ist allerdings ebenfalls insoweit demokratisch legitimiert, als es eine Abstimmung mit den Finanzbehörden der Länder gibt. Zwar ist die veröffentlichte Meinung der Finanzverwaltung ausschlaggebend, dies ist aber im vorliegenden Fall jenes BMF-Schreiben. Insoweit gibt es keine strafrechtliche Implikation, wenn der Steuerpflichtige sich an das hält, was durch Richtlinien und BMF-Schreiben als Auslegung der Richtlinien konkretisiert worden ist. In verschiedenen Diskussionen wird immer wieder dieses strafrechtliche Schwert ins Feld geführt. Dies geschieht aber wohl oft, um eine Begründung für ein steuerrechtliches Ergebnis zu erhalten, das man anders nicht hätte erreichen können. Damit ist nicht das Strafrecht, das in den CD-Ankäufen deutlich wird, gemeint, sondern die unterschiedliche Auslegung des Steuerrechts. Die Befürchtungen bzgl. des Strafrechts in diesem Bereich kann man etwas entspannter sehen, als dies von der einen oder anderen Seite vertreten wird. Die Besorgnis wird allerdings wahrgenommen, weshalb in diesem Zusammenhang bspw. auch bei der Reform der Selbstanzeige reagiert wird. Bedenken bei der Frage von Selbstanzeige und Umsatzsteuer-/Lohnsteueranmeldung, die eher akademischer als konkreter Natur sind, wird begegnet. Die Verwaltung strebt keine strafrechtliche Verfolgung mittelbar durch Auslegung von Steuergesetzen an, sondern bei bewusster Nichtnennung von Tatsachen oder

²⁸ Bundesverband der Steuerberater e.V.

Lügen über Tatsachen. Natürlich gibt es an dieser Stelle auch einen Graubereich, insbesondere beim *dolus eventualis*, dessen ist man sich bewusst.

Die Lifo-Methode: Vereinfachung oder Verhinderung einer Scheingewinnbesteuerung: *MD Michael Sell:* Das Lifo-Verfahren ist durch die technische Entwicklung unter Druck geraten, soweit die Begründung in erster Linie in der Vereinfachung gesehen wird. Die technische buchhalterische Entwicklung macht diesen Vereinfachungseffekt weitgehend obsolet. Es stellt sich daher die Frage, ob es daneben noch eine weitere Begründung für die Beibehaltung der Methode gibt. Wenn diese nicht *de lege lata* vorhanden ist, könnte man sie vielleicht *de lege ferenda* einführen. Vor diesem Hintergrund findet die gegenwärtige Diskussion statt, das Lifo-Verfahren unabhängig vom Vereinfachungszweck zu behalten oder abzuschaffen. Dies ist zum Teil eine fachliche Diskussion, die aber auch eine steuerpolitische Ebene enthält. Es ist bisher keine Entscheidung gefallen, ein Gesetzentwurf liegt nicht vor. Aber die Diskussion wird momentan sehr intensiv beobachtet und es wird irgendwann zu einem Vorschlag kommen. Denn bei Betrachtung als reine Vereinfachungsnorm wird die Begründung für die Anwendung des Lifo-Verfahrens im Zeitablauf immer weiter sinken. Es bliebe dann zwar weiterhin gesetzlich normiert, fände aber kaum noch Anwendung. Zu beantworten ist, ob dies steuerfachpolitisch gewollt ist.

Prof. Dr. Joachim Hennrichs: Das Problem des Lifo-Verfahrens ist in der Tat die Frage nach dem verfolgten Ziel. In der Handelsbilanz ist ausweislich der amtlichen Überschrift über § 256 HGB die Vereinfachung im Lifo-Verfahren enthalten. Wenn man dies steuerlich spiegelt, übernimmt man damit sämtliche Probleme, die aktuell diskutiert werden. Wenn man demgegenüber steuerlich eine Unabhängigkeit vom Vereinfachungszweck annimmt und das Lifo-Verfahren als Ausgleich für eine Scheingewinnbesteuerung sieht, wie es auch der steuerliche Ursprungsgedanke gewesen ist, dann müsste man den GoB-Verweis in der Lifo-Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG streichen. Es müsste dann ein unabhängiges, steuerliches Lifo-Verfahren geben, das nicht an die Handelsbilanz gekoppelt ist. An dieser Stelle ist der Verweis tatsächlich problematisch, weil er verhindert, dass in die steuerliche Lifo-Gewinnermittlung mehr als die Vereinfachung hineingelesen werden kann. Da diese Querverbindung besteht, es handelsrechtlich aber um Vereinfachung geht, gilt die Vereinfachung auch für die Steuerbilanz. Durch eine Trennung wäre an dieser Stelle viel gewonnen.

Abschluss: *Prof. Dr. Johanna Hey:* Die Diskussion hat gezeigt, dass es wichtig und notwendig gewesen ist, das Thema Steuerbilanz wieder auf die Agen-

da zu setzen, auch wenn es im Koalitionsvertrag keine Berücksichtigung findet. Von Verwaltungsseite wurde kritisiert, dass die angeregten Diskussionen zu grundsätzlich geführt würden. Die Behandlung der Einzelfragen, die auch heute stattgefunden hat, kann man jedoch nicht lösen, ohne sich auf genau diese Grundsatzfragen zu besinnen.

Es gibt Themen, über die sich trefflich streiten lässt, bspw. ob das Verbot des Ansatzes von Drohverlustrückstellungen leistungsfähigkeitsgerecht ist. Doch der Ansatz eines nicht marktgerechten Zinssatzes ist gerade nicht leistungsfähigkeitsgerecht, sondern schlichtweg eine nicht realitätsgerechte Typisierung. Es gibt insoweit in der Sache keinen Dissens. Hier geht es nur noch um die Frage der fiskalischen Ausschläge. Und darin liegt die ganz große Krux. Wenn bei Reformfragen, und in diesem Fall geht es ja lediglich um die Anpassung eines Zinssatzes an ein marktgerechtes Niedrigzinsumfeld, nur noch darüber gesprochen wird, wie viel sie kosten, dann läuft man in die Irre. Natürlich muss eine solche Anpassung gegenfinanziert werden, doch gibt es andere Möglichkeiten, dies durchzuführen. Bei einer engen Betrachtung rein auf diese Weise wären überhaupt keine Reformen mehr möglich.

ifst-Schriften 2014 / 2013 / 2012

2014

- Nr. 494 *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce
- Nr. 495 *Kahle/Hiller*, Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
- Nr. 496 *Wagschal/Simon*, Die Steuerpolitik der neuen Legislaturperiode, Tagungsband zum ifst-Kolloquium am 5. Dezember 2013
- Nr. 497 *Roser*, Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen von Nutzungsentgelten nach § 8 Nr. 1d bis f GewStG – Konzeptionelle Grundprobleme und Lösungsüberlegungen –
- Nr. 498 *Simon*, Reformfokus Steuerbilanz, Streitpunkte und Strategien zu einer Weiterentwicklung der Steuerbilanzierung – Ergebnisbericht zum ifst-Kolloquium am 24. Februar 2014 –

2013

- Nr. 484 *Schulte/Petschulat*, Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungsteuerrecht
- Nr. 485 *Andrae*, Realsteuern 2012 – Die Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2012 gegenüber 2011
- Nr. 486 *Hüttemann/Meinert*, Die Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz
- Nr. 487 *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht
- Nr. 488 *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011
- Nr. 489 v. *Wartenberg/Hey/Wiegard/Eilers/Lenk/Simon*, Steuerpolitik im Wahlkampf, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 6. Juni 2013

- Nr. 490 *Seer/Klemke*, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis
- Nr. 491 *Koblenzer/Günther*, Konsequenzen der erwarteten Entscheidung des BVerfG zum Erbschaftsteuerrecht
- Nr. 492 *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2012/2013 –
- Nr. 493 *Andrae*, Grundsteuer und Gewerbesteuer: Update 2013 – Entwicklung der Steuerhebesätze der Gemeinden mit 20.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2013 gegenüber 2012 –

2012

- Nr. 478 *Dahm/Hamacher*, Export der Abgeltungsteuer – Zur Vereinfachung und grenzüberschreitenden Anwendung der Abgeltungsteuer
- Nr. 479 v. *Wolfersdorff/Fuest/Thöne/Jung*, Trends und Zukunftsfragen der Steuer- und Finanzpolitik in Deutschland und Europa
- Nr. 480 *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2011/2012
- Nr. 481 v. *Wolfersdorff*, Die „kleine Organschaftsreform“: Erleichterungen bei Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags – Notlösung, aber keine Alternative zur Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung
- Nr. 482 *Oestreicher/Koch/Vorndamme/Hohls*, Aufkommenswirkungen einer Abschaffung des Ergebnisabführungsvertrags bei der ertragsteuerlichen Organschaft
- Nr. 483 *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung