

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
1.1	Bedeutung der Bilanzierung von steuerlichen Unsicherheiten nach internationalen Rechnungslegungsstandards	1
1.2	Untersuchungsgegenstand	4
1.3	Gang der Untersuchung	6
2	Steuerliche Risiken	9
2.1	Begriffsbestimmung	9
2.2	Kategorisierung der steuerlichen Risiken	11
2.2.1	Systematisierung von Ursachen und Risikofeldern	11
2.2.1.1	Abstrakte Darstellung der Risikofaktoren	11
2.2.1.2	Risikokategorien	11
2.2.1.2.1	Risiken auf Sachverhaltsebene	12
2.2.1.2.2	Unsicherheiten auf rechtlicher Ebene	13
2.2.1.3	Eingrenzbare und uneingrenzbare Risiken	15
2.2.2	Steuerplanung als Risikoquelle und Risikokontrolle	16
2.2.2.1	Motivation zur Steuerplanung	16
2.2.2.2	Missbrauchsnormen als Grenzen der Steuerplanung – zugleich eine Risikoquelle	17
2.2.2.3	Steuerplanung zwecks Risikominimierung	20
2.3	Herstellung von Sicherheit statt Risiko	21
2.3.1	Verfassungsrechtliche Vorgaben für Rechtssicherheit	21
2.3.2	Rückwirkungsverbot bei Gesetzen	22

2.3.3	Bestandsschutz von Steuerbescheiden; verbindliche Auskunft	23
2.3.4	Vertrauensschutz bei Änderung der Rechtsprechung	25
2.4	Ausgewählte steuerliche Risiken	27
2.4.1	Verrechnungspreise	27
2.4.1.1	Funktionsweise dieses Steuerplanungskonzepts	27
2.4.1.2	Verschiedene Methoden zur Preisbestimmung als Risikofaktor	28
2.4.1.3	Umgang mit den gefundenen Verrechnungspreisen für Rechtssicherheit	31
2.4.1.4	Beispiel zu Verrechnungspreisen	33
2.4.2	RETT-Blocker-Strukturen zur Vermeidung der Grunderwerbsteuer	34
2.4.2.1	Ziel: Vermeidung der Grunderwerbsteuer	34
2.4.2.2	Rechtliche Konstruktion von RETT-Blocker-Strukturen	34
2.4.2.3	Neuere Gestaltungen und ihre Bewertung im Hinblick auf § 42 AO	36
2.4.2.4	Beispiel zu RETT-Blocker-Strukturen	37
2.4.3	Steuerliche Haftungsrisiken	38
2.4.4	Aufdeckung von Risiken durch Betriebsprüfungen	38
2.4.4.1	Ziel einer Betriebsprüfung	38
2.4.4.2	Auswahl des Prüfungssubjektes	39
2.4.4.3	Umfang der Prüfung und Mitwirkungspflicht	41
2.4.4.4	Zusammenfassung	42
2.4.5	Schätzung – eine risikoreiche Folge	42
2.5	Ergebnis	44
3	Interessen- und Konfliktlage bezüglich der Offenlegung von steuerlichen Unsicherheiten	47
3.1	Erste Annäherung an die verschiedenen Interessenlagen und Offenlegung als Lösung	47
3.2	Grundrechtliche Prüfungsmaßstäbe	48
3.3	Öffentlich-rechtliches Bedürfnis nach Durchsetzung des Besteuerungsrechts durch Offenlegung	49

3.3.1	Besteuerungsrecht des Staates; Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, insbesondere im Steuervollzug	50
3.3.2	Interessen und Schutzpositionen des Steuerpflichtigen	53
3.3.2.1	Art. 2 Abs. 1 GG; steuerliche Gestaltungsfreiheit	53
3.3.2.2	Geheimhaltungsinteresse: informationelle Selbstbestimmung; „Steuergeheimnis“?	56
3.3.2.3	Nemo-tenetur-Grundsatz	58
3.3.2.3.1	Inhalt und Schutzbereich des Grundsatzes	58
3.3.2.3.2	Strafbarkeit im Zusammenhang mit steuerlichen Risiken	61
3.3.2.3.3	Folgerung für die Offenlegung von steuerlichen Unsicherheiten: <i>nemo-tenetur</i> -Grundsatz als Grenze von Offenlegungsverpflichtungen	64
3.3.3	Zwischenergebnis	64
3.4	Privatrechtliches Bedürfnis nach Offenlegung von steuerlichen Unsicherheiten	65
3.4.1	Private Akteure; Interesse an steuerlichen Unsicherheiten	65
3.4.2	Gläubigerschutz: Berücksichtigung und Offenlegung von steuerlichen Unsicherheiten	66
3.4.2.1	Gläubigerschutzkonzept in Deutschland	67
3.4.2.2	Gläubigerschutzkonzepte in den USA und UK; <i>covenants</i>	69
3.4.2.3	Ergebnis	72
3.4.3	Gesellschafter- und Investorenschutz	72
3.4.4	Interessen des Steuerpflichtigen/Offenlegenden	74
3.4.5	Ergebnis	74
3.5	Konflikt zwischen Interessen des Fiskus als Gläubiger und denen der Gesellschafter – Teilhaberthese?	75
3.5.1	Gläubigerstellung des Fiskus; Verhältnis zu anderen Gläubigern	76

3.5.2	Teilhaberthese: Fiskus als Teilhaber?	78
3.5.3	Ergebnis	79
3.6	Konflikt zwischen Interessen der Gläubiger/Investoren und der Finanzverwaltung durch Rechnungslegungspublizität: Grenze der Offenlegung für private Akteure	81
3.7	Ergebnisse	84
4	Anforderungen an den Umgang mit steuerlichen Unsicherheiten in den verschiedenen Rechnungslegungswerken in Abgrenzung zum Besteuerungsverfahren	87
4.1	Offenlegung im Besteuerungsverfahren für die öffentlichen Interessen des Steuerstaates	87
4.1.1	Sinn und Zweck des Besteuerungsverfahrens	88
4.1.1.1	Grundlegende Prinzipien, insbesondere Amtsermittlungsgrundsatz	88
4.1.1.2	Risikomanagement: Umgang mit steuerlichen Unsicherheiten als übergeordnetes Ziel	89
4.1.2	Steuererklärung für eine grundsätzlich hoheitliche Steuerfestsetzung	91
4.1.2.1	Steuererklärung und Steuerfestsetzung	91
4.1.2.2	Steueranmeldung als Ausnahme	92
4.1.2.3	Nemo-tenetur-Grundsatz im Besteuerungsverfahren	93
4.1.2.4	Ergänzende Angaben im Zusammenhang mit steuerlichen Unsicherheiten aufgrund abweichender rechtlicher Beurteilung	94
4.1.3	Steuerbilanz und steuerliche GuV (§ 5b EStG)	96
4.1.3.1	Offenlegung der Steuerbilanz für Risikomanagement	97
4.1.3.2	Folgerungen für steuerliche Unsicherheiten	98
4.1.3.3	Bedeutung der offenzulegenden Steuerrückstellungen?	99
4.1.4	Weitere Anzeige- und Offenlegungsverpflichtungen	100
4.1.4.1	Verrechnungspreise (u. a. Country-by-Country Reporting)	101
4.1.4.2	Anzeigepflichten für bestimmte Steuerarten	101

4.1.4.3	Offenlegung von Steuergestaltungsmodellen (DAC 6)	102
4.1.4.4	Neu einzuführende Tabelle mit steuerlichen Unsicherheiten?	103
4.1.5	Ergänzende Vorlageverlangen des Steuerstaates (§§ 97, 200 AO)	105
4.1.6	Ergebnis	107
4.2	Offenlegung in der Rechnungslegung für private Interessen	109
4.2.1	Rechnungslegung	111
4.2.1.1	Anwendbare Rechnungslegungsvorschriften	111
4.2.1.1.1	Handelsrecht	111
4.2.1.1.2	Internationale Rechnungslegungsstandards	111
4.2.1.2	Zwecke der Rechnungslegung	112
4.2.1.3	Rechnungslegungspublizität und ihre generelle Informationsfunktion	113
4.2.1.3.1	Vermittlung von standardisierten Informationen zu steuerlichen Unsicherheiten im Wege der Rechnungslegungspublizität	113
4.2.1.3.2	Begründung der Publizitätspflichten: Individual- und Marktschutz	114
4.2.1.3.3	(Steuer)staat als Publizitätsadressat?	116
4.2.1.3.4	Gesetzliche Verankerung der Publizitätspflichten und Durchsetzung	116
4.2.1.3.5	Ergebnis	118
4.2.1.4	Gemeinsame Prinzipien- statt Regelbasierung	118
4.2.1.5	Weitergehendes Auskunftsrecht der Gesellschafter: zusätzliche Offenlegung und vergleichbare Selbstbelastungssituation bei § 131 AktG	119
4.2.2	Handelsrechtliche Rechnungslegung	125

4.2.2.1	Konzeptionelle Wertungen im Handelsbilanzrecht	125
4.2.2.1.1	Zentraler Zweck: Gläubigerschutz	125
4.2.2.1.2	Rahmenbedingungen für die Entwicklung des Handelsbilanzrechts	125
4.2.2.1.3	Grundlegende Wertungen im Handelsbilanzrecht	127
4.2.2.2	Anforderungen an die Rechnungslegung für steuerliche Unsicherheiten	139
4.2.2.2.1	Bilanz: Rückstellungen als der entscheidende Posten für steuerliche Unsicherheiten	140
4.2.2.2.2	Anhang	147
4.2.2.2.3	Lagebericht	149
4.2.2.3	Zusammenfassung	150
4.2.3	Bilanzsteuerrechtliche Rechnungslegung	150
4.2.3.1	Maßgeblichkeitsgrundsatz; Erstellung der Steuerbilanz	151
4.2.3.1.1	Formelle und umgekehrte Maßgeblichkeit	152
4.2.3.1.2	Durchbrechungen im Sinne des Fiskus	153
4.2.3.1.3	Weite Akzeptanz des Maßgeblichkeitsgrundsatzes	155
4.2.3.2	Grundlegende Wertungen im Steuer- und Bilanzsteuerrecht	156
4.2.3.3	Anforderungen an Steuerrückstellungen in der Steuerbilanz vor dem Hintergrund der Interessen des Steuerstaates	157
4.2.3.3.1	Bedeutung von Rückstellungen allgemein in der Steuerbilanz	158
4.2.3.3.2	Steuerrückstellungen überhaupt in der Steuerbilanz; Abziehbarkeit von Steuerschulden	158

4.2.3.3.3	Steuerrückstellungen und der Interessenkonflikt des Fiskus mit anderen Gläubigern	159
4.2.3.3.4	Keine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes für fiskalische Zwecke: gegebenenfalls eigene Dokumentation für den Fiskus im Rahmen des Besteuerungsverfahrens	160
4.2.3.3.5	Konkrete Tatbestandsvoraussetzungen im Bilanzsteuerrecht	162
4.2.3.3.6	Ergebnis	163
4.2.3.4	Zusammenfassung	163
4.2.4	Internationale Rechnungslegungsstandards	164
4.2.4.1	Hintergründe: Fiskus kein Adressat der internationalen Rechnungslegung	164
4.2.4.1.1	Fiskalneutralität zur weltweiten Akzeptanz der internationalen Rechnungslegungsstandards; private Rechtssetzung	164
4.2.4.1.2	Komitologieverfahren	167
4.2.4.1.3	Geschichtliche Hintergründe einer einheitlichen Rechnungslegung in Europa	168
4.2.4.2	Konzeptionelle Grundlegung	170
4.2.4.2.1	Zentraler Zweck: Informationsvermittlung im Sinne der Investoren	170
4.2.4.2.2	Ziel: Ermöglichung eines <i>true and fair view</i> im Jahresabschluss	177
4.2.4.2.3	Anforderungen an entscheidungsnützliche Informationen (<i>decision usefulness</i>)	179
4.2.4.2.4	Ausprägung im <i>fair value</i>	181

4.2.4.2.5	Grundsatz des <i>true and fair view</i> im Handelsgesetzbuch: Europäisierung und Internationalisierung	182
4.2.4.2.6	Wesentlichkeitsprinzip	184
4.2.4.2.7	Vorsichtsprinzip?	185
4.2.4.2.8	Ergebnis	185
4.2.4.3	Anforderungen an die Rechnungslegung für steuerliche Unsicherheiten	186
4.2.4.3.1	Bilanz	186
4.2.4.3.2	Anhang	191
4.2.4.3.3	Lagebericht	192
4.3	Zusammenfassung	192
5	Steuerrückstellungen zur Abbildung von Risiken in der Bilanz nach Handelsbilanzrecht und Bilanzsteuerrecht	197
5.1	Steuerrückstellungen nach Handelsbilanzrecht (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB)	197
5.1.1	Verortung im System von Schulden und Rückstellungen	197
5.1.2	Hintergründe zu Rückstellungen im Handelsbilanzrecht	200
5.1.2.1	Rückstellungen generell als Teil der Schulden	200
5.1.2.2	Bilanztheoretisches Fundament von Rückstellungen	201
5.1.2.3	Rechtsentwicklung von Rückstellungen	202
5.1.3	Tatbestand der Steuerrückstellungen nach § 249 HGB	203
5.1.3.1	Rechtsgrundlage für die Rückstellungsbildung	203
5.1.3.2	Außenverbindlichkeit	205
5.1.3.3	Ungewissheit – Wahrscheinlichkeitskriterium	207
5.1.3.3.1	Wahrscheinlichkeit des Entstehens und Bestehens der Steuerverbindlichkeit	208

5.1.3.3.2	Hinreichende Konkretisierung und Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme als Einschränkungen weitergehender Offenlegung durch Rückstellungsansatz	214
5.1.3.4	Quantifizierbarkeit der wirtschaftlichen Belastung	222
5.1.3.5	Zeitpunkt des Ansatzes	224
5.1.3.6	Vorlage von Arbeitsunterlagen (§§ 97, 200 AO)	224
5.1.4	Besonderheiten für Steuerrückstellungen im Zusammenhang mit Betriebsprüfungen	225
5.1.4.1	Keine generelle Rückstellungsbildung für Betriebsprüfungsrisiken	225
5.1.4.2	Aufdeckungsorientierte Maßnahmen als Teil der hinreichenden Konkretisierung	226
5.1.4.3	Ansatzzeitpunkt	229
5.1.4.3.1	Ansatz im Zeitpunkt der Steuerentstehung (rechtliche Entstehung)?	230
5.1.4.3.2	Kenntnis/unmittelbar bevorstehende Kenntniserlangung der Finanzverwaltung	231
5.1.4.3.3	Bewertung vor dem Hintergrund der aufgestellten Anforderungen	234
5.1.4.4	Rückstellungen für Betriebsprüfungskosten	234
5.1.5	Ansatzhöhe und Bewertung der Steuerrückstellungen	236
5.1.5.1	Bewertung der Steuerrückstellungen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB)	236
5.1.5.2	Steuerliche Nebenleistungen	240
5.1.5.3	Abzinsung der Steuerrückstellungen (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB)	243
5.1.5.4	Dokumentationsaufwand	245
5.1.5.5	Steuerliche Erstattungsansprüche; Regressansprüche	245

5.1.6	Auflösung von Steuerrückstellungen	248
5.1.7	Weitere Angaben zu steuerlichen Unsicherheiten in Anhang und Lagebericht	249
5.1.7.1	Anhang	249
5.1.7.2	Lagebericht	251
5.1.8	Abgrenzung zur Eventualverbindlichkeit (§ 251 HGB)	254
5.1.9	Zusammenfassung der Ergebnisse zu Steuerrückstellungen in der Handelsbilanz	255
5.2	Steuerrückstellungen in der Steuerbilanz	256
5.2.1	Ansatz von Steuerrückstellungen in der Steuerbilanz	257
5.2.2	Ansatzhöhe von Steuerrückstellungen in der Steuerbilanz	260
5.2.3	Ergebnis	261
6	Rückstellungen zur Abbildung von Risiken in der Bilanz nach internationalen Rechnungslegungsstandards	263
6.1	Verortung von Rückstellungen in der Bilanz	263
6.2	Rückstellungen nach IAS 37	265
6.2.1	Entwicklung des Standards	266
6.2.2	Tatbestandsvoraussetzungen für den Ansatz von Rückstellungen nach IAS 37	266
6.2.2.1	Gegenwärtige, rechtliche oder faktische Außenverpflichtung aus der Vergangenheit	267
6.2.2.2	Wahrscheinlicher Abfluss von Ressourcen	268
6.2.2.2.1	Doppelter Wahrscheinlichkeitsmaßstab	268
6.2.2.2.2	Wahrscheinlichkeitsmaßstab und -grenzen	270
6.2.2.2.3	Kritik am zweistufigen Wahrscheinlichkeitskonzept mit jeweils quantitativer 51 %-Schwelle	273
6.2.2.2.4	In Reformentwürfen: zwischenzeitliches Abrücken von Mindestwahrscheinlichkeit bezüglich Abfluss wirtschaftlicher Ressourcen zugunsten eines Ansatzes mit dem Erwartungswert ohne Wahrscheinlichkeitsschwelle	274

6.2.2.2.5	Unterschiede zu US-GAAP und zur handelsrechtlichen Rückstellungsbildung	275
6.2.2.3	Zuverlässige Schätzungsmöglichkeit der Verpflichtungshöhe – <i>measured</i> <i>with sufficient reliability</i>	276
6.2.3	Bewertung von Rückstellungen	278
6.2.3.1	Grundlegende Möglichkeiten: (Eigen)Erfüllungs- und Entpflichtungsbetrag	278
6.2.3.2	Erwartungswert oder wahrscheinlichster Wert	279
6.2.3.3	Tendenz zum Erwartungswert in ED 2010	283
6.2.3.4	Berücksichtigung zukünftiger Ereignisse	284
6.2.3.5	Abzinsung	285
6.2.4	Auflösung und Folgebewertung	286
6.2.5	Offenlegung nach IAS 37.84–89	286
6.2.5.1	Weitergehende Offenlegung im Anhang	287
6.2.5.2	Schutzklauseln	288
6.2.5.2.1	Grundkonflikt zwischen Interessen des Bilanzierenden und Dritter aufgrund der Offenlegung	288
6.2.5.2.2	Lösung über Schutzklauseln	289
6.2.6	Eventualverbindlichkeiten	291
6.2.6.1	Voraussetzungen für ihr Vorliegen	291
6.2.6.2	Anhangangabe statt Bilanzansatz	293
6.2.6.3	Eventualfordernungen	293
6.2.7	Zusammenfassung und Folgerungen	295
6.3	Exkurs: Bilanzierung von steuerlichen Risiken nach FIN 48	296
6.3.1	Einordnung in das US-amerikanische Steuerverfahrensrecht	297
6.3.2	Anwendungsbereich	299
6.3.3	Inhaltliche Vorgaben	300
6.3.3.1	Voraussetzungen für den Ansatz	300
6.3.3.2	Ansatzhöhe	301
6.3.4	Offenlegung im Anhang	305
6.3.5	Ergebnis	309

6.4 Bilanzierung von steuerlichen Risiken nach internationalen Rechnungslegungsstandards	310
6.4.1 IAS 12 als Standard für ertragsteuerliche Positionen	311
6.4.1.1 Entwicklung des Standards	311
6.4.1.2 Inhaltliche Regelung	312
6.4.1.3 Offenlegung von ertragsteuerlichen Eventualverbindlichkeiten und -forderungen gemäß IAS 12.88	313
6.4.2 Rechtslage bezüglich der Erfassung von steuerlichen Risiken vor IFRIC 23	314
6.4.2.1 Ausgangspunkt: fehlende ausdrückliche Regelung in IAS 12 und IAS 37	314
6.4.2.2 Entwicklung einer Rechnungslegungsmethode nach IAS 8.10 ff	314
6.4.2.2.1 Analoge Anwendung von IAS 37 i. V. m. IAS 8.11	315
6.4.2.2.2 Rückgriff auf das Rahmenkonzept	317
6.4.2.3 Anwendung von FIN 48 i. V. m. IAS 8.12	318
6.4.2.4 Bilanzierung nach ED/2009/2 i. V. m. IAS 8.12	320
6.4.3 IFRIC 23	323
6.4.3.1 Entwicklung des Standards	324
6.4.3.2 Regelungsgehalt	325
6.4.3.2.1 Anwendungsbereich	325
6.4.3.2.2 Entdeckungsrisiko	326
6.4.3.2.3 Wahrscheinlichkeitskriterium	332
6.4.3.2.4 Unit of Account	335
6.4.3.2.5 Ansatzzeitpunkt	336
6.4.3.2.6 Ansatzhöhe unsicherer steuerlicher Positionen	337
6.4.3.2.7 Berücksichtigung neuer Erkenntnisse	341
6.4.3.2.8 Offenlegungsverpflichtung im Anhang	341
6.4.3.2.9 Vorlageverlangen von Unterlagen zur Einschätzung der steuerlichen Positionen	345

6.4.3.2.10	Behandlung in den Folgejahren	347
6.4.3.2.11	Unsicherheiten bei Steuerlatenzen	347
6.4.3.3	Gesamtbewertung und unklare Fragen	348
6.4.3.4	Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen bei unsicheren steuerlichen Positionen nach IFRIC 23	350
6.4.3.4.1	Lösung des IFRS IC vom September 2017	350
6.4.3.4.2	DRSC Interpretation 4 (IFRS) <i>Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS</i>	351
6.4.3.5	Kosten für die Betriebsprüfung	356
6.4.3.6	Bilanzierung von nicht-ertragsteuerlichen Risiken – Übertragung der Wertungen	356
7	Zusammenfassung	359
	Literaturverzeichnis	369