

# Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Einleitung</b>	<b>1</b>
1.1	Bedeutung der Bilanzierung von steuerlichen Unsicherheiten nach internationalen Rechnungslegungsstandards	1
1.2	Untersuchungsgegenstand	4
1.3	Gang der Untersuchung	6
<b>2</b>	<b>Steuerliche Risiken</b>	<b>9</b>
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
<b>3</b>	<b>Interessen- und Konfliktlage bezüglich der Offenlegung von steuerlichen Unsicherheiten .....</b>	<b>47</b>
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
<b>4</b>	<b>Anforderungen an den Umgang mit steuerlichen Unsicherheiten in den verschiedenen Rechnungslegungswerken in Abgrenzung zum Besteuerungsverfahren .....</b>	<b>87</b>
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
<b>5</b>	<b>Steuerrückstellungen zur Abbildung von Risiken in der Bilanz nach Handelsbilanzrecht und Bilanzsteuerrecht .....</b>	<b>197</b>
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
<b>6</b>	<b>Rückstellungen zur Abbildung von Risiken in der Bilanz nach internationalen Rechnungslegungsstandards .....</b>	<b>263</b>
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 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	Eventualforderungen .....	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
<b>7</b>	<b>Zusammenfassung</b> .....	<b>359</b>
	<b>Literaturverzeichnis</b> .....	<b>369</b>