

Bundesministerium der Finanzen  
11016 Berlin



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht**

Unser Zeichen: Fi/Dr  
Tel.: +49 30 240087-43  
Fax: +49 30 240087-99  
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

7. Juni 2012

**Entwurf einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Änderung der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Einkommensteuerrechts 2008 (EStR 2008);  
IV C 1 - S 2010/11/10001 :002, 2012/0386165**

Sehr geehrte Damen und Herren,

für die Übersendung der Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 möchten wir uns bedanken. Die Gelegenheit zur Stellungnahme nehmen wir gern wahr.

Wie bereits in der Vergangenheit regen wir an, in zukünftigen Fällen zu verdeutlichen, auf welchen Erwägungen die beabsichtigten Änderungen beruhen. Während dies in einigen Fällen ohne Weiteres ersichtlich ist, wenn es etwa auf gesetzlichen Änderungen beruht, so ist dies andererseits oft auch nicht gegeben. Für eine fundierte Auseinandersetzung wäre es hilfreich, wenn z. B. auf Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) verwiesen würde, die Anlass für eine Änderung geben.

Besonders problematisch ist u. E. die in R 6.3 vorgesehene Änderung des steuerlichen Herstellungskostenbegriffs. Die geänderte Verwaltungsauffassung widerspricht dem Bestreben des BilMoG, die handelsrechtlichen Herstellungskosten an die steuerlichen anzupassen. Die geforderte Aktivierungspflicht für die angemessenen Teile von Verwaltungskosten usw. hebt die steuerliche Untergrenze wieder an und führt zu einem erneuten Abweichen zwischen handelsrechtlichen und steuerlichen Herstellungskosten. Zumindest aus Vereinfachungsgründen sollte das bisherige steuerliche Wahlrecht beibehalten werden; auch die vorwiegende Literaturmeinung sieht dies als vertretbar an.

Unsere Anmerkungen zu den einzelnen Richtlinien finden Sie anliegend beigefügt. Für Rückfragen stehen wir gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen  
i. V.

Jörg Schwenker  
Geschäftsführer

Anlage

**Anlage**

**Stellungnahme der  
Bundessteuerberaterkammer  
zum Entwurf einer allgemeinen  
Verwaltungsvorschrift zur Änderung  
der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift  
zur Anwendung des  
Einkommensteuerrechts 2008  
(EStR 2008)**

**Abt. Steuerrecht**

Telefon: 030 240087-61  
Telefax: 030 240087-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

7. Juni 2012

Zu Nr. 11: R 4.1

Buchstabe a):

Die vorgesehene Änderung in Absatz 2 Satz 5 kann u. E. zu Schwierigkeiten bei der Beurteilung der Aussage führen, wann der Steuerpflichtige „gewählt hat“. Die bisherige Formulierung war insoweit deutlicher. Wir regen hier ergänzende Ausführungen dazu an, wann und wodurch das Wahlrecht als ausgeübt gilt.

Sofern keine ergänzenden Ausführungen in den Richtlinien text selbst aufgenommen werden, sollte zumindest in den Hinweisen auf die BFH-Urteile vom 19. März 2009 (Az. IV R 57/07, BStBl. II 2009, S. 669) und vom 21. Juli 2009 (Az. X R 46/08, BFH/NV 2010, S. 186) verwiesen werden.

Buchstabe b):

Ergänzt werden soll diese Richtlinie um einen Satz, wonach auch ausländische Rechtsnormen eine Buchführungspflicht nach § 140 AO begründen können.

Diese Auslegung erscheint überzogen. Der BFH hat bisher bezweifelt, dass ausländisches Recht für die Anwendung des § 5 Abs.1 EStG ausreichend ist (BFH-Beschluss vom 9. August 1989, Az. I B 118/88, BStBl. II 1990, S. 175), bzw. diese Frage zumindest offen gelassen (BFH-Urteil vom 14. September 1994, Az. I R 116/93, BStBl. II 1995, S. 238). Es dürfte im Allgemeinen auch kaum im Interesse des Gesetzgebers sein, ausländischen Normen ungeprüft Eingang in das deutsche Rechtssystem zu verschaffen. Gerade im Steuerrecht wird üblicherweise der Gedanke der nationalen Rechtsautonomie hochgehalten.

Ganz unabhängig davon, ob vom Wortlaut des § 140 AO auch ausländische Gesetze erfasst werden oder nicht, so wird durch diese Vorschrift jedenfalls keine bestimmte Form der Gewinnermittlung vorgeschrieben. Es wird lediglich festgestellt, dass nach anderen Gesetzen geführte „Bücher und Aufzeichnungen“ auch für steuerliche Zwecke heranzuziehen sind. Ob ein nach ausländischem Recht verpflichtend oder auch freiwillig erstellter Abschluss für inländische Zwecke eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich bedingt, ergibt sich deshalb allein aus den originären steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften (Schmidt/Heinz, GmbH R 2008, S. 581).

Mangels Änderungen der Rechtslage sollte die vorgesehene Ergänzung unterbleiben.

Zu Nr. 21: R 6.3

Buchstaben a) und b):

Bereits in ihrem Schreiben vom 12. März 2010 (BStBl. I 2010, S. 239) vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass die in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB genannten angemessenen Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessenen Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung – anders als bisher – für die steuerliche Gewinnermittlung in die Herstellungskosten einbezogen werden müssen.

Für diese Kosten enthält § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB ein Aktivierungswahlrecht. Zwar lässt sich daraus vom Grundsatz her steuersystematisch durchaus eine Aktivierungspflicht begründen. Wir plädieren dennoch dafür, an der bisher in den Einkommensteuer-Richtlinien vertretenen Auffassung festzuhalten, die für die genannten Kosten auch im Steuerrecht ein Aktivierungswahlrecht zuließ. Dafür sprechen folgende Aspekte:

Im Handelsrecht herrschte wie heute auch in der Vergangenheit immer ein Wahlrecht für die Einbeziehung der Kosten der allgemeinen Verwaltung. Ebenso bestand auch in der Vergangenheit bereits immer der Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 EStG. Dennoch wurde bisher auch in den Einkommensteuer-Richtlinien die Auffassung vertreten, dass auch für die Steuerbilanz ein entsprechendes Wahlrecht bestand. Voraussetzung für die Berücksichtigung als Herstellungskosten war, dass in der Handelsbilanz entsprechend verfahren wurde (R 6.3 Abs. 4 Satz 1 EStR 2008). An dieser Stelle ist somit ein eindeutiger Fall von Maßgeblichkeit gegeben, an dem die Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG nichts geändert hat.

Aus Vereinfachungsgründen wäre eine Beibehaltung des bisherigen steuerlichen Wahlrechts nicht nur wünschenswert, sondern nach der vorwiegenden Literaturmeinung auch vertretbar (Schmidt/Kulosa, EStG, 30. Aufl. 2011, § 6 Rz. 199; Stobbe/Rade in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Anm. 461; Herzig/Briesemeister, DB 2010, S. 917 (921); a. A. Ehmcke in Blümich, § 6 EStG, Anm. 493 ff.).

Die in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB genannten Kostenbestandteile sind, anders als die variablen Fertigungsgemeinkosten, nicht mehr (nur) durch den Fertigungsprozess, sondern durch das Unternehmen als solches veranlasst. Es besteht kein direkter Veranlassungszusammenhang, der eine willkürfreie Zuordnung zu den Herstellungskosten erlauben würde. Jede Zuordnung wäre daher mit einem großen Unsicherheitsfaktor behaftet und könnte in den meisten Fällen allenfalls durch geschätzte Zuschlagssätze vorgenommen werden.

Gegen eine Beibehaltung des steuerlichen Wahlrechts spricht auch nicht das BFH-Urteil vom 21. Oktober 1993 (Az. IV R 87/92, BStBl. II 1994, S. 176). Dort heißt es zwar, dass auch die in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB umschriebenen Gemeinkosten ihrer Art nach Herstellungskosten sind und über den Vorrang der steuerlichen Bewertungsvorschrift in der steuerlichen Gewinnermittlung berücksichtigt werden müssen. In der 1993 geltenden Fassung des HGB lautete der fragliche Satz allerdings:

*„Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehrs des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist, eingerechnet werden.“*

Dies ist unumstritten. Die Kosten für die allgemeine Verwaltung usw. finden sich in der fraglichen Fassung des HGB jedoch erst in § 255 Abs. 2 Satz 4. Darauf ist der BFH in seinem Urteil in keiner Weise eingegangen; diese Frage ist bis heute höchstrichterlich noch offen geblieben.

Die geänderte Verwaltungsauffassung widerspricht zudem dem Bestreben des BilMoG, die handelsrechtlichen Herstellungskosten an die steuerlichen anzupassen. Die handelsrechtliche Herstellungskostenuntergrenze sollte durch den Wegfall des Einbeziehungswahlrechts für Material- und Fertigungsgemeinkosten der steuerlichen Untergrenze angeglichen werden. Die nun von der Verwaltung geforderte Aktivierungspflicht hebt die steuerliche Untergrenze wieder an und führt zu einem erneuten Abweichen zwischen handelsrechtlichen und steuerlichen Herstellungskosten.

Alle genannten Gründe sprechen für eine Beibehaltung des bisherigen steuerlichen Wahlrechts. Insbesondere würde damit eine weitere Verkomplizierung bei der Bestimmung der Herstellungskosten vermieden.

Zu Nrn. 22, 23, 24, 25 und 30: R 6.5 ff.

In der Folge des BilMoG und der Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit wird für Fälle, in denen die Werte Handelsbilanz und Steuerbilanz voneinander abweichen, eine Aufnahme der entsprechenden Wirtschaftsgüter in laufend zu führende Verzeichnisse gefordert. Welche Anforderungen die Verwaltung an die Art, Aufbau und Form dieser Verzeichnisse stellt, ist bisher nicht explizit festgelegt worden. Bereits in der Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Entwurf des BMF-Schreiben zur Maßgeblichkeit vom 12. März 2010 (BStBl. I 2010, S. 239) haben wir entsprechende Fragen aus der Praxis zu diesen Verzeichnissen vorgetragen.

Wir regen daher ergänzende Ausführungen zu den formalen Anforderungen an die zu führenden Verzeichnisse sowie auch zu den konkreten Rechtsfolgen einer fehlerhaften oder fehlenden Verzeichnisführung an.

Zu Nr. 23: R 6.6

In den Richtlinien R 6.5 und R 6b.2 findet sich jeweils die folgende Ergänzung:

*„Zur Erfüllung der Aufzeichnungspflichten nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG ist bei der Bildung der steuerfreien Rücklage der Ansatz in der Steuerbilanz ausreichend. Die Aufnahme des Wirtschaftsguts in das besondere Verzeichnis ist erst bei Übertragung der Rücklage erforderlich.“*

Eine entsprechende Ergänzung müsste u. E. auch in R 6.6 EStR aufgenommen werden. Auch bei der Rücklage für Ersatzbeschaffung sind eine Rücklagenbildung in einem Jahr und die Übertragung dieser Rücklage in einem späteren Wirtschaftsjahr vorstellbar.

Darüber hinaus regen wir eine Überarbeitung des Absatzes 4 der Richtlinie im Hinblick auf die neuere BFH-Rechtsprechung an.

Bisher sind in der Richtlinie Reinvestitionsfristen von einem bzw. bei Gebäuden von zwei Wirtschaftsjahren vorgesehen, die nur in Ausnahmefällen verlängert werden können. Der BFH hat nun mit Urteil vom 12. Januar 2012 (Az. IV R 4/09) entschieden, dass die Reinvestitionsfrist bei einer Rücklage für Ersatzbeschaffung grundsätzlich einen Zeitraum von vier Wirtschaftsjahren umfasst: Bei der Herstellung eines Gebäudes beträgt die Frist sechs Jahre.

Die verlängerten Fristen sollten mit in die Richtlinien übernommen werden.

Zu Nr. 28: R 6.13

Buchstabe d):

Wir begrüßen die Klarstellungen in Absatz 5 im Zusammenhang mit dem Vorliegen nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Bildung eines Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a EStG. Für die Praktikabilität ist insbesondere positiv hervorzuheben, dass es bei dem Entstehen nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Jahr nach der Anschaffung bzw. Herstellung keine Rolle spielen soll, ob zusammen mit den ursprünglichen Kosten die Grenze von 1.000,00 € überstiegen wird.

Zu Nr. 40: R 10.9

Buchstabe b):

Die Regelung bezüglich der Abziehbarkeit von gestundeten Studiengebühren auch nach Abschluss der Berufsausbildung halten wir im Rahmen der geltenden Behandlung von Erstausbildungskosten als Sonderausgaben für erforderlich und auch sachgerecht.

Unseres Erachtens sprechen allerdings beträchtliche Gründe für eine Einstufung von Ausbildungskosten als Werbungskosten, wie auch der BFH in der jüngeren Vergangenheit mehrfach entschieden hat. Fiskalische Gründe sollten nicht ausschlaggebend für die steuerliche Qualifikation von Aufwendungen sein.

Zu Nr. 76: R 32b (neu)

Wir begrüßen grundsätzlich die Aufnahme von Erläuterungen zum gesonderten Tarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Einkommensteuer-Richtlinien.

Zur besseren Verständlichkeit regen wir an, den Absatz 2 wie folgt zu formulieren.

*„2) Anders als bei § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG ist von einem Näheverhältnis i. S. d. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG zwischen **einer** Personengesellschaft und **ihrem** Gesellschafter nicht schon allein deshalb auszugehen, weil **dieser** Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, an der die Personengesellschaft beteiligt ist, ein Darlehen gewährt und dafür Zinszahlungen erhält.“*

Zu Nr. 97: R 35

Die bisher in den Richtlinien enthaltenen Ausführungen sollen gestrichen werden. Ein Grund hierfür ist nicht ersichtlich. Aus Anwendersicht wäre eine Anpassung der vorhandenen Aussagen an die zwischenzeitlichen Änderungen durch die Rechtsprechung einer Streichung des Richtlinienwortes vorzuziehen.