



Deutscher Steuerberaterverband e.V. · Littenstraße 10 · 10179 Berlin

Deutscher Steuerberaterverband e.V.
Der Präsident

Bundesministerium der Finanzen
Herr Ministerialdirektor Dr. Albert Peters
Leiter der Steuerabteilung
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

Aktenzeichen
See/Ro Az 21-00-002-04/10

Telefon
+49 30 27876-2

Telefax
+49 30 27876-798

E-Mail
dstv.berlin@dstv.de

Datum
03.05.2010

BMF-Schreiben zur Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung vom 12.3.2010 (Gz IV C 6 – S 2133/09/10001)

Sehr geehrter Herr Ministerialdirektor Dr. Peters,

wir wenden uns heute erneut zum Thema der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung (Maßgeblichkeit) an Sie.

Bereits in unserer Stellungnahme zum Entwurf des vorgenannten BMF-Schreibens zur Maßgeblichkeit haben wir deutlich gemacht, dass das von der Finanzverwaltung niedergelegte Verständnis des § 5 Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers zuwiderläuft und letztlich zu einer eigenständigen - von der Handelsbilanz - losgelösten steuerlichen Gewinnermittlung führt. Trotz der zahlreichen von uns vorgetragenen Argumente ist auch in dem endgültigen BMF-Schreiben an der von uns kritisierten Auslegung der gesetzlichen Regelung festgehalten worden. Zwar wird in Randnummer (Rdnr.) 1 formal der Grundsatz der Maßgeblichkeit niedergelegt. Entgegen der Äußerung Meurers (Betriebs-Berater 2010, S. 820) ist dies aber mehr ein Lippenbekenntnis, wie die nachfolgenden Ausführungen des Schreibens belegen.

Mit besonderem Erstaunen haben wir den in der finalen Fassung des BMF-Schreibens neu eingefügten Passus (Rdnr. 8) zum Einbeziehungswahlrecht des § 255 Abs. 2 Satz 3

Handelsgesetzbuch (HGB) zur Kenntnis nehmen müssen, zu dem leider den Verbänden nicht die Möglichkeit einer Stellungnahme eingeräumt wurde.

Diese - auch im Widerspruch zur bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung in R 6.3. Abs. 4 Satz 1 der Einkommensteuerrichtlinien 2008 (EStR) stehenden Ausführungen - lehnen wir aus den nachfolgenden Erwägungen entschieden ab und fordern -jedenfalls in diesem Punkt- eine Änderung der Verfügung.

Nach den Ausführungen im BMF-Schreiben will die Finanzverwaltung künftig für die in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB genannten Teile der Kosten eine Aktivierungspflicht festschreiben, während im Handelsrecht in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) weiterhin ein Wahlrecht zur Einbeziehung in die Herstellungskosten besteht:

Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung einbezogen werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

Zur Begründung wird das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21.10.1993, BStBl II 1994, S. 176 zitiert. Dies geht jedoch fehl. Die im Streitjahr anwendbare Fassung des HGB regelte in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB:

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.

Die Pflicht zur Einbeziehung dieser Kosten in die steuerlichen Herstellungskosten ist unbestritten.

Im vorgenannten Urteil wurde ausdrücklich offen gelassen, ob eine Aktivierungspflicht für die seinerzeit in § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB (jetzt: § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB) geregelten Kosten der allgemeinen Verwaltung etc. im Steuerrecht besteht. Die Entscheidung kann demnach nicht als Beleg für die jetzige Verwaltungsauffassung herangezogen werden.

Darüber hinaus ist die im BMF-Schreiben niedergelegte Ansicht, dass § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ein Bewertungsvorbehalt im Sinne des § 5 Abs. 6 EStG enthält, abzulehnen. Wie das Handelsgesetzbuch in § 255 Abs. 2 zeigt, gibt es *die* Herstellungskosten mangels einer eindeutigen Bewertung nicht, vgl. auch Ellrott/Brendt, Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl., § 255 Rdnr. 359.

Ferner ist das in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB kodifizierte Einbeziehungswahlrecht auch sachlich gerechtfertigt. Die dort genannten Kostenbestandteile besitzen eine andere Qualität als die Fertigungsgemeinkosten. Bei den Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung handelt es sich um solche Kosten, die nicht mehr allein durch die Fertigung, sondern allgemein durch das Unternehmen veranlasst sind. Die Natur dieser Kosten erlaubt daher keine einwandfreie Zuordnung, so dass weder die Aktivierung noch die Behandlung als Aufwand als „richtig oder falsch“ angesehen werden kann. Somit muss es auch steuerlich ein Kompromisswahlrecht geben, vgl. Weber-Grellet DB 1994, S. 2405, 2408.

Diese rechtssystematische Wertung findet ihre Unterstützung auch in praktischen Erwägungen.

Die in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB genannten Kosten können lediglich durch einen Verteilungsschlüssel den einzelnen Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern zugeordnet werden. Hierzu ist grundsätzlich eine Kostenträgerrechnung notwendig, die aber regelmäßig im Mittelstand nicht oder jedenfalls nur in einfachster Form vorhanden ist. Da eine Einführung häufig am fehlenden betriebswirtschaftlichen Know-how der Steuerpflichtigen scheitern wird und die Beauftragung Dritter nicht unerhebliche Kosten verursacht, trägt die jetzt im BMF-Schreiben vertretene Auffassung zu einer weiteren Komplizierung des Steuerrechts bei. Damit wird ein weiteres Mal das Ziel der Entbürokratisierung und Vereinfachung des Steuerrechts - wie im Koalitionsvertrag der Regierungsparteien verankert - ad-absurdum geführt.

Ferner hätte die geplante Aktivierungspflicht derartiger Gemeinkosten in der Steuerbilanz in der Praxis auch Auswirkungen auf die Handelsbilanz. Wie von uns mehrfach betont, besteht in der Praxis schon aus Kostengesichtspunkten die Maxime, soweit wie möglich eine Einheitsbilanz zu erstellen. Sollte die hier beschriebene steuerliche Aktivierungspflicht beibehalten werden, führt das dazu, dass eine große Anzahl von Kaufleuten ebenfalls in der Handelsbilanz vom Aktivierungswahlrecht des § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB Gebrauch machen würde. Da, wie ausgeführt, diese Kostenteile jedoch nur im Schätzungswege ermittelt werden können, würde dies die Aussagekraft der Handelsbilanz beeinträchtigen. Damit wird das durch das

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) verfolgte Ziel des höheren Informationsgehalts der Handelsbilanz verfehlt.

Abschließend möchten wir noch darauf hinweisen, dass ausweislich der Begründung des Regierungsentwurfs zum BilMoG die handelsrechtliche Aktivierungspflicht um die jetzt in § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB genannten Kostenteile erweitert wurde, „um einen Gleichlauf mit den steuerlichen Herstellungskostenbegriff zu gewährleisten“, BT-Drucks. 16/10067 vom 30.7.2008, S. 60.

Aus den vorgenannten Gründen ist die in Rdnr. 8 vertretene Auffassung weder aus rechtsdogmatischen noch praktischen Erwägungen überzeugend. Vor dem Hintergrund der in Rdnr. 24 des genannten BMF-Schreibens angeordneten Anwendung auf den Veranlagungszeitraum 2009 fordern wir Sie auf, Ihre Verfügung kurzfristig zu überarbeiten, damit auch bei der Erstellung der Steuerbilanz für das Jahr 2009 der bisherige in den EStR niedergelegte und zutreffende Umfang der Herstellungskosten berücksichtigt werden kann.

Mit freundlichen Grüßen

gez.

StB/WP Dipl.-Kfm. Hans-Christoph Seewald
(Präsident des DStV)