

**Bericht zum 5. Münchner Unternehmenssteuerforum:
„Rückstellungen zwischen IFRS, Handels- und
Steuerrecht – Ein altes Thema mit neuen Problemen“**

Von Dr. Stephan Viskorf und

Dr. Maximilian Haag

Bericht zum 5. Münchner Unternehmenssteuerforum: „Rückstellungen zwischen IFRS, Handels- und Steuerrecht – Ein altes Thema mit neuen Problemen“

Von Dr. Stephan Viskorf und Dr. Maximilian Haag, beide München*

Nachfolgend ist der Tagungsbericht des 5. Münchner Unternehmenssteuerforums vom 29. 6. 2011 zu aktuellen Zweifelsfragen bei der steuerbilanziellen Behandlung von Rückstellungen abgedruckt. Das Münchner Unternehmenssteuerforum dient der Förderung des Steuerrechts insbesondere durch steuerwissenschaftliche Fachdiskussion.

1. Einführung

Nach der handelsrechtlichen Grundregel des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in der Bilanz des Kaufmanns Rückstellungen zu bilden. Die Bestimmung ist Ausdruck des Vorsichtsprinzips als eines der grundlegendsten Prinzipien des deutschen Handelsbilanzrechts, demzufolge nur realisierte Erträge im Jahresabschluss ausgewiesen werden dürfen, ungewisse Verbindlichkeiten jedoch bereits mit ihrer Entstehung erfasst werden müssen. Über das Prinzip der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) – das auch nach Inkrafttreten des BilMoG unverändert Geltung hat – strahlt die handelsrechtliche Passivierungspflicht für Rückstellungen grundsätzlich auch auf die Steuerbilanz aus. Hier von abweichend hat der Gesetzgeber allerdings in den letzten zwei Jahrzehnten eine Reihe von steuerlichen Ansatzverboten für Rückstellungen geschaffen (§ 5 Abs. 2a bis 4b EStG), die in der Praxis verschiedene Fragestellungen aufwerfen. Auch bei der Bewertung von Rückstellungen weicht das Steuerrecht seit 1999 mit § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG von den handelsrechtlichen Bewertungsregeln (§ 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB) ab. Der hinter dem Maßgeblichkeitsprinzip stehende Gedanke der Einheitsbilanz ist hierdurch für den Bereich der Rückstellungen weitgehend zur Makulatur geworden.

Das 5. Münchner Unternehmenssteuerforum beschäftigte sich am 29. 6. 2011 im Literaturhaus in München mit aktuellen Entscheidungen und Verlautbarungen zur Rückstellungsthematik aus Rechtsprechung und Finanzverwaltung und versuchte, eine dogmatisch folgerichtige Kategorisierung der umstrittenen Fallgruppen zu erreichen. Nach einem Referat von Herrn Michael Wendt¹ zur aktuellen Rechtsprechung des BFH zur Bildung von Rückstellungen sowie einem Referat zur Rückstellungsbildung nach IFRS von Herrn Prof. Dr. Wolf-Dieter Hoffmann² diskutierten Frau Inge-

traut Meurer³, Herr Fritz Esterer⁴ und Herr Prof. Dr. Joachim Hennrichs⁵ zusammen mit den Referenten und den Gästen des Auditoriums unter der Moderation von Herrn Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön⁶ die Behandlung verschiedener Fallgruppen vor dem Hintergrund der zugrundeliegenden bilanzrechtlichen Prinzipien.

2. Aktuelle BFH-Rechtsprechung zu Rückstellungen

Wendt erörterte in seinem Referat insgesamt fünf Fallgruppen von Rückstellungen, deren steuerbilanzielle Behandlung der BFH in den letzten zehn Jahren zu klären hatte. Am Anfang stand dabei eine kritische Auseinandersetzung mit dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zu Jubiläumsrückstellungen vom Mai 2009.

2.1 Jubiläumsrückstellungen

In seinem Beschluss vom 12. 5. 2009⁷ hat sich das BVerfG mit der Frage auseinandergesetzt, ob § 52 Abs. 6 Satz 1 und 2 EStG in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1990 vom 25. 7. 1988, mit dem der Gesetzgeber die Bildung von Jubiläumsrückstellungen für die Jahre 1988 bis 1992 untersagt und für schon gebildete Rückstellungen deren gewinnerhöhende Auflösung anordnet, gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Unter Verweis auf den großen Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers verneinte das Gericht eine verfassungswidrige Verletzung des Prinzips der folgerichtigen Umsetzung des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes. Der Verstoß gegen den Maßgeblichkeitsgrundsatz sei in diesem Zusammenhang ohne Belang. Denn dieser sei nicht Ausfluss des Prinzips der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit und genieße deshalb nur Schutz vor willkürlicher Einschränkung. Das BVerfG bezweifelte, dass mit der durch Rückstellungen erreichten bilanziellen Gewinnminderung eine Minderung der aktuellen finanziellen Leistungsfähigkeit des Bilanzierenden einhergeht. Die Zulässigkeit oder Unzulässigkeit einer Rückstellung betreffe ausschließlich den Zeitpunkt der steuerlichen Berücksichtigung eines gewinnmindernden Aufwands, nicht dagegen das „Ob“ seiner Berücksichtigung.

Wendt zufolge ist die Begründung dieser Entscheidung zweifelhaft. Eine liquiditätsmäßige Betrachtung sei dem Steuerbilanzrecht fremd. Andernfalls könnte auch die gewinnerhöhende Aktivierung von Forderungen nicht gerechtfertigt werden. Folge man allerdings der Begründung dieser Entscheidung, so dürfte das Ansatzverbot für Drohverlustrückstellungen (§ 5 Abs. 4a Satz 1 EStG), über das der BFH

* Dr. Stephan Viskorf ist Geschäftsführer des Münchner Unternehmenssteuerforums e. V., Dr. Maximilian Haag, LL.M. (Duke), ist Rechtsanwalt bei P+P Pöllath + Partners in München.

1 Michael Wendt ist Vorsitzender Richter des IV. Senats sowie des VII. Senats des BFH.

2 Prof. Dr. Wolf-Dieter Hoffmann ist Wirtschaftsprüfer und Partner der Wirtschaftsprüfungs-, Steuerberatungs- und Anwaltssozietät Rüschoffmann-Sauter in Freiburg im Breisgau.

3 Ingetraut Meurer ist Ministerialrätin im BMF.

4 Fritz Esterer ist Steuerberater und Vorsitzender des Vorstands der WTS AG Steuerberatungsgesellschaft in München.

5 Prof. Dr. Joachim Hennrichs hat einen Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Bilanz- und Steuerrecht an der Universität zu Köln und ist Direktor des dortigen Instituts für Gesellschaftsrecht.

6 Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön ist Direktor des Max-Planck-Instituts für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen.

7 BVerfG v. 12. 5. 2009, 2 BvL 1/00, DStRE 2009, 922.

noch nicht abschließend entschieden hat, ebenfalls verfassungskonform sein.

2.2 „Angeschaffte“ Drohverlustrückstellungen

Der BFH hat mit Urteil vom 16. 12. 2009⁸ entschieden, dass der Erwerber eines Betriebs in seiner Übernahmebilanz eine grundsätzlich steuerlich nicht zu berücksichtigende Drohverlustrückstellung (§ 5 Abs. 4a Satz 1 EStG) des Veräußerers wegen eines unvorteilhaften Mietvertrags als ungewisse Verbindlichkeit zu passivieren hat. Werde ein verlustbedrohter Vertrag gegen Schuldübernahme erworben, so sei der Erwerber dem Veräußerer verpflichtet, ihn von der gegenüber dem Gläubiger der Schuld weiter bestehenden Zahlungspflicht freizustellen. Bei dieser Freistellungspflicht handele es sich nicht um ein schwebendes Geschäft, da dieses Geschäft infolge des Erwerbsvorgangs bereits erfüllt sei. *Wendt* verwies in diesem Zusammenhang zunächst darauf, dass das Urteil sich nicht eindeutig zu der dem Sachverhalt zugrundeliegenden Zivilrechtslage äußert. So sei offen, ob zwischen Veräußerer und Erwerber im Hinblick auf den verlustbedrohten Vertrag eine Schuldübernahme vereinbart wurde mit der Folge, dass der Erwerber in die Rechte und Pflichten aus dem Vertrag eingetreten ist oder stattdessen eine Freistellung vereinbart wurde mit der Folge, dass der Erwerber dem Veräußerer auf Freistellung von den Verbindlichkeiten aus dem verlustbedrohten Vertrag haftet. Diese Unterscheidung ist nach dem zu diesem Urteil ergangenen BMF-Schreiben vom 24. 6. 2011⁹ – das nach Auffassung *Wendts* ein Nichtanwendungserlass ist – von großer Tragweite, da die Freistellungsverpflichtung nach Ansicht der Verwaltung als gewisse oder ungewisse Verbindlichkeit vom Erwerber passiviert werden kann, bei der Schuldübernahme hingegen die „angeschaffte“ Drohverlustrückstellung vom Erwerber gewinnwirksam aufzulösen ist.

Wendt zufolge wirft das Urteil die Frage auf, ob das Ansatzverbot des § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG umgangen werden kann, indem handelsrechtlich gebildete Drohverlustrückstellungen mit dem Betrieb veräußert werden und der Erwerber dann in seiner Steuerbilanz die Freistellungspflicht als ungewisse Verbindlichkeit ausweist. Nach Meinung von *Wendt* ist allerdings auch bei Vereinbarung einer Freistellungspflicht kein Passivposten beim Erwerber zu bilden¹⁰. Die Freistellungsvereinbarung sei ebenso wie die originäre Zahlungspflicht aus dem verlustbedrohten Vertrag ein schwebendes Rechtsgeschäft und unterliege daher ebenfalls dem steuerlichen Ansatzverbot. Selbst für den Fall, dass ein Passivposten gebildet werden dürfe, stelle sich das Folgeproblem, dass die passivierten ungewissen Verbindlichkeiten mit künftigen Erträgen zusammenhängen und daher schon aus diesem Grund kein Passivposten gebildet werden dürfe. Diese Frage sei aber innerhalb des BFH umstritten. Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Schuldübernahme stimmte *Wendt* dem I. Senat des BFH jedenfalls im Ergebnis zu. Der Erwerber müsse im Falle der Schuldübernahme die Drohverlustrück-

stellung in seiner eigenen Handelsbilanz passivieren. Die Anschaffung des Betriebes könne beim Erwerber aber nicht zu einem Anschaffungsgewinn, sondern nur zu Anschaffungskosten führen. Zur Verhinderung eines Erwerbsergebnisses sollte nach Ansicht *Wendts* aber besser ein passiver Ausgleichsposten in Höhe der Rückstellung gebildet werden, der gegen die später tatsächlich eintretenden Liquiditätsnachteile aufgelöst wird.

2.3 Passivierung von Rückkaufverpflichtungen

Mit Urteil vom 17. 11. 2010¹¹ hat der BFH entschieden, dass ein Kfz-Verkäufer Stillhalterpflichten aus einer dem Kfz-Käufer eingeräumten Rückverkaufsoption bis zum Ablauf der Optionsfrist steuerbilanziell als Verbindlichkeit ausweisen muss. Die Option gibt dem Kfz-Käufer das zeitlich befristete Recht, vom Kfz-Verkäufer den Rückerwerb des zuvor verkauften Fahrzeugs zu verlangen. Das Ansatzverbot des § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG greift für solche Stillhalterpflichten nicht ein, da es sich bei der vertraglichen Einräumung der Rückverkaufsoption nach Ansicht des BFH nicht um ein „schwebendes“ Geschäft handelt. Stattdessen lägen mit Neuwagenkauf und Rückverkaufsoption zwei getrennte Verträge vor, die auch getrennt zu bilanzieren seien. Die Ungewissheit über die Ausübung der Option stehe ferner der Annahme entgegen, es handele sich um eine Nutzungsüberlassung an den Kfz-Käufer mit der Folge, dass das wirtschaftliche Eigentum beim Kfz-Verkäufer verblieben ist. Die Höhe der vom Kfz-Verkäufer auszuweisenden Verbindlichkeit richte sich nach der für die Einräumung der Rückverkaufsoption bezahlten „Optionsprämie“. Daher sei der vom Kfz-Käufer bezahlte Gesamtpreis in einen Teilbetrag für den Neuwagenkauf und in einen Teilbetrag für die Einräumung der Rückverkaufsoption aufzuteilen. *Wendt* führte aus, dass der BFH damit ein älteres Urteil des IV. Senats vom 11. 10. 2007¹² bestätigt und den entsprechenden Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung vom 12. 8. 2009¹³ für nicht akzeptabel erklärt hat. Der Nichtanwendungserlass habe darauf abgestellt, dass der wirtschaftlichen Belastung des Kfz-Verkäufers durch seine Rückkaufspflicht aus der Optionsabrede ein wirtschaftlicher Vorteil in Form eines Anspruchs auf Übertragung der betroffenen Fahrzeuge entgegensteht; aus diesem Grund könne keine Verbindlichkeit ausgewiesen werden. Diese Auffassung ist *Wendt* zufolge falsch, da der Kfz-Verkäufer gerade keinen Rückgabeanspruch habe, was sich zeige, wenn das betreffende Fahrzeug etwa beim Kfz-Käufer zerstört werde. Denn der Kfz-Verkäufer könne in diesem Fall nicht Schadenersatz für das zerstörte Fahrzeug vom Kfz-Käufer verlangen. Hieran zeige sich auch, dass das wirtschaftliche Eigentum an dem Fahrzeug auf den Kfz-Käufer übergegangen ist und die Entscheidung des BFH, es handele sich nicht um eine Nutzungsüberlassung, richtig sein müsse.

Wendt widersprach an dieser Stelle der von *Hoffmann* im Schrifttum geäußerten Ansicht, der Kfz-Verkäufer sei bilan-

8 BFH v. 16. 12. 2009, I R 102/08, DStR 2010, 265.

9 BMF v. 24. 6. 2011, IV C 6 - S 2137/0-03, DStR 2011, 1226.

10 A. A. BMF v. 24. 6. 2011, IV C 6 - S 2137/0-03, DStR 2011, 1226.

11 BFH v. 17. 11. 2010, I R 83/09, DStR 2011, 353.

12 BFH v. 11. 10. 2007, IV R 52/04, DStR 2008, 237.

13 BMF v. 12. 8. 2009, IV C 6 - S 2137/09/10003, BStBl I 2009, 890, DStR 2009, 1757.

ziell als Leasinggeber, der Kfz-Käufer bilanziell als Leasingnehmer zu behandeln. Der Verweis von *Hoffmann* auf den Rechnungslegungsstandard IDW ERS HFA 13 n. F. gehe fehl. Denn nach der Rechtsprechung des BFH erfordere der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Sinne von § 39 AO, dass der wirtschaftliche Eigentümer Substanz und Nutzung des Vermögensgegenstands für die gesamte Nutzungsdauer beanspruchen kann und nicht lediglich für einen Teil der Nutzungsdauer. Die handelsrechtliche Wertung des IDW könne daher nicht für die Steuerbilanz gelten.

2.4 Anpassungsrückstellungen

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH können Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nur gebildet werden, wenn entweder eine bestehende Verbindlichkeit ihrer Höhe nach ungewiss ist oder aber das künftige Entstehen einer Verbindlichkeit dem Grunde nach wahrscheinlich ist und ihre wirtschaftliche Verursachung in die Zeit vor dem Bilanzstichtag fällt. Mit Urteil vom 7. 6. 2001¹⁴ hat der I. Senat des BFH entschieden, dass eine zum Bilanzstichtag rechtlich entstandene öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Nachrüstung technischer Anlagen innerhalb einer bestimmten Frist selbst dann zu passivieren ist, wenn diese Auflage nicht durch den bisherigen Betrieb der Anlage veranlasst wurde, sondern lediglich im Zusammenhang mit einer Erhöhung der Umweltstandards für den zukünftigen Weiterbetrieb der Anlage steht. Die wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag müsse zwar beim Ansatz künftig entstehender Verbindlichkeiten, nicht dagegen bei der Passivierung von dem Grunde nach bereits bestehenden und lediglich der Höhe nach ungewissen Verpflichtungen gegeben sein. Fallen rechtliche Entstehung und wirtschaftliche Verursachung einer Verbindlichkeit zeitlich auseinander, so sei für ihre Passivierung der frühere Zeitpunkt maßgeblich. Die in der Literatur teilweise vertretene Ansicht, der zufolge künftige Aufwendungen nur zu berücksichtigen sind, soweit sie Umsätze vor dem jeweiligen Bilanzstichtag alimentiert haben („matching principle“), sei abzulehnen. Hinsichtlich dieses Urteils ist bislang unklar, ob auch die anderen Senate des BFH die Auffassung des I. Senats teilen. *Wendt* schilderte einen vom IV. Senat am 13. 12. 2007¹⁵ entschiedenen Fall, in dem der Anlagenbetreiber zur Nachrüstung bis Ende des Jahres 1997 verpflichtet war, aber bereits 1996 einen Teil der Umbaumaßnahmen geleistet und in Höhe des Differenzbetrags eine Rückstellung gebildet hatte. Der IV. Senat habe diesen Fall anders als der I. Senat entschieden, da die Sachverhalte nicht vergleichbar seien. Nach Ansicht des IV. Senats sei eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung noch nicht rechtlich entstanden, wenn ihre Erfüllung innerhalb einer bestimmten Frist erfolgen soll, die am maßgeblichen Bilanzstichtag noch nicht abgelaufen ist. Da im entschiedenen Fall der Anlagenbetreiber noch ein Jahr Zeit für die Nachrüstung hatte, habe der IV. Senat die Rückstellung nicht zugelassen. Eine ähnliche Fragestellung werfen nach Aussage *Wendts* zwei weitere Fälle des IV. Senats auf, die

in Kürze zur Entscheidung anstehen. In einem Fall habe ein Pflanzenschutzmittelhersteller vor dem Bilanzstichtag einen Antrag auf Zulassung eines Pflanzenschutzmittels bei der zuständigen Behörde gestellt und dann eine Rückstellung für die Zulassungskosten gebildet. In dem anderen Fall habe ein Luftfahrtunternehmen für die Kosten der Anpassung von Flugzeugen an den neuesten gesetzlich vorgeschriebenen Stand der Technik eine Rückstellung gebildet.

2.5 Rückstellung für Archivierungskosten

Mit Urteil vom 18. 1. 2011¹⁶ hat der BFH entschieden, dass für die Pflicht zur zehnjährigen Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen gemäß § 147 Abs. 3 AO eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Höhe der voraussichtlich zur Erfüllung der Aufbewahrungspflicht erforderlichen Kosten zu bilden ist. Dabei dürften allerdings nur die Unterlagen berücksichtigt werden, die zum jeweiligen Bilanzstichtag bereits entstanden sind. Für diese Unterlagen sei eine durchschnittliche Restaufbewahrungsdauer von 5,5 Jahren anzunehmen. *Wendt* zufolge verstößt diese Entscheidung gegen bisherige Rechtsprechungsgrundsätze. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH berechtige eine aus eigenem Interesse eingegangene Verpflichtung nicht zur Bildung einer Rückstellung. Kaufleute würden Geschäftsunterlagen regelmäßig solange im eigenen Interesse aufbewahren, wie sie mit Inanspruchnahme aus Gewährleistung rechnen müssen. Nach Ansicht *Wendts* sollten für diese Jahre keine Rückstellungen für die Aufbewahrung gebildet werden dürfen, da das Eigeninteresse an der Aufbewahrung die öffentlich-rechtliche Pflicht überlagert. Erst ab dem Zeitpunkt, ab dem der Kaufmann Unterlagen nur noch aufgrund öffentlich-rechtlicher Pflichten aufbewahre, dürfe die Rückstellungsbildung beginnen. Diesen Aspekt habe der BFH weder in seiner Entscheidung vom 18. 1. 2011 noch in seinem früheren Urteil vom 19. 8. 2002¹⁷ erörtert.

2.6 Rückstellung für Nachbetreuungsverpflichtung

Nach einem Urteil des BFH vom 28. 7. 2004¹⁸ muss ein Versicherungsvertreter, der vom Versicherungsunternehmen eine Abschlussprovision nicht nur für die Vermittlung der Versicherung, sondern auch für die weitere Betreuung des Versicherungsvertrags erhält, für seine noch nicht erfüllte Verpflichtung zur künftigen Vertragsbetreuung gegenüber dem Versicherungsunternehmen eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstands bilden. Die Finanzverwaltung hat auf dieses Urteil im Jahr 2006 mit einem Nichtanwendungserlass¹⁹ reagiert und darin ausgeführt, dass die Bildung einer Rückstellung nur für solche ungewissen Verbindlichkeiten möglich sei, die den Verpflichteten wirtschaftlich wesentlich belasten. Ob eine Verpflichtung wesentlich ist, sei nicht nach dem Aufwand für das einzelne Vertragsverhältnis, sondern nach der Bedeutung der Verpflichtung für das Unternehmen zu beurteilen. Die Nachbetreuung laufender Versicherungs-

14 BFH v. 7. 6. 2001, I R 45/97, BStBl II 2003, 121, DStR 2001, 1348.

15 BFH v. 13. 12. 2007, IV R 85/05, BStBl II 2008, 516, DStR 2008, 915.

16 BFH v. 18. 1. 2011, X R 14/09, DStR 2011, 662.

17 BFH v. 19. 8. 2002, VIII R 30/01, DStR 2002, 2030.

18 BFH v. 28. 7. 2004, IX R 63/03, DStR 2004, 2090.

19 BMF v. 28. 11. 2006, IV B 2 - S 2137/73/06, DStR 2006, 2215.

verträge sei keine wesentliche Belastung, da weitere Betreuungsleistungen nur ausnahmsweise zu erwarten sind. *Wendt* wies darauf hin, dass diese Ansicht Eingang in die Einkommensteuerrichtlinien²⁰ gefunden hat. In dem vom BFH entschiedenen Fall habe das FG Münster im zweiten Rechtsgang²¹ die Verpflichtung des Versicherungsvertreters auf 83 000 DM beziffert, was die Finanzverwaltung nach wie vor als unwesentlich ansehe. Der X. Senat des BFH werde demnächst über die hiergegen eingelegte Revision²² entscheiden. In zwei weiteren beim X. Senat rechtshängigen Fällen seien Rückstellungen für Nachbetreuungspflichten in Höhe von rund 40 000 € gebildet worden, welche die Verwaltung mangels Wesentlichkeit ebenfalls als nicht ansatzfähig ansehe. Diese Auffassung ist *Wendt* zufolge nicht haltbar.

3. Ansatz von Rückstellungen nach IFRS

Hoffmann erläuterte in seinem Vortrag die wichtigsten Tatbestandsmerkmale des IAS 37 für die Bildung von Rückstellungen und konkretisierte diese anhand der in der Rechtsprechung des BFH aktuell aufgeworfenen Fallgruppen. Der Standard IAS 37 sei seit sechs Jahren in Überarbeitung, was die großen Schwierigkeiten bei der Formulierung allgemein anwendbarer Rückstellungsregeln belege. Für die Besteuerung in Deutschland sei IAS 37 zwar grundsätzlich irrelevant, da das Steuerrecht außer in den in § 5 Abs. 2a bis 4b EStG gesetzlich geregelten Sonderfällen keine andere Grundlage als § 249 HGB habe. Gleichwohl könne man an vielen Stellen aus den internationalen Standards Lehren für die Anwendung des nationalen Rechts ziehen. IAS 37.10 definiere die Rückstellung als Schuld, die dem Grunde oder der Höhe nach ungewiss ist. Schuld im Sinne von IAS 37.10 sei eine gegenwärtige Außenverpflichtung, die aus einem Ereignis in der Vergangenheit entstanden und mit überwiegender Wahrscheinlichkeit mit einem Abfluss von Ressourcen verbunden ist, deren Höhe verlässlich geschätzt werden kann. Ausgeschlossen von der Passivierung als Rückstellung seien u. a. Drohverluste aus Fertigungsaufträgen und Leasingverhältnisse.

3.1 Drohverlustrückstellungen

Nach IAS 37 dürfen für noch zu erfüllende Verträge keine Rückstellungen gebildet werden. IAS 37.3 macht von dieser Regel eine Rückausnahme für „belastende“ noch zu erfüllende Verträge („onerous contracts“). IAS 37.10 definiert den belastenden Vertrag als Vertrag, bei dem die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen höher sind als der erwartete wirtschaftliche Nutzen. Der internationale Standard ist damit hinsichtlich der Ansatzfähigkeit von Drohverlustrückstellungen identisch mit der handelsrechtlichen Regelung des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB. *Hoffmann* führte dazu aus, dass die IFRS-Terminologie des „belastenden Vertrages“ besser den zu bilanzierenden Sachverhalt umschreibt als die durch den Begriff „Drohverlustrückstellung“ bezeichnete Antizipation von Verlusten. Denn die Ertrags-

minderung sei bereits zum Bilanzierungszeitpunkt gegeben. Das steuerliche Ansatzverbot des § 5 Abs. 4a EStG sei vor diesem Hintergrund strikt abzulehnen, da es allein auf die Liquiditätslage des Unternehmens abstelle und daher mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht vereinbar sei. Im Hinblick auf den vom BFH entschiedenen Fall zur „angeschafften“ Drohverlustrückstellung vertrat auch *Hoffmann* die von *Wendt* geäußerte Auffassung, dass nach Eintritt des Erwerbers in den bestehenden nachteiligen Mietvertrag weiterhin ein schwebendes Geschäft vorliegt, weshalb sich die vom BFH vorgeschlagene Bilanzierung einer Verbindlichkeit verbiete. Nach der für die Bilanzierung nach IFRS maßgeblichen Grundregel der „substance over form“ könne es keinen Unterschied machen, ob zivilrechtlich eine Schuldübernahme oder eine Freistellungsverpflichtung vereinbart werde, da das wirtschaftliche Ergebnis in beiden Fällen gleich sei. *Hoffmann* schlug vor, eine Bilanzierung übernommener belastender Verträge im Rahmen der passiven Rechnungsabgrenzung nach § 250 Abs. 2 HGB und § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG zu erwägen. Die Abgrenzungsbuchung führe ebenfalls zu dem vom BFH angestrebten Ergebnis eines erfolgsneutralen Anschaffungsvorgangs.

3.2 Rückkaufverpflichtungen

Hoffmann legte dar, dass die Rückverkaufsoption seiner Ansicht zufolge ähnlich einem Finanzierungsleasinggeschäft bilanziert werden sollte. Denn bei beiden Geschäftsvorfällen handele es sich um strukturierte Rechtsgeschäfte mit einer deutlichen Divergenz der rechtlichen Form vom wirtschaftlichen Gehalt des jeweiligen Vorgangs („substance over form“). Bei Leasinggeschäften mit Kaufrecht des Leasingnehmers (Call-Option) gelte die Regel, dass das wirtschaftliche Eigentum schon mit Vertragsschluss auf den Leasingnehmer übergehe, wenn bereits zu diesem Zeitpunkt klar sei, dass der Leasingnehmer die für ihn vorteilhafte Option ausüben werde (IAS 17.10b). Beim Verkauf mit Rückverkaufsoption handele es sich um einen spiegelbildlichen Sachverhalt (Put-Option). Die Rückverkaufsoption sei für den Kfz-Käufer vorteilhaft, da er die vom Kfz-Verkäufer vertraglich garantierten Rückkaufpreise am Gebrauchtwagenmarkt meist nicht erzielen wird können. In beiden Fällen sei das wirtschaftliche Ziel der Vereinbarung daher auf die zeitlich beschränkte Nutzungsüberlassung eines Fahrzeugs gerichtet. Diesen wirtschaftlichen Hintergrund habe der BFH in seinen Urteilen vom 17. 11. 2010 und vom 11. 10. 2007 nicht hinreichend gewürdigt.

3.3 Anpassungsrückstellungen

Zur Abgrenzung von gegenwärtigen (bilanzierbaren) und künftigen (nicht bilanzierbaren) Verpflichtungen äußerte *Hoffmann* die Ansicht, dass es sich bei dem von Finanzverwaltung und Rechtsprechung geforderten Kriterium der wirtschaftlichen Verursachung vor dem Bilanzstichtag um eine Leerformel handele, da im Wirtschaftsleben ein wirtschaftlicher Bezug fast immer begründet werden könne. Stattdessen müsse es allein darauf ankommen, ob zum Bilanzstichtag eine gegenwärtige rechtliche oder faktische Pflicht zu einem bestimmten Handeln besteht. Das Bestehen einer solchen Verpflichtung richte sich unter Geltung der IFRS nach der For-

20 H 5.7 Abs. 3 EStR.

21 FG Münster v. 2. 12. 2008, 9 K 4216/07 K, BeckRS 2008, 26026582, BB 2009, 435.

22 BFH v. 28. 7. 2010, I R 11/09.

mel, ob der Eintritt der Inanspruchnahme „more likely than not“ ist. Dies entspreche der vom BFH für HGB und EStG vertretenen Prüfung der überwiegenden Wahrscheinlichkeit.

3.4 Rückstellung für Nachbetreuungsverpflichtungen

Nach Auffassung *Hoffmanns* kommt eine Rückstellung für Nachbetreuungsverpflichtungen, wie in dem vom BFH entschiedenen Fall des Versicherungsvertreeters, nicht in Frage. Denn den später zu erbringenden Serviceleistungen liege kein Realisationsvorgang zugrunde (IAS 18.13). Der für künftige Serviceleistungen erhaltene Erlösanteil sei daher als passive Abgrenzungsbuchung zu erfassen und als „deferred income“ über die Laufzeit des Betreuungsverhältnisses anteilig zu realisieren. Diese Lösung sei auch im Rahmen der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierung zutreffend. Denn die vom BFH vertretene Lösung erfasse künftigen Aufwand, weshalb es sich streng genommen um eine unzulässige Aufwandsrückstellung handele.

4. Diskussion

An den Anfang der Diskussion stellte *Schön* die Frage nach den handels- und steuerrechtlichen Grundprinzipien für die Bildung von Rückstellungen. Der gesellschaftsrechtliche Gedanke des entziehbaren Gewinns scheinete das BVerfG nicht zu überzeugen. Demgegenüber sei das Steuerrecht einseitig vom fiskalischen Denken befördert, das möglichst wenige Rückstellungen anerkennen möchte. Die Prinzipien der Folgerichtigkeit, der Willkürfreiheit und der Gleichbehandlung dürften allerdings in der steuerrechtlichen Auseinandersetzung mit Rückstellungen nicht vernachlässigt werden.

Aus Sicht der Praxis betonte *Esterer* die verursachungsgerechte Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen („matching principle“) als ein Grundprinzip, das nicht nur bei der Bilanzierung nach IFRS eine wichtige Rolle spielen sollte. Aus Unternehmenssicht sei die Verengung der gesamten Rückstellungsdiskussion allein auf den Zeitpunkt der Berücksichtigung von Verlusten sehr gefährlich, da hieraus ein frühzeitiger Liquiditätsabfluss beim Unternehmen drohe. Ein Übergang der Unternehmensbesteuerung vom Betriebsvermögensvergleich zu einer gelegentlich angedachten vereinfachten Cash-Flow-Rechnung könne daher für viele Unternehmen direkt in die Zahlungsunfähigkeit führen.

Henrichs äußerte die Überzeugung, dass es der gemeinsame handels- und steuerrechtliche Kerngedanke der Bildung von Rückstellung sei, unsicheres Vermögen aus dem Gewinn auszuscheiden, damit es weder ausgeschüttet noch besteuert werden kann. Lasten, denen sich der Kaufmann nicht entziehen können wird, sollten daher weder handelsrechtlich noch steuerrechtlich zur Disposition stehen.

Wendt rief die vom BFH früher vertretene Teilhabertese in Erinnerung, der zufolge der Fiskus an einer Handelsgesellschaft nur so viel Anspruch auf Steuern habe, wie der Gesellschafter Anspruch auf Gewinnausschüttung hat. Die Orientierung der Besteuerung am handelsrechtlich ausschüttungsfähigen Gewinn führe zu einer Besteuerung, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip sehr nahekomme. Die vom Gesetzgeber geschaffenen steuerlichen Rückstellungsverbote widersprächen der Teilhabertese. Diese bedenkliche Ent-

wicklung ist nach Ansicht *Wendts* noch nicht abgeschlossen. Die handelsrechtlichen Grundsätze des Gläubigerschutzes und der Kapitalerhaltung dürften allerdings als der Rückstellung zugrundeliegende Prinzipien nicht überbewertet werden, da die IFRS diese Prinzipien ebenfalls nicht kennen. Spätestens seit dem Beschluss des BVerfG vom 12. 5. 2009 zu Jubiläumsrückstellungen sei der Wunsch, die steuerlichen Bilanzierungsregeln mit den handelsrechtlichen Regeln in Übereinstimmung zu bringen, nicht mehr erfüllbar, da die steuerlichen Regeln zur freien Disposition des Gesetzgebers stünden. Dem Steuerrecht bleibe als einziges Grundprinzip für die Rückstellungsbildung das Leistungsfähigkeitsprinzip, was zwangsläufig zu unterschiedlichen Periodenausweisen in Handels- und Steuerbilanz führt. Mit der steuerlichen Anknüpfung erst an späteren Liquiditätsabflüssen drohe dann aber die von *Esterer* befürchtete Cash-Flow-Steuer.

Schön zufolge gibt es zwei Lesarten für den Beschluss des BVerfG. Werde die Entscheidung als Betonung des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums interpretiert, so sei allein schon dies problematisch, weil der Anwendungsbereich des Folgerichtigkeitsprinzips dadurch marginalisiert werde. Viel dramatischer sei es allerdings, wenn man den Beschluss als Absage an das Maßgeblichkeitsprinzip insgesamt interpretiert. Nach Auffassung *Schöns* liegt der Hauptfehler der Entscheidung jedoch darin, dass die zulässige Rückstellungsbildung als eine Frage zwischen Zivilrecht und Steuerrecht erörtert wurde. Stattdessen stehe an erster Stelle die gesetzgeberische Grundsatzfrage im Raum, ob die ertragsteuerliche Einkünfteermittlung durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Überschussrechnung erfolgen soll. Entscheide sich der Gesetzgeber für den Vermögensvergleich, so stelle sich erst an zweiter Stelle die Frage, in welchem Umfang unsichere Verbindlichkeiten anzusetzen sind. Diese zweite Frage könne aber innerhalb des Steuerrechts – also etwa innerhalb eines eigenständigen Steuerbilanzrechts – genauso folgerichtig entschieden werden wie innerhalb des Handelsrechts.

Esterer ergänzte, dass die deutsche Praxis der Bilanzierung nach drei verschiedenen Regelwerken – HGB, EStG und IFRS – im Ausland auf Unverständnis stoße. Schon aus diesem Grund wäre es zu begrüßen, ein Steuerbilanzgesetz zu schaffen, das sowohl die anerkannten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als auch den Teilhabergedanken des Fiskus angemessen berücksichtigt. Soweit möglich, sollten dabei Regeln geschaffen werden, die den internationalen Rechnungslegungsstandards möglichst nahe kommen. Dadurch könnte der Idee der Einheitsbilanz wieder mehr Raum gegeben werden.

4.1 Drohverlustrückstellungen

Schön kritisierte das steuerliche Ansatzverbot für Drohverlustrückstellungen als unbedachten und unsystematischen Eingriff in ein in sich geschlossenes Bilanzierungssystem. *Esterer* zufolge ist seit der Abschaffung der steuerlichen Ansatzfähigkeit von Drohverlustrückstellungen 1997 eine verursachungsgerechte Bilanzierung nicht mehr möglich, was einen aus Unternehmenssicht gefährlichen frühzeitigen Liquiditätsabfluss zur Folge haben könne. Es verwundere daher nicht, dass die Unternehmen alternative Wege zum Ausweis drohender Verluste suchen. Kernfrage sei dabei, ob Rückstel-

lungen erworben werden können. Werde diese Frage bejaht, so finde ein Anschaffungsvorgang zum gemeinen Wert statt, weshalb der Wert nicht nachträglich beliebig wieder geändert werden könne. Dieser Anschaffungsvorgang sei steuerneutral, weshalb dem BFH in seinem Anliegen, einen Erwerbsergebnis zu verhindern, beizupflichten sei.

Meurer entgegnete, dass nur Wirtschaftsgüter angeschafft werden können, nicht dagegen Rückstellungen oder Verluste. Letztere könnten allenfalls vom Steuerpflichtigen übernommen werden. Bei dem BMF-Schreiben vom 24. 6. 2011²³ handele es sich nicht um einen Nichtanwendungserlass, da der BFH in rein zivilistischer Betrachtungsweise ausschließlich den Fall der Freistellungsverpflichtung entschieden und vom Fall der Schuldübernahme differenziert habe. Für die Schuldübernahme habe die Finanzverwaltung daher eine eigenständige Lösung präsentiert. Nach Ansicht von *Henrichs* können Verbindlichkeiten dagegen ohne weiteres angeschafft werden. In den Erwerbsfällen liege der Fehler schlicht bei den steuerlichen Vorschriften, die für Drohverluste den Rückstellungsansatz verbieten und Pensionsrückstellungen systematisch unterbewerten. Jeder Lösungsversuch für die Erwerbsfälle behandle lediglich die Symptome einer nicht sachgerechten steuerbilanziellen Regelung. Wünschenswert sei daher eine Änderung von § 5 Abs. 4a und § 6a EStG.

4.2 Anpassungsrückstellungen und wirtschaftliche Verursachung

Zum Kriterium der wirtschaftlichen Verursachung bei Anpassungsrückstellungen führte *Schön* aus, dass der Gläubigerschutzgedanke des HGB für Fälle, in denen die Anpassung erst in der Zukunft ausgeführt werden muss, streng genommen einer Passivierung widerspricht. Eine künftige Inanspruchnahme durch Gläubiger komme nicht in Betracht, wenn der Kaufmann sein Unternehmen vor dem Anpassungsstichtag schließt. Diese harte Regel zu Lasten des Steuerpflichtigen lasse sich allerdings meist nicht mit den Annahmen des Bilanzierenden vereinbaren, der von der Fortführung des Unternehmens ausgeht.

Esterer verwies in diesem Zusammenhang auf die IFRS, welche darauf abstellten, ob der Bilanzierende eine realistische Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat. Die Betriebsaufgabe sei jedenfalls keine realistische Alternative. In jedem Fall empfiehlt sich nach Ansicht *Esterers* ein Heranrücken der steuerlichen Sichtweise an IFRS.

Meurer merkte an, dass die Verwaltung den von der Rechtsprechung aufgestellten Voraussetzungen für den Rückstellungsansatz folgt. Demnach bezeichnet das Kriterium der wirtschaftlichen Verursachung ein „vergangenes Anknüpfen und vergangenes Abgelten“. Die wirtschaftliche Belastung des Unternehmers müsse folglich bereits am Bilanzstichtag vorhanden sein. Das Kriterium der wirtschaftlichen Verursachung vor dem Bilanzstichtag sei jedoch zugegebenermaßen nicht einfach zu erfassen. Ob seine Voraussetzungen in einem bestimmten Sachverhalt gegeben sind, lasse sich oft erst beurteilen, wenn der Fall von der Rechtsprechung entschieden ist.

Wendt räumte ein, dass die Kasuistik des BFH zur wirtschaftlichen Verursachung für die Bilanzierenden den Nachteil der Unvorhersehbarkeit berge. Hintergrund für die Bildung unterschiedlicher Fallgruppen sei die Tatsache, dass der I. Senat des BFH traditionell der statischen Bilanztheorie folge, der IV. Senat dagegen der dynamischen Bilanztheorie.

Henrichs verwies auf das aus dem Stichtagsprinzip resultierende Abgrenzungsproblem, dass die steuerliche Leistungsfähigkeit für jedes Jahr gesondert ermittelt werden muss und daher nicht jede denkbare wirtschaftliche Belastung in ferner Zukunft bilanzierbar sein könne. Das Merkmal der wirtschaftlichen Verursachung sei zwar mit Mängeln behaftet, biete insofern aber ein notwendiges und brauchbares Abgrenzungskriterium. In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH sei dieses Merkmal nur dann verzichtbar, wenn eine Verbindlichkeit am Bilanzstichtag rechtlich bereits entstanden ist.

Schön äußerte die Vermutung, dass der Begriff der wirtschaftlichen Verursachung verschiedene Fallgruppen zusammenfasst, die je für sich durchaus lösbar sein könnten. Es gehe zum einen um lediglich wirtschaftlich, nicht dagegen rechtlich begründete Verbindlichkeiten – etwa Kulanzzusagen. Zum anderen gehe es um rechtlich begründete Verbindlichkeiten, deren Bilanzansatz aus dem Gedanken des „matching principle“ heraus nur dann möglich sein soll, wenn dadurch nicht künftige Erträge alimentiert werden.

4.3 Nachbetreuungsverpflichtungen und Wesentlichkeitserfordernis

Zum Wesentlichkeitserfordernis zeigte *Schön* die charakteristischen Unterschiede dieser Bilanzierungsregel für die drei verschiedenen Regelwerke auf. Während bei den IFRS die Frage im Vordergrund steht, welche Informationen wesentlich für die Anlageentscheidung eines potentiellen Investors sind, konzentriert sich die handelsrechtliche Rechnungslegung bei der Bilanzierung von Aktiengesellschaften auf die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine unvollständige Bilanz nichtig ist. Im Steuerrecht sei die Anwendung des Wesentlichkeitskriteriums jedoch nicht nachvollziehbar, da der fehlende Ansatz lediglich „unwesentlicher“ Verpflichtungen eine höhere Steuer nach sich zieht.

Esterer zufolge ist das Merkmal der Wesentlichkeit bei der Frage nach dem korrekten Bilanzansatz fehl am Platz, da hierdurch gegen das Vollständigkeitsgebot verstoßen wird. Zwar müsse es für die Feststellung der Nichtigkeit einer Bilanz eine Fehlertoleranzgrenze geben. Diese entlaste den Kaufmann aber nicht von seiner Pflicht zur vollständigen Bilanzierung. *Henrichs* pflichtete dem bei. Die steuerliche Anwendung eines Wesentlichkeitskriteriums sei mit dem Gedanken einer möglichst zutreffenden Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im jeweiligen Veranlagungszeitraum nicht zu vereinbaren.

Hoffmann vertrat dagegen die Auffassung, dass die praktische Rechnungslegung nicht ohne eine Wesentlichkeitserfordernis funktionieren kann. Dies gelte auch für die Steuerbilanz. Inakzeptabel sei allerdings, dass der Fiskus ein Wesentlichkeitskriterium nur für Verpflichtungen – also zu seinen Gunsten – fordert. Das Merkmal müsse aber unterschiedslos auch für Aktiva gelten. *Wendt* sprach sich ebenfalls gegen eine

23 BMF v. 24. 6. 2011, IV C 6 - S 2137/0-03, DStR 2011, 1226.

einseitige Wesentlichkeitshürde zu Lasten des Steuerpflichtigen aus. Das Ansatzgebot gelte unterschiedslos für die Aktiv- und die Passivseite. Im Übrigen löse nach der Kleinbetragsverordnung bereits eine Abweichung von 10 € von der bisherigen Steuerfestsetzung eine Änderung dieser Festsetzung aus, weshalb die Verwaltung Rückstellungen über 40 000 € oder gar 80 000 € nicht einfach als „unwesentlich“ aus der Bilanz streichen dürfe.

Wesentlichkeit als allgemeines Bilanzierungsprinzip gibt es auch nach Ansicht von *Meurer* nicht. Die Finanzverwaltung wende das Kriterium nur bei der Bilanzierung von Nachbetreuungspflichten aus schwebenden Geschäften an. Es sei dem Versuch geschuldet, Steuerpflichtige daran zu hindern, ihren Gewinn durch nicht aufwandsgerechte Bewertung der Nachbetreuungspflicht zu Lasten einer periodengerechten Besteuerung kleinzurechnen. Bei Zugrundelegung dieses Regelungsziels existiert *Schön* zufolge gar kein Problem der Wesentlichkeit, sondern lediglich ein Problem der aufwandsgerechten Bewertung der Rückstellung. Betroffen

sei nicht der Rückstellungsansatz dem Grunde nach, sondern allein der Höhe nach.

5. Sechstes Münchner Unternehmenssteuerforum

Das 6. Münchner Unternehmenssteuerforum mit dem Thema „Die E-Bilanz kommt 2012 – Praxisprobleme und Handlungsempfehlungen bei der Umsetzung“ findet am 26. 10. 2011 um 17:30 Uhr im Literaturhaus am Salvatorplatz 1, 80333 München, statt. Die Referenten sind Herr *Sebastian Kolbe* (Bayerisches Landesamt für Steuern) und Herr *Sebastian Koch* (BDO). An der Podiumsdiskussion werden Herr *Jörg Herrfurth* (Freudenberg), Herr *Dr. Lars Meyer-Pries* (DATEV) und Herr *Prof. Dr. Lutz Richter* (Universität Trier) teilnehmen. Die Diskussionsleitung hat Herr *Dr. Hartmut Schwab* (Präsident der Steuerberaterkammer München). Nähere Informationen zu der Veranstaltung sowie zum Münchner Unternehmenssteuerforum enthält die Homepage des Vereins (www.muenchner-unternehmenssteuerforum.de).

Impressum

Redaktion: Wilhelmstraße 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 400340, 80703 München. Telefon: (089) 3 81 89-334, Telefax: (089) 3 81 89-468. E-Mail: dstr@beck.de. Geschäftsführende Schriftleitung: Dipl.-Kfm. Karl-Heinz Sporer. Verantwortlich für den Textteil: Steuerberater Dr. Christian Korn, LL.M. Redaktion: Dipl.-Kfm. und Rechtsanwalt Alexander Wenzel (Stv.), Ass. iur. Sabine Leistner, Rechtsanwalt Hans-Georg Bumiller, Ass. iur. Verena Christmann, Ass. iur. Vanessa Pelkmann, Rechtsanwalt Bernd Riegel. Redaktionssekretariat: Gabriele Eggert, Andrea Hesse, Eva Hohmann, Christel Schiemann. Verantwortlich für den berufsrechtlichen Teil: Steuerberater/Wirtschaftsprüfer/Rechtsanwalt Dr. Raoul Riedlinger, Kartäuserstr. 61 a, 79104 Freiburg.

Anzeigenabteilung: Verlag C. H. Beck, Anzeigenabteilung, Wilhelmstr. 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 40 03 40, 80703 München, Telefon: Susanne Raff (089) 3 81 89-601, Julie von Steuben (089) 3 81 89-608, Bertram Götz (089) 3 81 89-610 Telefax: (089) 3 81 89-589. Disposition: Herstellung Anzeigen, technische Daten: Telefon: (089) 3 81 89-598, Telefax: (089) 3 81 89-589, anzeigen@beck.de. Anzeigenpreise: Zurzeit gilt die Anzeigenpreisliste Nr. 42. Anzeigenschluss: Ca. 9 Tage vor Erscheinen. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Fritz Leberherz.

Verlag: Verlag C. H. Beck oHG, Wilhelmstr. 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 400340, 80703 München, Telefon: (089) 3 81 89-0, Telefax: (089) 3 81 89-398, Postbank München: Nr. 6229-802, BLZ 700 100 80.

Manuskripte: Mit der Annahme eines Manuskripts zur Veröffentlichung überträgt der Autor dem

Verlag das ausschließliche Verlagsrecht für die Zeit bis zum Ablauf des Urheberrechts. Eingeschlossen sind insbesondere auch die Befugnis zur Einspeicherung in eine Datenbank sowie das Recht der weiteren Vervielfältigung zu gewerblichen Zwecken im Wege eines photomechanischen oder anderen Verfahrens. Dem Autor verbleibt die Befugnis, nach Ablauf eines Jahres anderen Verlagen eine einfache Abdruckgenehmigung zu erteilen; ein Honorar hieraus steht dem Autor zu.

Urheber- und Verlagsrechte: Alle in dieser Zeitschrift veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Das gilt auch für die veröffentlichten Gerichtsentscheidungen und ihre Leitsätze, denn diese sind geschützt, soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung erarbeitet oder redigiert worden sind. Der Rechtsschutz gilt auch gegenüber Datenbanken und ähnlichen Einrichtungen. Kein Teil dieser Zeitschrift darf außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ohne schriftliche Genehmigung des Verlags in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder andere Verfahren – reproduziert oder in eine von Maschinen, insbesondere von Datenverarbeitungsanlagen verwendbare Sprache, übertragen werden.

Erscheinungsweise: Wöchentlich an jedem Freitag.

Bezugspreis 2011: DStR incl. Online-Fachdienst und Beck SteuerDirekt (Datenbank) als DVD + online oder CD + online. Aktualisierung 4 x jährlich. Halbjährlich € 170,- (darin € 11,12 MwSt); Vorzugspreis für Mitglieder der dem Rahmenabkommen über Herausgabe und Bezug des Organs beigetretenen Steuerberaterkammern und für Steuerberater in Ausbildung (gegen Nachweis) halbjährlich € 134,- (darin € 8,77 MwSt); Vorzugspreis für

Studenten (fachbezogener Studiengang) und Referendare (gegen Nachweis) halbjährlich € 49,- (darin € 3,21 MwSt; dieser Preis berechtigt nicht zur Netzwerknutzung der Datenbank). Einzelheft (ohne DVD/CD) € 7,40 (darin € -,48 MwSt). Die Nutzung der Datenbank Beck SteuerDirekt entfällt mit Beendigung des Abonnements. Im Bezugspreis enthalten ist der als Beilage erscheinende DStR-Entscheidungsdienst (DStRE). Die Rechnungstellung erfolgt zu Beginn eines Bezugszeitraumes. Nicht eingegangene Exemplare können nur innerhalb von 6 Wochen nach dem Erscheinungstermin reklamiert werden.

Jahrestei und -register sind nur noch mit dem jeweiligen Heft lieferbar.

Versandkosten jeweils zuzüglich. Bestellungen nehmen entgegen: jede Buchhandlung und der Verlag. Abbestellungen zum Halbjahresende mit Sechswochenfrist.

KundenServiceCenter:

Telefon: (089) 3 81 89-750, Telefax: (089) 3 81 89-358. E-Mail: bestellung@beck.de.

Adressenänderungen: Teilen Sie uns rechtzeitig Ihre Adressenänderungen mit. Dabei geben Sie bitte neben dem Titel der Zeitschrift die neue und die alte Adresse an. Hinweis gemäß § 7 Abs. 5 der Postdienste-Datenschutzverordnung: Bei Anschriftenänderung des Beziehers kann die Deutsche Post AG dem Verlag die neue Anschrift auch dann mitteilen, wenn kein Nachsendeantrag gestellt ist. Hiergegen kann der Bezieher innerhalb von 14 Tagen nach Erscheinen dieses Heftes beim Verlag widersprechen.

Gesamtherstellung: Druckerei C. H. Beck (Adresse wie Verlag). Lieferanschrift: Versand und Warenannahme, Berger Str. 3–5, 86720 Nördlingen.