

dem FG Köln zu Folge keiner schriftlichen Vereinbarung; vielmehr wird ein Rechtsverhältnis auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts begründet. Maßgeblich ist daher, wessen Schuld nach dem Willen des Zahlenden getilgt werden sollte. Hier kommt das FG Köln zu dem Ergebnis, dass es keine eigene Schuld des Kl. ist, sondern eine Vorauszahlung auf eine Schuld der Prostituierten; in diesem Zusammenhang ist es ohne Belang, dass die Prostituierten mit der Einbehaltung nicht einverstanden waren und der Kl. dem beklagten FA deshalb eigene Mittel überwiesen hat.

Das Urteil des FG Köln hatte vor dem BFH Bestand; im Wege einer Entscheidung gem. § 126a FGO wurde die Revision zurückgewiesen. Inhaltlich kommt der VII. Senat des BFH zu dem Ergebnis, dass nur derjenige einen Erstattungsanspruch auf der Grundlage des § 37 Abs. 2 AO hat, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt wurde. Nicht maßgeblich ist, von wem die Zahlung und mit wessen Mitteln diese erfolgt ist. Entscheidend ist allein, wessen Steuerschuld nach dem Willen des Zahlenden, wie er im Zeitpunkt der Zahlung gegenüber dem FA erkennbar hervorgetreten ist, getilgt werden sollte. Eine Überprüfung der zivilrechtlichen Beziehung zwischen Zahlendem und Steuerschuldner kann dem FA nicht zugemutet werden. Da Steuerschuldner im vorliegenden Fall die Prostituierten und nicht der Kl. sind, kommt ein Erstattungsanspruch des Kl. nicht in Betracht. Die Prostituierten ihrerseits erzielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und ihre Leistungen unterliegen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG der Umsatzsteuer. Daraus ergibt sich, dass sie dem Grunde nach Vorauszahlungen auf ihre voraussichtliche Umsatzsteuer und Einkommensteuer zu leisten haben (§ 18 Abs. 1 und 2 UStG, § 37 Abs. 1 Satz 1 EStG). Die Zahlungen des Kl. stellen sich mithin als Vorauszahlung auf die Steuerschuld der Prostituierten dar. Das „Düsseldorfer Verfahren“ als solches, welches ein vereinfachtes Vorauszahlungsverfahren für Bordelle und bordellartige Betriebe darstellt, beanstandet der VII. Senat des BFH dem

Grunde nach nicht. So bestehen keine Bedenken, wenn Leistungsverpflichtungen aus dem Steuerschuldverhältnis gegenüber der FinVerw. durch Dritte bewirkt werden. Zu berücksichtigen ist zudem, dass im Rahmen des „Düsseldorfer Verfahrens“ eine abschließende Berechnung der Steuerlast der jeweiligen Prostituierten nicht erfolgt. Nach Durchführung des Festsetzungsverfahrens kann es sowohl zu einer Nachzahlung, wie auch zu einer Erstattung überzahlter Beträge kommen. Ein Abgeltungscharakter ist mit den Zahlungen folglich nicht verbunden. Ein anderweitiger Erstattungsanspruch ist für den VII. Senat des BFH zudem nicht ersichtlich.

Hinweis: Die Entscheidung des VII. Senates ist im Kern zutreffend. Maßgeblich für die Frage nach dem Erstattungsberechtigten ist die Natur der getilgten Schuld. Nur derjenige, dessen Schuld getilgt wird, ist auch erstattungsberechtigt. Auf die Person des Zahlenden oder die Mittelherkunft kommt es nicht an. Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass auf Grund der Selbständigkeit der Prostituierten eine originäre Steuerschuld der Prostituierten besteht. Die Leistungen des Kl. stellten sich somit als Zahlungen eines Dritten auf eine fremde Steuerschuld dar, die keinen Erstattungsanspruch begründet. Das „Düsseldorfer Verfahren“ als solches wird vom VII. Senat des BFH dem Grunde nach nochmals anerkannt. Klargestellt wird in diesem Zusammenhang auch, dass die Zahlungen keine Abgeltungswirkung für die Prostituierten entfalten. Es lässt sich lediglich als besonderes Verfahren einstufen, mit dem das Steueraufkommen gesichert werden soll. Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang, dass die Teilnahme daran nicht verpflichtend ist, auch wenn dies ggf. von den Betroffenen anders wahrgenommen wird.

[TC]

DStZ-Themen

Reformentwurf der Bundesregierung zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

– Ein weiterer Schritt in die kontrollierte Selbstregulierung des Steuervollzugs –

Univ.-Prof. Dr. Roman Seer, Bochum

Der nachfolgende Aufsatz¹⁾ erläutert das jüngst vom Deutschen Bundestag mit Zustimmung des Bundesrats verabschiedete Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens²⁾ unter dem Paradigmenwechsel „von der hoheitlichen Veranlagung zur kontrollierten Selbstregulierung des Steuervollzugs“. Er ordnet das Gesetz in die Entwicklung der AO 1977 ein, zeigt verbliebene Mängel auf und schließt mit der Forderung nach einem Gesetz zur Stärkung der Bürgerrechte im Besteuerungsverfahren.

1) Erweiterte Fassung des Eröffnungsvortrags der 67. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung der Fachanwälte für Steuerrecht in Wiesbaden am 2.5.2016; die Vortragsform wurde beibehalten.

2) Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags eines „Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, BR-Drucks. 255/16 v. 27.6.2016; Zustimmung des Bundesrats v. 17.6.2016. Nach Art. 23 des Gesetzes treten die wesentlichen Bestimmungen des Gesetzes mit Wirkung v. 1.1.2017 in Kraft.

Inhalt	Seite
I. Einführung	606
II. Idee des selbstregulierenden Steuervollzugs.....	607
III. Automatische Steuerveranlagung statt Selbstveranlagung	607
IV. Automatisierte Verifikation der Steuerfestsetzungen durch Risikomanagementsysteme.....	608
V. Regelungsregime für elektronische Kontrollmitteilungssysteme	609
VI. Verbleibende Mängel	611

I. Einführung

Meine sehr geehrten Damen und Herren, lieber Herr Haas, vielen Dank für die Gelegenheit, hier vor Ihnen sprechen zu dürfen. Es ist das zweite Mal, dass ich hier einen Eröffnungsvortrag halten darf; das erste Mal war dies vor neun Jahren. Es ging um die Unternehmenssteuerreform 2007/2008.³⁾ Damals habe ich über die Zinsschranke (§ 4h EStG) und über die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG gewettert.⁴⁾ Beides waren Themen, die sich in der Entstehung befanden und gerade heute aktuell sind. Mittlerweile liegen sie dem BVerfG zur Entscheidung vor und müssen dort verfassungsrechtlich geprüft werden.⁵⁾ Dass diese Vorschriften in mehrerlei Hinsicht verfassungsrechtliche Probleme bereiten würden,⁶⁾ war bereits in der Entwurfsphase im Jahr 2007 absehbar. Ich hatte damals allerdings nicht erwartet, dass sich die Zinsschranke noch zum Exportschlagler mausern würde.⁷⁾ Dazu reichte meine Fantasie nicht aus. Heute sehe ich die Zinsschranke zwar auch differenzierter als in meinem damaligen Eröffnungsvortrag.⁸⁾ Man lernt auch als Hochschullehrer nicht aus. Aber das heißt nicht, dass ich die Regelung des § 4h EStG mit Begeisterung lese.

Lassen Sie mich nun zum heutigen Thema der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens kommen. In den letzten Jahren hat das BMF eine durchaus positive Gesprächskultur initiiert. So wurden betroffene Verbände, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und v.a. die DATEV frühzeitig bei der Entwicklung dieses Reformwerks einbezogen. Positiv ist hervorzuheben, dass mittlerweile sogar Diskussionsentwürfe im Stadium vor einem sog. Referentenentwurf im Internet abrufbar sind. Dadurch setzt bereits früh ein Dialog ein. Dieser Dialog wird allerdings nicht mit der Wissenschaft geführt, jedenfalls nicht mit der Rechtswissenschaft. Die Rechts- und Finanzwissenschaften sind nun sogar im parlamentarischen Verfahren vor der Tür geblieben. Der Finanzausschuss hat in der parlamentarischen Anhörung am 13.4.2016 darauf verzichtet, irgendeinen Rechts- oder Finanzwissenschaftler einzuladen und zu dem Entwurf zu befragen.⁹⁾ Stattdessen – ich habe die Liste der Sachverständigen vor mir liegen – taucht unter anderem der „Chaos-Computer-Club“ auf. Das finde ich nicht schlecht. Denn bei dem Ausbau des elektronischen Steuerverfahrens muss man auch Hackerangriffe und Ähnliches befürchten. Einen Universitätsprofessor oder eine Universitätsprofessorin suche ich aber vergebens. Immerhin wird Honorarprofessor und BFH-Richter *Jürgen Brandt* angehört; dies aber nicht als Rechtswissenschaftler, sondern in seiner Funktion als Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages. Offenbar soll er als „Universalgelehrter“ bei allen Anhörungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages für unsere Zunft – unabhängig vom Gegenstand der Anhörung – sprechen. Langjährige Kommentatoren der AO – zu denen auch ich gehöre

– hätten zu dem Reformentwurf sicher etwas zu sagen.¹⁰⁾ Deshalb freue ich mich, dass ich hier die Gelegenheit erhalte, über das Thema zu sprechen.

Man kann zunächst einmal festhalten, dass das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens keine Fundamentalreform der AO 1977 enthält. Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens¹¹⁾ schließt vielmehr an das sog. Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20.12.2008¹²⁾ an, das den Weg in die Elektronifizierung des Steuerverfahrens normativ geebnet hat. Was ich als wesentliches Defizit dieser Entwicklung ansehe, ist die Vernachlässigung der Rechtsposition der Stpfl. und deren steuerlichen Berater. Es zeigt sich, dass das Reformvorhaben – ebenso wie bereits das Steuerbürokratieabbaugesetz 2008 – mit einem starken Übergewicht im Interesse der Fin-Verw. liegt und weniger den Bedürfnissen der vom Steuereingriff betroffenen Personen und Unternehmen dient. Das wesentliche Defizit sowohl dieses Entwurfs als auch der zurückliegenden Änderungen der AO 1977 besteht in der Vernachlässigung von Verfahrenserleichterungen zu Gunsten der Stpfl. Im Kleinteiligen, z.B. bei der Frage von Abgabepflichten und des Verspätungszuschlages, ist man den steuerberatenden Berufen zwar entgegengekommen. Es wird ihnen bis zum 28.2. des Folge-Folgejahres eine Frist zur Abgabe der Steuererklärungen für ihre Mandanten gegeben, die man allerdings durch Vorabanforderungsmöglichkeiten wieder relativiert. In diesem Zusammenhang stellt sich dann die Frage nach dem Verspätungszuschlag. Hier wird vielleicht noch etwas zu bewegen sein. Aber in den großen Fragen der

3) Seer, „Das Steuergesetz als Experimentierklausel?“, JbFfStR 2007/2008, S. 9.

4) Seer „Das Steuergesetz als Experimentierklausel?“, JbFfStR 2007/2008, S. 12 ff., 16 f.

5) Vorlagebeschluss zu § 4h EStG: BFH v. 14.10.2015, I R 20/15, BFHE 252, 44 (Az. des BVerfG: 2 BvL 1/16; dazu München/Mückl, Die Verfassungswidrigkeit der Steuerinnovation „Zinsschranke“, DB 2016, S. 497); Vorlagebeschluss zu § 8c KStG: FG Hamburg v. 4.4.2011, 2 K 33/10, EFG 2011, 1460 (Az. des BVerfG: 2 BvL 6/11; zu der Vorschrift noch einmal Seer, Die Suche nach dem Rechtsgedanken des § 8c KStG, GmbHR 2016, S. 394).

6) Nun zuletzt auch europarechtlicher Art, s. EuG v. 4.2.2016, T-287/11, Heitkamp Bauholding GmbH, dazu Steierberg, IWB 2016, S. 347; de Weerth, DB 2016, S. 682.

7) Siehe *OECD/G 20* Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS), Limiting Base Erosion Involving Interest Deduction and Other Financial Payments, Action 4, Final Report, 2015.

8) Instruktiv Heyes, Ursachen, Rahmenbedingungen und neue Rechtfertigungsansätze zur Zinsschranke (§ 4h EStG, 8a KStG), Diss. Bochum, 2014, DWS-Schriftenreihe Nr. 29.

9) Siehe Beschlussfassung und Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 18/8434 v. 11.5.2016. Das Gesetz hat vor der Sommerpause die parlamentarischen Hürden genommen haben und wird zum 1.1.2017 in Kraft treten.

10) Seer, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Gedanken zum Reformentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, StuW 2015, S. 315–330.

11) BT-Drucksache 18/7457 v. 3.2.2016.

12) BGBl. I 2008, S. 2850.

Mitwirkung, im Bereich von Mitwirkungsrechten und der Wahrung der Grundrechte, das was wir Grundrechtsverwirklichung durch Verfahrensteilnahme bezeichnen, bleibt der Gesetzentwurf auffallend still und weist erhebliche Defizite auf.

II. Idee des selbstregulierenden Steuervollzugs

Der Gesetzentwurf beschreibt einen Weg, den die AO im Grunde schon seit einiger Zeit eingeschlagen hat. Ich nenne ihn die kontrollierte Selbstregulierung des Steuervollzugs.¹³⁾ Das heißt, die Gesellschaft reguliert ihre Besteuerung aus ihrer Mitte heraus selbst. Die Kapazitäten der Finanzbehörden reichen in den massenweisen Verfahren nicht aus, um die hoheitlichen Steuerveranlagungen jährlich flächendeckend durchzuführen. Das Idealbild vom Untersuchungsgrundsatz, wo die Finanzbehörde zunächst hoheitlich einen Sachverhalt ausermittelt, um daraufhin die Steuer festzusetzen, ist realiter nicht zu verwirklichen. Deshalb wird die Untersuchungsmaxime heute als Verifikationsmaxime verstanden.¹⁴⁾ Zur verfahrensrechtlichen Verwirklichung der Idee des selbstregulierten Steuervollzugs stellt die AO 1977 eine funktionsfähige Rechtsform zur Verfügung. Diese Rechtsform ist die Steueranmeldung (§ 167, § 168 AO). Die Steueranmeldung ist eine geniale juristische Erfindung. Ich saß einmal auf einem Podium, auf dem sich ein Wirtschaftswissenschaftler über die Juristen despektierlich äußerte. Die Juristen würden nichts erfinden, sondern nur Normen auslegen und darauf herumkauen. Diesem Kollegen habe ich erwidert, er möge uns nicht unterschätzen, wir könnten auch was erfinden. Als Beispiel habe ich die Konstruktion der „Juristischen Person“ genannt, die Hans Julius Wolff in seiner Habilitationsschrift so ausgezeichnet skizziert hat.¹⁵⁾ Außerdem habe ich auf den „Verwaltungsakt“ von Otto Mayer hingewiesen.¹⁶⁾ Dessen Fortentwicklung im sich selbstregulierenden Steuerwesen ist die Steueranmeldung. Spätestens seit der Einführung der AO 1977 ist die „Entstaatlichung der Besteuerung“ millionenfacher Alltag. Auf dem Vorbild des § 100 Abs. 2 RAO fußend begleitet die AO 1977 die fortschreitende Automation durch die Möglichkeit eines umfassenden Vorbehalts der Nachprüfung in § 164 AO. Gleichzeitig schuf der Gesetzgeber die verfahrensrechtliche Rechtsform der Selbstveranlagung in Gestalt der sog. Steueranmeldung.

Damit hat die AO 1977 den verfahrensrechtlichen Schritt in einen selbstregulierenden Steuervollzug vollzogen: Der Stpfl. erklärt nicht nur die Besteuerungsgrundlagen, sondern setzt zugleich die Steuer fest, erledigt damit das Steuerermittlungs- und Steuerfestsetzungsverfahren in einem Arbeitsgang. In letzter Konsequenz schafft er zugleich den Vollstreckungstitel gegen sich selbst! Dabei rationalisiert die Verwaltungsaktfiktion das Verfahren bis hin zur Möglichkeit des Einspruchs, den der Anmeldende gegen den selbstgeschaffenen fiktiven Steuerbescheid einlegen kann. Die von Otto Mayer geprägte Handlungsform des Verwaltungsakts (§ 118 AO) hat sich so in weiten Bereichen des Besteuerungsverfahrens gewandelt, da es zu einer Selbstregulierung durch die Stpfl. kommt. Denn in diesen Bereichen sagt nicht mehr die Behörde dem Bürger, was rechtens ist, sondern umgekehrt zunächst der Bürger der Behörde, die ihn aber bei dieser Selbstregulierung hoheitlich kontrolliert.

Derzeit werden immerhin zwei Drittel aller Steuern (unseres gesamten Steueraufkommens) auf recht geräuschlose Weise durch Steueranmeldungen realisiert. Dabei beschränken sich die Steueranmeldungen nicht auf die Umsatzsteuer.¹⁷⁾ Es gibt eine ganze Fülle von Steueranmeldungsteuern, selbstverständlich in dem Bereich der indirekten Steuern v.a. Aber nicht nur. Und wenn Sie den Lohn-, den Kapitalertragsteuerabzug und die sog. Abgeltungssteuer als einen Teil davon sehen, dann sind wir im Gros der direkten Steuern ebenfalls in einem Anmeldeverfahren. Es ist doch erstaunlich, dass unsere Gesellschaft – aus sich heraus – in der Lage ist, ihren Steuervollzug selbst zu regulieren; dies zwar mit der „Rute im Fenster“ in Gestalt bestimmter Zwangsmittel und Sanktionen, aber doch weitgehend mitwirkungswillig. So werden gut zwei Drittel von über 600 Mrd. €, das sind mehr als 400 Mrd. €, derzeit im Wege der Selbstveranlagung eingesammelt. Das finde ich sehr beachtlich. Auf diesem Weg macht dieser Gesetzentwurf weiter. Es stellt sich hier aber die Frage, ob der Staat ausreichend viel getan hat, um die Selbstregulierung den Beteiligten möglichst bequem zu machen oder wenigstens zu erleichtern. Bequemlichkeit und Wohlfeilheit (möglichst geringe Kosten) der Besteuerung stehen als klassische Steuermaximen, die Adam Smith schon im 18. Jahrhundert herausgearbeitet hatte,¹⁸⁾ auf dem Prüfstand.

III. Automatische Steuerveranlagung statt Selbstveranlagung

Der Gesetzentwurf sieht für die genannten direkten Veranlagungssteuern (Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbesteuer) jedoch keine Selbstveranlagung durch Steueranmeldung i.S.d. § 167, § 168 AO vor. Vielmehr eröffnet § 155 Abs. 4 AO n.F. nur die Möglichkeit einer vollautomatisierten Steuerfestsetzung. Dies bedeutet, dass sich zwar – wie bei einer Selbstveranlagung – vor Erlass des Bescheides kein Finanzbeamter die (elektronisch) eingehende Steuererklärung ansieht. Jedoch braucht der Stpfl. – anders als bei einer Steueranmeldung – den Steuerbetrag nicht selbst zu berechnen. Der Rationalisierungs- und Beschleunigungseffekt tritt bei der automatisierten Veranlagung ebenso wie bei der Selbstveranlagung ein, weil sie automatisch auf der Grundlage der mit der Steuererklärung übermittelten und der sonstigen bereits auf dem Server der Finanzbehörde gespeicherten Daten ergeht.¹⁹⁾

13) Seer, DStJG Bd. 31 (2008), 7 (31 ff.); Seer, FR 2012, S. 1000 (1002 ff.); Seer, Selbstveranlagung – Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes?, in DWS Symposium 2014, S. 7 ff.

14) Drüen, Die Zukunft des Steuerfahrens, in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 1.

15) Wolff, Organshaft und Juristische Person, Bd. 1 (Juristische Person und Staatsperson), 1933.

16) O.Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. I, 1895, S. 94 ff.; dazu Schmidt-de Caluwe, Der Verwaltungsakt in der Lehre Otto Mayers, Habil., 1999.

17) Siehe die Aufzählung von Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Kommentar, § 167 AO Rz. 3 (November 2010).

18) A. Smith, An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations (1776), in der deutschen Ausgabe von Recktenwald, Der Wohlstand der Nationen, 3. Aufl. 1990, 703 ff.

19) Zum Konzept der automatisierten Veranlagung s. Seer in Lang/Eilfort (Hrsg.), Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013, S. 183 f.

Die vollautomatische Steuerveranlagung unterscheidet sich von der Steueranmeldung dadurch, dass es keine fiktive Steuerfestsetzung gibt, sondern weiterhin eine hoheitliche Steuerfestsetzung; diese verwirklicht allerdings der Computer. Handlungs-, Regelungs- und Bekanntgabewille der Finanzbehörde werden antizipiert; sie haben ihren Ausdruck bereits in der Vorprogrammierung des Datenverarbeitungssystems gefunden.²⁰⁾ § 155 Abs. 4 Satz 2 AO n.F. legt den Abschluss dieses Willensbildungsprozesses auf den Zeitpunkt der maschinellen Verarbeitung. Dieser Zeitpunkt besitzt eine Bedeutung für das Merkmal des „nachträglichen Bekanntwerdens“ von Tatsachen i.S.d. § 173 Abs. 1 AO. Diese Korrekturvorschrift besitzt auch bei einem vollautomatischen Steuerbescheid ihre Relevanz, weil dieser – anders als die Steueranmeldung i.S.d. § 168 AO – nicht bereits kraft Gesetzes unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. Das Ergebnis ist mithin – wie bisher – ein hoheitlicher Steuerbescheid. In diesem Zusammenhang sieht § 122a AO n.F. in Zukunft die Möglichkeit vor, dass der Steuerbescheid elektronisch bekanntgegeben wird. Zum Schutz des Empfängers bleibt es dabei, dass der Steuerbescheid nach § 124 Abs. 1 AO erst mit seiner Bekanntgabe wirksam wird. Dazu muss er grundsätzlich auch in den Machtbereich des Adressaten gelangt sein. Dieser muss den elektronischen Steuerbescheid vom Datenserver auch abrufen können, d.h. die sog. Medienkompetenz besitzen. Deshalb sieht § 122a Abs. 4 Satz 1 AO n.F. die Pflicht vor, den Stpfl. auch per E-Mail von der Bereitstellung der Daten zu informieren, woran sich nach dem Vorbild des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO eine widerlegbare Drei-Tage-Bekanntgabevermutung knüpft. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob die E-Mail einfach verschickt werden kann oder verschlüsselt werden muss. Von Letzterem scheint die Gesetzesbegründung indes nicht auszugehen.²¹⁾

Bei einer vollautomatischen Steuerveranlagung muss der Steuererklärungspflichtige alles in ein elektronisch-standardisiertes Datenblatt eingeben. Die für eine solche Vollautomatisierung ideale „Data File“ ist diejenige, die möglichst störungsfrei ist. Stören würde aber jemand, der individuelle Texte eingibt. Oder jemand, der dazu Begleitschreiben verfasst, die jemand lesen und verarbeiten muss. Darauf ist der Computer nicht vorbereitet. Andererseits muss es dem Stpfl. auch in einem vollautomatisierten Veranlagungsverfahren möglich sein, in seiner Steuererklärung eine von der Verwaltungsauffassung und/oder Rechtsprechung abweichende Rechtsauffassung zu vertreten, ohne sich damit strafbar zu machen. Deshalb stellt sich hier ein Problem: Kann dem Einzelnen zugemutet werden, nur noch nach „Schema F“ in entsprechenden verkennziferten elektronischen Standard-Datenblättern die Besteuerungsgrundlagen einzugeben? Oder muss ihm nicht die Möglichkeit eröffnet werden, individualisierte Texte einzugeben? Um dieses Dilemma zu lösen, enthält § 150 Abs. 7 AO n.F. ein sog. qualifiziertes Freitextfeld. Durch dessen Benutzung kann die automatische Computer-Veranlagung außer Kraft gesetzt werden, denn diese Fallgruppe muss dann, wie das in dem neuen Verwaltungsjargon heißt, zur manuellen Bearbeitung „ausgesteuert“ werden. Dieses Instrument können Stpfl. nutzen, um ausdrücklich um eine nähere

Prüfung bestimmter Sachverhalts- oder Rechtsfragen zu bitten oder von einer Verwaltungsauffassung abzuweichen.²²⁾ „Ausgesteuert“ bedeutet, dass der Fall nicht in die vollautomatisierte Veranlagung gelangt, sondern von einem Sachbearbeiter oder einer Sachbearbeiterin geprüft werden muss.

IV. Automatisierte Verifikation der Steuerfestsetzungen durch Risikomanagementsysteme

Unter der Ägide der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO) kann ein vollautomatisiertes Veranlagungsverfahren nicht verifikationslos bleiben. Um dies sachgerecht tun zu können, bedarf es einer am Kontrollbedürfnis orientierten Fallauswahl. Diese soll das sog. Risikomanagement (RMS) leisten. Der Begriff „Risikomanagement“ ist auch in der Wirtschaftsprüfung und anderen Bereichen geläufig. § 88 AO n.F. benennt ein solches erstmalig. Die Untersuchungsmaxime wird letztlich zur strukturellen Verifikationsmaxime.²³⁾ Die Gesetzesbegründung definiert das Risikomanagement wie folgt:²⁴⁾

„Risikomanagement besteht aus der systematischen Erfassung und Bewertung von Risikopotenzialen sowie der Steuerung von Reaktionen in Abhängigkeit von den festgestellten Risikopotenzialen“.

Es stellt sich nun aber die Frage nach den für die Fallauswahl relevanten Risikoparametern. § 88 Abs. 5 Satz 4 AO n.F. verbietet die Veröffentlichung von Einzelheiten der Risikomanagementsysteme, soweit dies die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnte. Dafür wird man im Ausgangspunkt ein gewisses Verständnis aufbringen können. Man muss ja nicht genau sagen, welche Fälle man nicht prüft. Allerdings ist zu befürchten, dass die FinVerw. diesen an sich nur konditionierten Vorbehalt weit verstehen wird. Art. 41 der EU-Grundrechtecharta normiert den Grundsatz der guten Verwaltung. Dieser sollte auch Maßstab und Vorbild für die deutsche AO sein. Zum Grundsatz der guten Verwaltung gehört eine Verwaltung, die mit offenem Visier arbeitet und zumindest Grundparameter erklärt, nach welchen Kriterien sie agiert oder nicht agiert. Es entspräche einem rechtsstaatlich-transparenten Verwaltungshandeln, wenn Bürger und steuerliche Berater wüssten, welche Art von Parametern Verwendung finden. Dem widerspricht eine „Geheimwissenschaft“, die wahrscheinlich auch gar nicht geheim bleiben kann, weil in einer großen Organisation ja irgendwas dann doch erzählt wird. Vorzugswürdig ist dagegen Transparenz, weil sich ansonsten Herrschaftswissen bildet: Einige kennen die Verwaltungspraxis, andere dagegen nicht.

§ 88 Abs. 5 AO n.F. vertraut allerdings nicht allein auf den Einsatz elektronischer Risikomanagementsysteme zur Verifikation elektronisch erfasster Steuererklärungen. Vielmehr fordert § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AO n.F.

20) Seer, StuW 2015, S. 315 (323).

21) BT-Drucks. 18/7457 v. 3.2.2016, S. 80f., zu § 122a Abs. 3 AO-E. Im Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 18/8434 v. 11.5.2016, S. 120, wird der „besonders sichere Weg einer De-Mail-Nachricht nach § 5 Abs. 5 des De-Mail-Gesetzes“ ohne Rechtsverbindlichkeit empfohlen.

22) BT-Drucks. 18/7457 v. 3.2.2016, S. 85.

23) Seer, DStJG, Bd. 31 (2008), S. 7 (16f., 29ff.).

24) BT-Drucks. 18/7457 v. 3.2.2016, S. 75.

eine hinreichende Anzahl zufällig ausgewählter Fälle, die umfassend personell geprüft werden. Dieser Fundus an zufällig „intensiv“ geprüften Fällen hat zwei Funktionen. Zum einen wird nach außen hin gegenüber den Stpfl. das Signal gesendet, dass auch völlig unabhängig von der Erfüllung bestimmter Parameter Fälle ausgewählt und manuell durch Finanzbeamte überprüft werden. Es soll für die Stpfl. eine gewisse Unsicherheit verbleiben, ob ihr Fall nicht doch unabhängig von (ihnen ggf. bekanntgewordenen) Risikoparametern einer intensiven personellen Prüfung unterzogen wird. Zum anderen dienen die Erkenntnisse aus der Zufallsüberprüfung nach innen hin dazu, die Ausgestaltung des Risikomanagements und die eingesetzten Risikofilter zu evaluieren (Gedanke des selbstlernenden Systems). Sind die richtigen Risikoparameter angewendet worden? Sind diese um neue Parameter zu ergänzen oder durch neue Parameter zu ersetzen? Diese regelmäßige Überprüfung der Risikomanagementsysteme erhebt § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AO n.F. zu einer generellen Mindestanforderung.

Die damit verbundene prophylaktische Wirkung hängt von der Anzahl der ausgewählten Stichproben und damit der Prüfungswahrscheinlichkeit ab. Nun kann man darüber streiten, was denn das Mindestmaß für eine geeignete Zufallsauswahl ist. Ich war etwas überrascht, als ich mir die Anhörung vor dem Finanzausschuss im Web-TV des Deutschen Bundestages partiell angeschaut habe. Der Sachverständige des „Chaos-Computer-Clubs“ sprach über eine Bandbreite von 25 bis 50 % aller Fälle. Wenn Sie die Zufallsauswahl auf eine derartige Mindestquote hochtreiben, können Sie das System allerdings vergessen. Als ich mich damit vor Jahren beschäftigt habe, wurden deutlich geringere Mindestmargen von 3 % oder 5 % genannt. Als Rechtswissenschaftler kann ich nicht sagen, sind nun 5 % richtig oder reichen ggf. auch 3 % aus oder sind gar 10 % erforderlich? Hier würde ich gern von Wirtschaftsprüfern und Empirikern lernen, was sie im Bereich der Wirtschaftsprüfung als Mindestanforderung für die Zufallsauswahl annehmen. Aus der Stellungnahme des Computer-Chaos-Clubs jedenfalls bin ich bin nicht schlauer geworden.

Um nicht missverstanden zu werden: Das Risikomanagement ersetzt nicht die eigentliche Prüfung des Falles, sondern soll nur prüfungswürdige Fälle aussteuern, die dann manuell durch die entsprechenden Finanzbeamten geprüft werden. Das heißt, das Risikomanagement deckt nicht die Fehler auf, sondern lässt nur „rote Lampen brennen“, gibt Warnungen heraus, oder mit anderen Worten: „schlägt an“. Dann beginnt der Prüfungsvorgang überhaupt erst. Ein Risikomanagementsystem ersetzt die eigentliche Prüfung nicht. Deshalb verlangt § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 AO n.F. die jeweilige personelle Prüfung der als prüfungsbedürftig ausgesteuerten Sachverhalte. Es ist auch richtig, wenn den Finanzbehörden die Möglichkeit vor Ort erhalten bleibt, bestimmte Fälle problemorientiert auszusteuern, also Fälle zu greifen, unabhängig vom Zufallsparameter und unabhängig vom Risikomanagement. Der Untersuchungsgrundsatz wird eben nicht aufgegeben, sondern wird zum Verifikationsprinzip weiterentwickelt. Die sachlich und örtlich zuständigen Finanzbehörden (Finanzämter) sollen durch den IT-Einsatz nicht entmündigt, sondern unterstützt werden. Insgesamt

entspricht diese Ausgestaltung den vom Verfasser seit einigen Jahren vorgetragenen Überlegungen zur Verbesserung des Steuervollzugs.

In den Anhörungen ist schließlich kritisiert worden, was eigentlich der in § 88 AO n.F. verwendete Begriff „Wirtschaftlichkeit“ bedeuten soll. Heißt „wirtschaftlich“ nun, mit möglichst wenig „Manpower“ (heute eher: „Womenpower“) ein möglichst hohes Steueraufkommen zu erzielen? Das ist aber nicht das richtige Verständnis vom Begriff der Wirtschaftlichkeit. Vielmehr können Minimal- oder Maximalprinzip nur in den Grenzen der Rechtsstaatlichkeiten Anwendung finden. Risiko ist nicht nur Steuermehr-, sondern Steuerminderergebnis, das dem Gesetz widerspricht. Ich habe jüngst versucht, in der Zeitschrift „Steuer und Wirtschaft“ ein rechtsstaatlich gebundenes Verständnis des Begriffs der „Wirtschaftlichkeit“ zu skizzieren.²⁵⁾

V. Regelungsregime für elektronische Kontrollmitteilungssysteme

Die Funktionsfähigkeit eines vollautomatischen Steueranlagungsverfahrens hängt ganz wesentlich davon ab, dass die FinVerw. über einen elektronischen Datenbestand sowohl als Grundlage der Steuerfestsetzung als auch zur Verifikation der vom Stpfl. erklärten Daten verfügt. Elementar für die Funktionsfähigkeit eines Risikomanagements sind daher Mitteilungspflichtigen Dritter. Sie werden in dem Reformentwurf vereinheitlicht. Derzeit finden wir eine Fülle von Mitteilungspflichten (insbesondere für Rentenkassen, Versicherer, Arbeitgeber, Banken und andere Finanzinstitute) in unterschiedlichen Rechtsquellen in den Einzelsteuergesetzen wieder. Dafür gibt es zukünftig im § 93c AO n.F. zumindest eine Generalklausel, die auch bestimmte Fristen vorsieht. Dabei ist nicht ganz unumstritten, wie weit der Haftungstatbestand im § 72a Abs. 4 AO n.F. zu ziehen ist. Allerdings finden wir in den Einzelsteuergesetzen auch heute schon verschuldensabhängige Tatbestände.

Wichtig ist, dass die Mitteilungen Dritter keine Verwaltungsakte sind und daher auch keine Grundlagenbescheide i.S.d. § 171 Abs. 10 AO. Das heißt also, wenn eine Mitteilung inhaltlich-materiell falsch ist, bindet sie die Finanzbehörde nicht. Vielmehr hat die Finanzbehörde die Richtigkeit der Mitteilung zu überprüfen, wenn und soweit Zweifel aufkommen. Anhaltspunkt dafür, ob sie falsch sein können, ist eine abweichende Angabe in der Steuererklärung, so dass insoweit Aufklärungsbedarf besteht. Nun suggeriert § 175b AO n.F. eine Grundlagenähnlichkeit. Das ist problematisch, weil dadurch die Vorstellung vermittelt werden kann, dass bereits eine abweichende Mitteilung die Änderung des Steuerbescheides begründet. Zudem ist die Vorschrift systematisch in der Nähe des § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO lokalisiert. Damit lässt sich leben, wenn man sich im Klaren bleibt, dass es sich gleichwohl nicht um einen Grundlagenbescheid (nicht um einen Hoheitsakt), sondern nur um eine bloße Mitteilung (im Sinne eines Beweismittels) handelt. Und diese Mitteilung ist Anlass, die Richtigkeit ggf. zu

25) Seer, StuW 2015, S. 315 (319f.).

überprüfen, wenn eine Divergenz zu den Angaben des Stpfl. besteht. Insoweit gelten dann die allgemeinen Regeln zur objektiven Beweislast. Nach § 91 AO ist der Stpfl. in diesem Fall auch grundsätzlich anzuhören.

VI. Verbleibende Mängel

Lassen Sie mich mit vier Hauptkritikpunkten schließen: Verlangt der – mit einem rein hoheitlichen Steuervollzug überforderte – Staat von seinen Bürgern, Unternehmern und steuerlichen Beratern eine weitgehende Selbstregulierung der Besteuerung, dann muss er für sie auch Bedingungen schaffen, die ihnen dies möglichst einfach machen. Darüber spricht der Regierungsentwurf zum meinem Missfallen leider nicht.

Kritikpunkt 1: Die verbindliche Auskunft wird kaum angepackt – das ist schlimm! Denn wenn die Stpfl. in eine kontrollierte Selbstregulierung gebracht werden sollen, müssen sie auch rechtssicher (steuerplanungssicher) handeln können. Dafür ist die verbindliche Auskunft *conditio sine qua non*. Sie ist kein staatliches Geschenk, kein Gnadenakt, sondern eine notwendige Serviceleistung. Das wegweisende Modell bietet die Lohnsteueranrufungsauskunft, die eine vernünftige Idee enthält. Allerdings birgt selbst sie noch Fehler, weil sie keine Frist vorsieht, obwohl der Arbeitgeber verpflichtet ist, zu einem ganz bestimmten Zeitpunkt die Lohnsteuer-Anmeldung durchzuführen. Vom Arbeitgeber wird zügiges Handeln erwartet; die Verwaltung kann sich aber für die Auskunftserteilung Zeit lassen. Bleibt die Antwort der Finanzbehörde aus, muss der Stpfl. ohne negative Haftungskonsequenzen die von ihm für vertretbar gehaltene lohnsteuerliche Behandlung vornehmen können. Im Übrigen gibt der BFH dem Arbeitgeber zwar einen Rechtsanspruch auf Auskunft, aber nicht auf einen bestimmten Inhalt; den brauchen die Gerichte (anders als der Arbeitgeber) offenbar nicht so genau zu prüfen.²⁶⁾

Die Lohnsteueranrufungsauskunft ist in ihrer gegenständlichen Reichweite zudem deutlich zu kurz geschnitten; m.E. müsste es v.a. auch eine Umsatzsteueranrufungsauskunft geben. Stattdessen wird der Unternehmer auf den steinigigen Weg der verbindlichen Auskunft i.S.d. § 89 AO verwiesen, die auch noch gebührenpflichtig ist. Und dies, obwohl er binnen zehn Tagen nach Abschluss des jeweiligen Monats eine entsprechende Voranmeldung abzugeben hat und nur bloßer „Steuereinsammler“ ist.²⁷⁾

Bei den direkten Steuern ist die verbindliche Auskunft ebenfalls als Rechtsanspruch auszugestalten. Die Berechtigung der Gebührenpflicht ist angesichts einer Tendenz zur Selbstregulierung zweifelhaft. Zumindest ist es unverhältnismäßig und überschießend, wenn die volle Gebühr nach Gegenstandswerten auch für ablehnende Auskünfte (Negativauskünfte) erhoben wird. Das ist ein Unding, wird aber im Entwurf nicht angepackt.

Kritikpunkt 2: Ein Rechtsanspruch auf Auskünfte über die eigenen Daten des Stpfl. ist überfällig. Nach wie vor liegt dies im bloßen Ermessen der Finanzbehörde. Der Stpfl. muss doch wohl in seine eigene (zukünftig digitale) Akte schauen können. Die Zurückhaltung im Reformentwurf wird mit der parallelen Ausarbeitung

der EU-Datenschutzgrundverordnung begründet.²⁸⁾ Deshalb brauche das jetzt nicht geregelt zu werden. Zwischenzeitlich haben aber das EU-Parlament und der Rat der EU die Datenschutz-Grundverordnung verabschiedet.²⁹⁾ Art. 15 der VO gibt einer betroffenen Person ein umfassendes Auskunftsrecht auch und gerade gegenüber Behörden im Hinblick auf die Speicherung und Verwendung seiner personenbezogenen Daten – was nun? Die Verordnung tritt zwar erst in zwei Jahren in Kraft, bindet dann aber die Behörden innerhalb der gesamten EU. Jetzt wäre es doch an der Zeit, in der AO endlich ein entsprechendes Akteneinsichts- und Auskunftsrecht hineinzuschreiben. Angesichts dessen mutet es geradezu anachronistisch an, wenn die AO nach wie vor keinen Rechtsanspruch auf Einsicht in die eigene (heute digitale) Steuerakte vorsieht.³⁰⁾ Die vorgebrachten Argumente des Steuergeheimnisses Dritter und eines ggf. entgegenstehenden besonderen Ermittlungsinteresses der Finanzbehörde sind nicht stichhaltig.³¹⁾ Daraus könnten sich allenfalls besonders begründungsbedürftige Ausnahmetatbestände oder Beschränkungen des Informations- und Akteneinsichtsrechts des Stpfl. im Einzelfall ergeben. Für den Regelfall jedenfalls besteht m.E. – entgegen der bisherigen Rechtsprechung und h.M. – bereits heute ein Rechtsanspruch.

Kritikpunkt 3: Zum Verzinsungsthema der § 233a ff. AO habe ich fast alles schon andernorts ausgeführt,³²⁾ deshalb hier nur so viel: Wenn die Verzinsung, so etwa die Einlassung von Bundesrichter *Brandt* in der Anhörung vor dem Finanzausschuss, lediglich neutral wirke, weil Erstattungszinsen ja auch zu Gunsten des Stpfl. mit 0,5 % per Monat verzinst werden, warum werden die Vorschriften dann nicht generell auf ein kapitalmarktnahes Niveau gebracht? Die Antwort ist einfach: Weil die FinVerw. dann daraus nicht mehr 2,6 Mrd. Mehrergebnis bei den Außenprüfungen generieren würde.³³⁾ Von „Neutralität“ kann hier wahrlich nicht gesprochen werden. Ich wage die Prognose: Wenn die Verzinsung aus Sicht des Staates stattdessen 2,6 Mrd. Minderergebnis bringen würde, die § 233a ff. AO würden postwendend geändert! Da die kapitalmarktfremde Verzinsung schlicht beachtliche fiskalische Mehrergebnisse einbringt, hält man an ihr stoisch fest, obwohl sie verfassungswidrig ist.³⁴⁾ Ich hoffe, dass der BFH bald ein Einsehen hat und die Normen doch noch dem BVerfG zur Prüfung vorlegt.

Kritikpunkt 4: Last but not least sehe ich den für das Steuerstrafrecht zuständigen Senat des BGH, der sich in jüngster Zeit in besonderem Maße rechtsfortbildend

26) BFH v. 30.4.2009, VI R 54/07, BStBl II 2010, S. 996 (998 f.); v. 27.2.2014, VI R 23/13, BStBl II 2014, S. 894 (895 f.), Rz. 14-16.

27) Zur Steuereinsammlerfunktion des Unternehmers und dem Neutralitätsgebot der Umsatzsteuer s. Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., § 17 Rz. 24 f., 40.

28) BT-Drucks. 18/7457 v. 3.2.2016, S. 51 f.

29) Verordnung (EU) 2016/679 v. 27.4.2016, ABL EU Nr. L 119 v. 4.5.2016, S. 1.

30) Zur Erteilung von Auskünften über gespeicherte, personenbezogene Daten s. BMF v. 17.12.2008, BStBl I 2009, S. 6.

31) Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 91 Rz. 27 (August 2013).

32) Seer/Klemke, Neuordnung der Verzinsung aus dem Steuerschuldverhältnis, Ifst-Schrift Nr. 489, 2013; Seer, DB 2014, S. 1945.

33) So die Betriebsprüfungsstatistik 2014 lt. BMF-Monatsbericht v. 22.10.2015.

34) Zur Verfassungswidrigkeit Seer, DB 2014, S. 1945.

betätigt hat. Meines Erachtens muss ein selbstregulierender Steuervollzug weitgehend außerhalb steuerstrafrechtlicher Sanktionen verlaufen. Unser Problem ist heute, dass das Steuerstrafrecht die normale Außenprüfungspraxis in Gestalt von Bargaining-Prozessen erreicht hat: „Akzeptanz von steuerlichen Mehrergebnissen“ gegen die „Ruhe vor der Strafverfolgung“.³⁵⁾ Das alles ist nicht kalkulierbar; von FA zu FA (ggf. von Außenprüfungsstelle zu Außenprüfungsstelle) wird es unterschiedlich gehandhabt. Darin zeigt sich, dass eine „Kriminalisierung des Steuervollzugs“ ein Irrweg ist, m.E. bedarf es hier einer Notbremsung. Die Selbstanzeige nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung gesetzlich nicht mehr zuzulassen, ist nicht nur streitan-

fällig, sondern auch unsinnig, weil man während dieser Phase noch Dinge bereinigen könnte. Ebenso ist das problembehaftete, ungereimte Verhältnis zwischen § 371 AO und § 398a AO mit den unterschiedlichen Rechtsfolgen bis hin zu den sog. Strafzuschlägen zu überdenken.

Es gibt also noch viel zu tun: Dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens würde ich ein Gesetz zur Stärkung der Bürgerrechte im Besteuerungsverfahren anschließen. Ich danke Ihnen für Ihre Aufmerksamkeit!

³⁵⁾ Siehe dazu Seer, BB 2015, S. 214 (217f.).

Bestandsaufnahme zur Teilwertabschreibung

StB Dr. Matthias Hiller / Dr. Christian Biebinger, beide Stuttgart^{*)}

Der Teilwert hat umfassende Anwendungsbereiche in der Steuerbilanz. Neben der Bewertung von Einlagen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 und 6 EStG) und Entnahmen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) findet der Teilwert einen weiteren Hauptanwendungsbereich in der Teilwertabschreibung. Da die Teilwertabschreibung zu den zentralen bilanzsteuerlichen Korrekturinstrumenten gehört, ergeben sich durch Gesetzesinitiativen, Urteile und Verwaltungsanweisungen regelmäßig Auslegungsfragen. Der vorliegende Beitrag widmet sich im Rahmen einer Bestandsaufnahme aktuellen Aspekten und Abgrenzungsfragen im Zusammenhang mit der Teilwertabschreibung bei Aktiva.

Inhalt	Seite
I. Einleitung.....	613
II. Anwendungsbereiche und Reichweite der Teilwertabschreibung	613
III. Autonome Wahlrechtsausübung zur Vornahme einer Teilwertabschreibung	613
IV. Konkretisierung einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung	614
1. Dauerhafte Wertminderung im Anlagevermögen.....	614
a) Dauerhafte Wertminderung bei abnutzbarem Anlagevermögen	614
b) Dauerhafte Wertminderung bei nichtabnutzbarem Anlagevermögen	615
c) Dauerhafte Wertminderung bei börsennotierten Anteilen an einer Kapitalgesellschaft.....	615
2. Dauerhafte Wertminderung im Umlaufvermögen.....	616
V. Wertaufholungsgebot.....	617
VI. Abgrenzung der Teilwertabschreibung von weiteren bilanzsteuerlichen Instrumenten	619
1. Abgrenzung der Teilwertabschreibung von der Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung	619
2. Abgrenzung der Teilwertabschreibung von der Drohverlustrückstellung	620
VII. Fazit	621

Literatur: *Adrian/Helios*, Das neue BMF-Schreiben zu Teilwertabschreibungen, Ubg 2014, 489; *Dietel*, Steuerliches Wahlrecht zur Teilwertabschreibung und Stetigkeitsgebot, DB 2012, 483; *Endriss*, Teilwertabschreibung auf börsennotierte Aktien im Anlagevermögen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung – BMF contra BFH, SteuerStud 2014, 266; *Förster*, Der BMF-Entwurf zu Teilwertabschreibungen, DB 2014, 382; *Grieser/Faller*, Dauerhafte Wertminderung und Teilwertabschreibung auf Aktien und Aktienfonds – Gleichzeitig eine Besprechung der BFH-Entscheidung vom 21.9.2011, DStR 2012, 727; *Hannig*, Neufassung des sog. Teilwerterlasses: noch viele Fragen offen, BB 2014, 752; *Helios/Schlotter*, Teilwertabschreibung in der Steuerbilanz nach dem BMF-Schreiben vom 16.7.2014, RdF 2015, 52; *Hiller*, Bewertungsmaßstäbe im Bilanzsteuerrecht, Herne 2015; *Host*, Teilwertab-

schreibung bei börsennotierten Aktien des Anlagevermögens, DB 2012, 542; *Karrenbrock*, Grundlagen der Teilwertabschreibung und Wertaufholung – Systematische Darstellung, SteuerStud 2011, 435; *Löbe*, Keine Teilwertabschreibung wegen Unverzinslichkeit einer Forderung – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 24.10.2012 – I R 43/11, NWB 2013, 1802; *Marx*, Teilwertabschreibung des Anlagevermögens in wirtschaftlichen Krisensituationen – Aktuelle Entwicklungen bei der Bewertung, StuB 2012, 660; *Marx*, Kritische Analyse des BMF-Schreibens vom 16.7.2014 zur Teilwertab-

^{*)} StB Dr. Matthias Hiller ist Konzernsteuerreferent bei der TRUMPF GmbH + Co. KG (Ditzingen). Dr. Christian Biebinger ist Consultant bei der Deloitte GmbH am Standort Stuttgart. Die Autoren vertreten in diesem Beitrag ausschließlich ihre persönliche Ansicht.