

Bilanzierung von Steueransprüchen im Jahresabschluss der Gebietskörperschaft

– EPSAS: Auf dem Weg zu einem neuen europäischen Rechnungslegungsstandard für den öffentlichen Sektor –

Von Dipl.-Finw. *Harald Bott* und Dipl.-Kfm. *Enno Klier*, LL.M., Wiesbaden*

1. Doppisches Rechnungswesen auf staatlicher und kommunaler Ebene
2. Bilanzierung steuerlicher Sachverhalte im Gesamtabschluss des Landes Hessen
 - 2.1 Realisation von Steuererträgen/Erfassung von Steueransprüchen
 - 2.2 Ertrags- und Verwaltungshoheit/Ausgleichsvorgänge
 - 2.3 Jahresabschlussarbeiten
3. Bilanzierung von Steueransprüchen nach den Standards staatlicher Doppik
4. Bilanzierung von Steueransprüchen nach IPSAS
 - 4.1 Realisation von Steuererträgen nach IPSAS 23
 - 4.1.1 Steuerbares Ereignis
 - 4.1.2 Erfassbarer Vermögenswert
 - 4.2 Abgrenzung des eigenen Steuerertrags
 - 4.3 Korrektur ursprünglicher Schätzungen
5. Fazit: Erkenntnisse für die Entwicklung der EPSAS

Im Zuge der Modernisierung der Haushaltswirtschaft auf kommunaler und staatlicher Ebene und der hiermit eröffneten Möglichkeit, das bisherige kamerale Rechnungswesen im Interesse eines vollständigen Ausweises von Vermögen, Schulden und Ressourcenverbrauch durch ein doppisches Rechnungswesen abzulösen, stellen sich zunehmend Bilanzierungsfragen, die Besonderheiten der öffentlichen Hand betreffen. Die Bilanzierung von Steueransprüchen einer Gebietskörperschaft gehört zu diesen Fragestellungen.

Das Land Hessen hat sich bereits mit Kabinettsbeschluss vom 14. 7. 1998 für die Einführung der doppelten Buchführung mit Kosten- und Leistungsrechnung entschieden.¹ Es hat im November 2009 als erstes Flächenland der Bundesrepublik Deutschland eine nach kaufmännischen Grundsätzen erstellte Eröffnungsbilanz auf den 1. 1. 2009 sowie im Anschluss regelmäßig, zuletzt auf den 31. 12. 2012 einen Geschäftsbericht zum Gesamtabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr vorgelegt.²

Die bilanzielle Behandlung von Steueransprüchen bzw. Geschäftsvorfällen im Zusammenhang mit Ansprüchen und Verpflichtungen aus Steuerschuld- bzw. Ausgleichsverhältnissen hat das Land Hessen in entsprechender Anwendung der handelsrechtlichen Bilanzierungsvorgaben i.S.d. §§ 238 ff. HGB geregelt. Entsprechende konzeptionelle Überlegungen haben Eingang in die Aufstellung des Gesamtabschlusses des Landes Hessen gefunden, der als konsolidierter Jahresabschluss zuletzt auf den 31. 12. 2012 im Auftrag des Hessischen Rechnungshofs von einem Wirtschaftsprüfungsunternehmen testiert sowie vom Rechnungshof festgestellt worden ist.

Die Verfasser analysieren im Folgenden die Praxistauglichkeit und Belastbarkeit der im Rahmen der Bilanzierung des Landes auf der Grundlage nationaler handelsrechtlicher Leitlinien entwickelten Lösungsansätze u.a.

auch im Hinblick auf zwischenzeitliche nationale und internationale Entwicklungen.³ Die Überlegungen münden in Schlussfolgerungen für die von Seiten der EU-Kommission initiierte aktuell anstehende Entwicklung sog. European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) zur Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens im Gemeinschaftsgebiet.

1. Doppisches Rechnungswesen auf staatlicher und kommunaler Ebene

Die Doppik findet sowohl auf kommunaler als auch auf staatlicher Ebene zunehmend Anklang. Seine Berücksichtigung erlangt zuletzt auch aus dem Blickwinkel der Finanzstatistik im europäischen Raum mit Überlegungen zur Entwicklung von EPSAS als neuem öffentlichen Rechnungslegungsstandard auf der Grundlage eines doppischen/kaufmännischen Rechnungswesen Bedeutung.

Gebietskörperschaften kennen in Deutschland traditionell einen kameralen Rechnungsstil. Die Grundsätze der doppelten Buchführung sowie die Einführung eines kaufmännischen Rechnungswesens haben gleichwohl auf den einzelnen staatlichen Ebenen in Deutschland unterschiedlich Akzeptanz und Umsetzung erfahren.

Durch das Gesetz zur Modernisierung des HGrG v. 31. 7. 2009⁴ (HGrGMoG) ist auf **staatlicher Ebene** erstmals die rechtliche Grundlage dafür geschaffen worden, dass die Haushaltswirtschaft des Bundes und der Länder in ihrem Rechnungswesen – alternativ zum bisherigen kameralen Rechnungsstil – nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung gestaltet werden kann. Das doppische Rechnungswesen bildet auf staatlicher Ebene die Ba-

* Dipl.-Finw. *Harald Bott* leitet das Referat Kassen- und Rechnungswesen im Hessischen Ministerium der Finanzen, Wiesbaden, Dipl.-Kfm. *Enno Klier*, LL.M., leitet das Bilanzteam im Hessischen Competence Center für Neue Verwaltungssteuerung, Wiesbaden.

1 Vgl. *Engels/Eibelshäuser*, Öffentliche Rechnungslegung – Von der Kameratechnik zur Doppik –, 2010, Teil 1 Rn. 35.

2 Die Geschäftsberichte des Landes Hessen zur Eröffnungsbilanz und den Folgeabschlüssen stehen im Internet unter der Adresse www.bilanz.hessen.de zum download zur Verfügung.

3 Zur Bilanzierung in Hessen im Überblick vgl. auch Antwort der Landesregierung auf die Große Anfrage der Fraktionen der CDU und der FDP, LT-Drs. 18/4676 v. 9. 11. 2011 sowie *Schäfer*, in: *Wallmann/Nowak/Mühlhausen/Steingässer*, Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung, Denkschrift Eibelshäuser, 2013, S. 433 ff.

4 BGBl. I 2009, 2580.

sis für eine Steuerung des Haushalts nach den Grundsätzen des Produkthaushalts oder eines produktorientierten Haushalts.⁵ Die insoweit herangezogenen Grundsätze der staatlichen Doppik folgen nach § 7a HGrG grds. den handelsrechtlichen GoB i.S.d. §§ 238 ff., 264 ff. HGB.⁶ Das Land Hessen hat bereits im Vorfeld einer rechtsförmlichen Grundlage und Heranziehung der Standards Staatlicher Doppik i.S.d. § 7a i.V.m. § 49a HGrG⁷ sein Rechnungswesen nach § 71a LHO auf freiwilliger Basis eng an den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen i.S.d. §§ 238 ff. HGB ausgerichtet. Entsprechenden Grundsätzen folgt sowohl die im November 2009 veröffentlichte Eröffnungsbilanz des Landes auf den 1. 1. 2009 als auch die im Anschluss erstellten Gesamtabschlüsse, die regelmäßig, zuletzt auf den 31. 12. 2012, im Auftrag des hessischen Rechnungshofs von unabhängigen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in entsprechender Anwendung der § 316 ff. HGB geprüft und vom hessischen Rechnungshof festgestellt worden sind.⁸ Auf staatlicher Ebene sind einer entsprechenden Reform des Rechnungswesens bislang auch die Stadtstaaten Hamburg und Bremen gefolgt, die neben Hessen gleichfalls jährlich einen Geschäftsbericht zum doppelten Jahresabschluss veröffentlichten. Die Flächenländer Baden-Württemberg und Nordrhein-Westfalen sehen ab 2016 bzw. 2017 die Aufstellung von Vermögensrechnungen auf staatlicher Ebene nach doppelten Grundsätzen vor.⁹

Auf der Ebene des **Bundes** ist im Juni 2009 zunächst ein Reformprozess zur Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens (MHR) konzipiert worden, der sich nach einer Neuausrichtung im Jahr 2010 auf ein erweitertes kamerales Rechnungswesen konzentriert, das zusätzlich zu den Zahlungsströmen um eine Vermögensrechnung und eine partielle Kosten- und Leistungsrechnung ergänzt wird. Die aktuelle Vermögensrechnung des Bundes kann sich noch nicht auf eine integrierte Finanzbuchhaltung stützen und bedarf insoweit noch der Vervollständigung.¹⁰

Die vom Standardisierungsgremium i.S.d. § 49a HGrG verabschiedeten **Standards staatlicher Doppik**, die sich entsprechend § 7a HGrG eng an den handelsrechtlichen Vorgaben der §§ 238 ff. HGB orientieren, sind zum 1. 1. 2010 in Kraft getreten¹¹ und werden jährlich durch das Gremium i.S.d. § 49a HGrG aktualisiert. Die vom Gremium erarbeiteten Standards sind jeweils durch Verwaltungsvorschriften des Bundes und der Länder umzusetzen. Für Gebietskörperschaften, die ihr externes Rechnungswesen zum 1. 1. 2010 bereits ganz oder teilweise auf die staatliche doppelte Buchführung umgestellt haben, gilt für die vollständige Anwendung der Standards staatlicher Doppik in der jeweiligen Gebietskörperschaft eine Übergangsfrist, die spätestens am 31. 12. 2014 endet.

Auf **kommunaler Ebene** ist die Grundlage für eine entsprechende Ausgestaltung des Rechnungswesens mit Beschluss der Innenministerkonferenz v. 21. 11. 2003 zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts geschaffen worden. Die länderspezifischen Regelungen auf kommunaler Ebene orientieren sich gleichfalls an den im HGB für den Kaufmann normierten Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB).¹² Die Kommunen in Hessen konn-

ten ihren Haushalt zunächst nach der Gemeindeordnung (GemO) i.d.F. v. 31. 1. 2005/1. 4. 2005¹³ und der Gemeindehaushaltsverordnung – GemHVO-Doppik – v. 2. 4. 2006¹⁴ im Rahmen einer Wahlrechtsausübung auf der Grundlage eines doppelten Rechnungswesens als Option zur erweiterten Kameralistik aufstellen. Nach der deutlichen Zustimmung der hessischen Kommunen im Rahmen der Wahlrechtsausübung ist die Doppik im Dezember 2011 mit einer Neufassung der kommunalrechtlichen Bestimmungen¹⁵ als alleinverbindlicher Rechnungsstil normiert worden.¹⁶ Die hessischen Kommunen führen ihr Rechnungswesen nunmehr spätestens ab dem 1. 1. 2015 nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung.¹⁷

Der aktuelle Stand der Rechnungslegung auf den unterschiedlichen staatlichen Ebenen in Deutschland zeigt einen äußerst **heterogenen Zustand** auf.¹⁸ Dieser Bestand

5 Vgl. Gesetzentwurf der BReg zum HGrGMoG v. 16. 2. 2009, BT-Drs. 16/12060, 10 sowie *Fischer/Gnädinger*, VM 2009, 283.

6 Vgl. hierzu ausführlich *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking, Handbuch der Rechnungslegung, Kap. B 990 Öffentliches Rechnungswesen, Rn. 85 ff.; 117 ff. (Stand: November 2012), *Ellerich*, WPg 2012, 1131 sowie IDW v. 18. 10. 2012, www.idw.de.

7 Die Standards staatlicher Doppik sind in aktualisierter Fassung v. 23. 10. 2013 auf der Homepage des Bundesfinanzministeriums veröffentlicht: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finzen/Standards_fuer_Haushalte/standardisierung-rechnungswesen.html; für Gebietskörperschaften, die ihr externes Rechnungswesen zum 1. 1. 2010 bereits ganz oder teilweise auf die staatliche doppelte Buchführung umgestellt haben, ist eine vollumfängliche Anwendung der Standards staatlicher Doppik ab dem Haushaltsjahr 2015 verpflichtend.

8 Vgl. § 1 Abs. 1 Satz 3 des Gesetzes über den Hessischen Rechnungshof v. 18. 6. 1986, GVBl. I 1986, 157, zuletzt geändert durch Ges. v. 5. 3. 2009, GVBl. I 2009, 95, 102.

9 Vgl. Landtag Baden-Württemberg, Drs. 15/4487, S. 4 sowie zum Reformprojekt in Nordrhein-Westfalen unter <https://www.epos.nrw.de/konzepte-infos-neu/publikationen>.

10 Vgl. Bundesrechnungshof, Bemerkungen 2013 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes vom 9. 12. 2013, betr. Vermögensrechnung 2012, BT-Drs. 18/111, S. 72 f.

11 Art. 5 HGrGMoG v. 31. 7. 2009, BGBl. I 2009, 2580.

12 Vgl. im Überblick *Vogelpoth/Pouillie/Voß*, WPg 2009, 83, 87.

13 GVBl. I 2005, 54, 142.

14 GVBl. Hessen I 2006, 235.

15 §§ 92 bis 114 HGO i.d.F. v. 16. 12. 2011, GVBl. Hessen I 2011, 786, zuletzt geändert durch Ges. 27. 5. 2013, GVBl. I 2013, 218 sowie GemHVO i.d.F. v. 27. 12. 2011, GVBl. Hessen I 2011, 840.

16 Vgl. § 92 HGO, vgl. hierzu auch Gesetzentwurf v. 20. 5. 2011, LT-Drs. 18/4031, S. 38 sowie Beschlussempfehlung und Empfehlung des Innenausschusses des Hessischen Landtags v. 3. 11. 2011, LT-Drs. 18/4653.

17 Zur Doppik auf kommunaler Ebene im Überblick vgl. auch *Eibelshäuser*, WPg Sonderheft 2012, 80.

18 Zur Umsetzung der Haushaltsreformen auf staatlicher und kommunaler Ebene in den einzelnen Ländern vgl. im Überblick unter <http://www.haushaltssteuerung.de/haushaltsreform-deutschland.html>; zuletzt: Stand 2. 4. 2013 sowie *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking, Handbuch der Rechnungslegung, Kap. B 990, Öffentliches Rechnungswesen, Rn. 236 ff. (Stand: November 2012; zum heterogenen Stand

ist auch darauf zurückzuführen, dass auf kommunaler Ebene seit dem Beschluss der Innenminister/-senatoren im Jahr 2003 eine unkoordinierte Entwicklung stattgefunden hat, auf staatlicher Ebene im Anschluss an das HGGrG 2009 eine unterschiedliche Sichtweise auf Länderebene Platz gegriffen hat und auf Seiten des Bundes ein zurückhaltendes Reformstreben festzustellen ist. Diese Konstellation hat letztlich zu unterschiedlichen Rechnungsstilen einerseits und unterschiedlichen Haushaltsbewirtschaftungssystemen andererseits geführt, die bislang lediglich über Mindestanforderungen auf kameraler Basis einer Vergleichbarkeit zugeführt werden.¹⁹

Eine erstrebenswerte Vereinheitlichung des staatlichen Rechnungswesens in Deutschland auf der Grundlage eines doppischen Rechnungswesens ist nunmehr im Zuge der aktuellen Diskussion zur Entwicklung sog. **European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)** für die Harmonisierung der Rechnungslegung des öffentlichen Sektors im Europäischen Raum denkbar.²⁰ Im Zusammenhang mit der Überwachung und Koordinierung der EU-Wirtschafts- und Finanzpolitik hat sich die EU-Kommission vor dem Hintergrund der Staatsschuldenkrise mit Bericht vom 6. 3. 2013²¹ für die Einführung harmonisierter, an der Periodenrechnung orientierter Grundsätze des öffentlichen Rechnungswesens in den EU-Mitgliedstaaten ausgesprochen.²² Die EPSAS sollen nach Vorstellung der EU-Kommission ausgehend von den bestehenden International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) als bedeutender Referenz entwickelt werden und die Datenbasis für die haushaltspolitische Überwachung auf EU-Ebene erheblich verbessern. Der Bericht der EU-Kommission zur angestrebten Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten v. 6. 3. 2013 schlussfolgert, dass die IPSAS in ihrer gegenwärtigen Form nicht ohne weiteres in den EU-Mitgliedstaaten eingeführt werden können, jedoch einen ersten Bezugsrahmen für eine mögliche harmonisierte Rechnungsführung des öffentlichen Sektors in der EU darstellen. Dem Bericht der EU-Kommission ist im Hinblick auf eine gebotene Belastbarkeit der Finanzberichterstattung der Mitgliedstaaten²³ auch auf Drängen des Europäischen Parlaments²⁴ im Frühjahr 2012 ein Konsultationsverfahren²⁵ zur Bewertung der Frage vorausgegangen, ob die bestehenden internationalen Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (IPSAS) für die Mitgliedstaaten als einheitlicher europäischer staatlicher Rechnungslegungsstandard geeignet sind. Die Europäische Kommission hat mit Bericht v. 6. 3. 2013 betont, dass sie ein harmonisiertes öffentliches Rechnungswesen in Europa für erforderlich erachtet und dieses zudem auf doppischer Grundlage ausgestaltet werden sollte. Diese Forderung bezieht sich nicht nur auf die staatliche Ebene, sondern auf alle (Verwaltungs-) Ebenen eines Landes – mithin auch auf die Kommunen. Mehrere EU-Mitglieder haben bereits auf den unterschiedlichen Verwaltungsebenen ihr Haushalts- und Rechnungswesen reformiert und auf ein doppisches Rechnungswesen umgestellt. Zur aktuellen Anwendungspraxis der Rechnungslegung und Prüfung in den 27 EU-Mitgliedstaaten

hat Ernst & Young im Auftrag von Eurostat eine Studie erstellt.²⁶

Der Deutsche Bundestag hat im Rahmen seiner Sitzung am 27. 6. 2013 eine Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses zum Bericht der EU-Kommission²⁷ angenommen. Darin wird die Bundesregierung aufgefordert, die Entwicklung aktiv mitzugestalten und insbesondere der Budgethoheit des Deutschen Bundestags Rechnung zu tragen, bewährte deutsche Rechnungslegungsgrundsätze einzubringen sowie für eine Einführung mit möglichst geringem Aufwand Sorge zu tragen.

Der Bundesrat hat am 14. 2. 2014 eine Entschließung²⁸ zur angestrebten Einführung von EPSAS gefasst, die auf den Bericht der EU-Kommission vom 6. 3. 2013 und den Beschluss des Deutschen Bundestages vom 27. 6. 2013 Bezug nimmt, auf die aus Sicht der Bundesländer zu beachtende Budgethoheit des Parlaments hinweist und eine enge Begleitung des weiteren Prozesses zur Erarbeitung der EPSAS durch die Länderkammer ankündigt.

Die EU-Kommission hatte zuletzt am 25. 11. 2013 ein Konsultationsverfahren zur angestrebten Umsetzung Europäischer Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor eröffnet, das bis zum 17. 2. 2014 Gelegenheit geboten hat, sich zur beabsichtigten Steuerung künftiger Normsetzung zu äußern. Der weitere Zeitplan von Eurostat sieht vor, dass bis Mitte 2015 von der Europäischen Kommission eine Rahmenverordnung zu den EPSAS erarbeitet und sodann vom Europäischen Parlament und vom Europäischen Rat verabschiedet werden soll. Bis dahin sollen auch die für die EPSAS notwendigen Governance-Strukturen und Prozesse geschaffen werden. Im Zeitraum 2016 bis 2020 sollen die EPSAS erarbeitet und schrittweise in den Mitgliedsstaaten eingeführt werden. Die von der Europäischen Kommission angestrebte Reform beschränkt sich auf eine Harmonisierung des Rechnungswesens. Das Haushaltswesen der Gebietskörperschaften bleibt insoweit von den EPSAS unberührt.

des Rechnungswesens auf den unterschiedlichen staatlichen Verwaltungsebenen vgl. auch *Ernst & Young*, Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States, 2012, S. 161 ff.

19 Vgl. § 49b HGGrG.

20 Zutr. *Budäus/Burth/Hilgers*, HaushaltsZeitung 02/2013, 11 ff. sowie *Müller-Marqués Berger/Heiling*, Wg 2014, 144, 148 f.

21 EU-Kommission v. 6. 3. 2013, COM(2013) 114 final.

22 Zum Harmonisierungserfordernis vgl. auch *Nowak*, in: *Wallmann/Nowak/Mühlhausen/Steingässer*, Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung, Denkschrift Eibelshäuser, 2013, S. 363 ff.

23 Vgl. RL 2011/85/EU des Rates v. 8. 11. 2011 über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten, ABl EU v. 23. 11. 2011, L 306/41.

24 Vgl. *Rademacher*, Sonderheft WPg 2012, 85, 87.

25 Vgl. Art. 16 Abs. 3 der Richtlinie 2011/85/EU des Rates v. 8. 11. 2011, a.a.O. sowie http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/public_consultations/consultations/ipsas.

26 *Ernst & Young*, Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States, 2012.

27 Vgl. BT-Drs. 17/14148.

28 Vgl. BR-Drs. 811/13 (Beschluss).

Im Rahmen der anstehenden Erörterung und Entwicklung der EPSAS als künftigem Rechnungslegungsstandard für den öffentlichen Sektor wird auch zu untersuchen sein, ob und inwieweit die bestehenden Regelungen der IPSAS der noch zu konkretisierenden Zielsetzung der öffentlichen Rechnungslegung entsprechen und dementsprechend in das EPSAS Regelwerk überführt werden können bzw. für Zwecke der finanzstatistischen Berichterstattung noch einer entsprechenden Anpassung bedürfen.²⁹ Der Standard IPSAS 23, der sich mit der Bilanzierung des Steueraufkommens als Erträgen aus Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistungen (Steuern und Transfers) befasst, gehört zu den in diesem Zusammenhang zu untersuchenden Vorgaben.

2. Bilanzierung steuerlicher Sachverhalte im Gesamtabschluss des Landes Hessen

Mit der Bilanzierung von Gebietskörperschaften geht die Anforderung einher, Grundsätze zur bilanziellen Abbildung von Steuersachverhalten zu entwickeln, die in der tradierten kaufmännischen Buchführung aus dem Blickwinkel der Kaufleute bislang keine Bedeutung erlangt haben.

Das Land Hessen, das seit seiner Eröffnungsbilanzierung auf den 1. 1. 2009 in enger Anlehnung an die handelsrechtlichen Bestimmungen der §§ 238 ff., 264 ff. HGB nach kaufmännischen Regeln konsolidierte Jahresabschlüsse erstellt, hat für die Realisation von Steuererträgen Grundsätze entwickelt, die sich an den allgemeinen handelsrechtlichen GoB orientieren.

Mit der bilanziellen Erfassung von Geschäftsvorfällen, die aus der Steuerertrags- bzw. Verwaltungshoheit einer Gebietskörperschaft resultieren, werden über die staatlichen Ebenen hinweg jeweils der Hauptteil der Erträge sowie die bedeutendste Finanzierungsquelle des Landes als bilanzierende Einheit des öffentlichen Sektors abgebildet.

Auf der Grundlage des § 71a LHO³⁰ und dem insoweit eindeutigen Bezug auf die nationalen handelsrechtlichen GoB hat das Land seine Buchführungs- und Bilanzierungsvorgaben auf staatlicher Ebene in enger Anlehnung an die Bestimmungen der §§ 238 ff. HGB ausgerichtet. Auch für die Rechnungslegung auf staatlicher Ebene gewährleisten die Vorschriften des HGB als Referenzmodell eine vorsichtige und objektiviertere Ergebnisermittlung; sie bieten einen Schutz vor unangemessenen, ergebnisorientierten Wertermittlungen. Die Anwendung handelsrechtlicher Rechnungslegungsgrundsätze sowie eine hier betonte kaufmännische Vorsicht mit dem Realisations- und Gläubigerschutzprinzip ist für Zwecke der Dokumentation des Vermögenserhalts bzw. eines eingetretenen Ressourcenverbrauchs nach Einschätzung des Landes auch im öffentlichen Bereich als Grundlage einer nachhaltigen und generationengerechten Finanzpolitik anwendbar und sinnvoll.³¹

Eine weitgehend enge Anlehnung an die Bestimmungen des HGB war im Zeitpunkt der Eröffnungsbilanzierung des Landes Hessen nicht nur auf der Grundlage des § 71a

LHO geboten, sondern rückblickend auch unter Berücksichtigung der zwischenzeitlichen Entwicklungen auf kommunaler, nationaler und internationaler Ebene zielführend. Mit der Ausrichtung an den nationalen Bestimmungen des HGB ist das Land auf staatlicher Ebene schließlich auch einer Empfehlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) für die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung v. 30. 10. 2001³² gefolgt.

Hinsichtlich der Bilanzierung von Steueransprüchen stellt sich aus Sicht der bilanzierenden Gebietskörperschaft insbes. die Frage, wie allgemeine Grundsätze zur Ertragsrealisierung, die primär auf einen Erfolg im Zuge einer Leistungserbringung ausgerichtet sind, auf Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis zu übertragen sind³³, die keine Gegenleistung für eine besondere Leistung des Staates darstellen.³⁴ Hierbei erlangen Fragen

- der Abgrenzung des Steueranspruchs als hinreichend konkretisierter *Vermögensgegenstand*,
- der ertragswirksame Erfassung eines Steueranspruchs mit einer je nach Steuerart unterschiedlich ausgestalteten *Ertrags- und Verwaltungshoheit* des Landes als bilanzierender Einheit sowie
- der Wertaufhellung, der Wertberichtigung und einer aufwandsantizipierenden Rückstellungsbildung für mögliche Steuer(rück)erstattungen im Rahmen der *Jahresabschlussarbeiten* Bedeutung.

Auf der Grundlage handelsrechtlicher Bilanzierungsgrundsätze, hier insbes. des Realisationsprinzips i.S.d. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, ist das Land Hessen hinsichtlich der bilanziellen Behandlung von Ansprüchen aus Steuerschuldverhältnissen hierbei zu folgenden Ergebnissen gelangt:

2.1 Realisation von Steuererträgen/Erfassung von Steueransprüchen

Nach dem handelsrechtlichen Vollständigkeitsgrundsatz³⁵ hat die bilanzierende Einheit sämtliche **Vermögensge-**

29 Vgl. hierzu ausführlich Nowak, in: Wallmann/Nowak/Mühlhausen/Steingässer, *Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung*, Denkschrift Eibelshäuser, 2013, S. 375 ff.

30 Entspr. § 33a HGrG a.F., aufgehoben durch HGrGMoD v. 31. 7. 2009, BGBl. II 2009, 2580.

31 So auch Eibelshäuser, *Der Konzern* 2006, 618, 619, Breidert/Rüdinger, *Der Konzern* 2008, 32, Böcking/Dutzi, *Der Konzern* 2008, 415, 417, Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz, in: Böcking, *Handbuch der Rechnungslegung*, Kap. B 990 Öffentliches Rechnungswesen, Rn. 94 ff. (Stand: November 2012) sowie zuletzt auch Wüstemann/Wüstemann, in: Wallmann/Nowak/Mühlhausen/Steingässer, *Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung*, Denkschrift Eibelshäuser, 2013, S. 579 ff.; hierzu kritisch vgl. u.a. Budäus, *Der Konzern* 2009, 27, 33 sowie Budäus/Hilgers, *Zeitschrift für Planungs- und Unternehmenssteuerung*, 19 (2009), 377.

32 IDW ERS ÖFA 1, FN-IDW 2001, 661.

33 Vgl. Breidert/Rüdinger, *Zur Eignung der handelsrechtlichen GoB für die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung*, *Der Konzern*, 2008, 32.

34 Vgl. § 3 Abs. 1 AO.

35 § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB.

genstände und Schulden zu erfassen. Der Begriff des Vermögensgegenstandes ist gesetzlich nicht definiert und aus den handelsrechtlichen GoB abzuleiten.³⁶ Vermögensgegenstände umfassen Sachen, Rechte sowie tatsächliche Positionen von wirtschaftlichem Wert. Bloße Möglichkeiten, Chancen oder tatsächliche Vorteile infolge eines Rechtsreflexes erfüllen nicht die Voraussetzungen eines Vermögensgegenstandes.³⁷ Voraussetzung für die Annahme eines Vermögensstandes ist die selbständige Bewertbarkeit eines konkreten, d.h. bilanziell greifbaren und über den Bilanzstichtag hinaus andauernden Nutzens. Die Notwendigkeit der selbstständigen Bewertbarkeit ergibt sich aus dem Grundsatz der Einzelbewertung und bedeutet, dass ein Gut innerhalb des Gesamtvermögens als Einzelheit bewertet werden kann. Nur wenn beide Kriterien – greifbare Werthaltigkeit und selbstständige Bewertbarkeit – erfüllt sind, liegt aus handelsrechtlicher Sicht ein Vermögensgegenstand vor.³⁸

Steuern sind Geldleistungen, die keine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 3 AO). Ansprüche aus Steuerschuldverhältnissen weisen insoweit die Besonderheit auf, dass der im Rahmen eines doppischen Rechnungswesens zu erfassende Steueranspruch nicht Ausfluss eines im Zuge eines Leistungsaustauschs erlangten Nutzens ist, sondern im Rahmen eines gesetzlichen Rechtsverhältnisses **kraft Gesetzes** entsteht; das Gesetz ersetzt den Willen der Vertragsparteien.³⁹ Wenngleich der Staat im Rahmen der Erfüllung seiner staatlichen Aufgaben mit dem Steuerertrag u.a. auch im Rahmen seiner Daseinsvorsorge das Gemeinwohlniveau des Landes mit beeinflusst, stellen diese Angebote aus der Sicht des Steuerzahlers entsprechend der Legaldefinition des Steuerbegriffs in § 3 AO keine zurechenbaren direkten Gegenleistungen für die Verpflichtung zur Entrichtung der Steuern dar.

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der **Tatbestand verwirklicht** ist, an den die Einzelsteuergesetze die Leistungspflicht knüpfen (§ 38 AO). Der den Steueranspruch des Staates auslösende Tatbestand, der im jeweiligen Einzelsteuergesetz beschrieben ist, führt bereits mit seiner Verwirklichung kraft Gesetzes zu einer Forderung des Staates, deren Entstehung sich nach der jeweiligen Erhebungsform (Anmeldung, Vorauszahlung, Veranlagung) richtet und i.d.R. durch die Einzelsteuergesetze konkretisiert wird.⁴⁰ Da der Steueranspruch bereits kraft Gesetzes mit der Tatbestandsverwirklichung, d.h. bspw. mit der Erzielung von Vermietungseinkünften im Kalenderjahr 2014 oder dem Bezug von Arbeitslohn im Monat April 2014, entsteht und eine Steuerfestsetzung (z.B. mit Einkommensteuerbescheid) insoweit lediglich deklaratorisch wirkt⁴¹, entsteht der dem Staat als Steuergläubiger zustehende Steueranspruch unabhängig davon, ob die Gebietskörperschaft hiervon durch eine Erklärung oder Anmeldung bereits Kenntnis erlangt hat.

Neben der Entstehung des Steueranspruchs, die z.B. bei der veranlagten Einkommensteuer als Jahressteuer mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (= Kalenderjahrs) zu-

sammenfällt⁴², bedarf es auf Seiten der bilanzierenden Gebietskörperschaft als Steuergläubiger im Interesse einer objektivierten Erfassung des Steuerertrags noch einer hinreichenden **Konkretisierung** des Steueranspruchs. Für den Zeitpunkt der Einbuchung einer Steuerforderung ist insoweit entscheidend, ob die Entstehung der Forderung in bestimmbarer Höhe mit hinreichender Sicherheit zu erwarten ist⁴³. Die Aktivierung ist nach dem Realisationsprinzip auf der Grundlage eines tendenziell vorsichtigen Vermögens- und Ertragsausweises nur zulässig, wenn das Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festgestellt werden kann.⁴⁴ Den Steuerforderungen, die zu einer Ertragsrealisation führen, stehen die Steuerverbindlichkeiten gegenüber, die zu einer Minderung des Steuerertrags führen.

Das Land Hessen hat den Realisationszeitpunkt für die einzelnen Steuertatbestände unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Erhebungsformen und dem damit einhergehenden Kenntnisstand wie folgt eine die Bilanzierung tragende hinreichende Bestimmtheit auf der Grundlage der nationalen handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungsgrundsätzen abgeleitet:⁴⁵

– Die **Steueranmeldung** stützt sich auf eine Selbstberechnung des Abführungspflichtigen. Sie stellt z.B. im Bereich der Lohnsteuer (LSt)–, Kapitalertragsteuer (KapESt)– oder Umsatzsteuer (USt) eine zeitnahe Abführung der mit Verwirklichung des Steuertatbestands entstandenen Steuer sicher und steht einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Mit dem Eingang der Anmeldung ist die mit Ablauf des Anmeldezeitraums⁴⁶ bereits entstandene Steuerforderung hinreichend konkretisiert. Weicht das Finanzamt von den Angaben der Steueranmeldung ab, tritt eine den Steueranspruch konkretisierende Festsetzung an die Stelle der Anmeldung. Mit der Freigabe zur Steuerberechnung ist auch hier die Forderung als zu aktivierender Steueranspruch der Gebietskörperschaft als Vermögenswert mit hinreichender Sicherheit der Höhe nach bestimmt.

36 vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., 1998, § 246, Tz. 9, 11.

37 Vgl. u.a. BFH, v. 30. 9. 2010 – IV 28/08, BFH NV 2011, 132.

38 *Engels/Eibelhäuser*, Öffentliche Rechnungslegung – Von der Kameralistik zur Doppik –, 2010, Teil 4, Rn. 110.

39 *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 6 Rn. 11.

40 Vgl. u.a. §§ 36 Abs. 1, § 37 Abs. 1 Satz 2, § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG sowie § 30 KStG.

41 Vgl. *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl., § 21 Rn. 114.

42 Vgl. §§ 36 Abs. 1 i.V.m. 25 Abs. 1 EStG.

43 *Bolsenkötter, Poullie*, Die kurzfristigen Forderungen, Handbuch des Jahresabschlusses, Lfg. 40 Februar 2007, S. 15, Rn. 13.

44 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilband 6, 6. Aufl. 1998, § 246 Rn. 175 sowie *Engels/Eibelhäuser*, Öffentliche Rechnungslegung – Von der Kameralistik zur Doppik –, 2010, Rn. 166.

45 Vgl. Geschäftsbericht 2012 des Landes Hessen, Seite 82 f., zum download unter www.bilanz.hessen.de.

46 Vgl. § 38 Abs. 2 EStG für die LSt, § 44 Abs. 1 EStG für die KapESt sowie § 13 Abs. 1 UStG für die USt.

- **Steuervorauszahlungen** werden sukzessive zu den einzelnen Fälligkeitsterminen als Ertrag realisiert. Vorauszahlungen zur Einkommensteuer (ESt) sind am 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember bereits unterjährig auf die ESt zu entrichten, die für den laufenden Veranlagungszeitraum voraussichtlich geschuldet wird.⁴⁷ Die ESt-Vorauszahlung entsteht jeweils mit Beginn des Kalendervierteljahres, in dem die Vorauszahlungen zu entrichten sind.⁴⁸ Die Vorauszahlungen bemessen sich grundsätzlich nach der ESt, die sich nach Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen (z.B. einbehaltenen LSt) bei der letzten Veranlagung ergeben hat.⁴⁹ Im Vergleich zum Vorjahr eingetretene Entwicklungen, die zu einer abweichenden Bemessung der Vorauszahlungen für die laufende Steuerperiode führen, ermöglichen auf Antrag eine entsprechende Anpassung der Vorauszahlungen. Der Vorauszahlungsanspruch entsteht rechtlich als selbständiger und vollstreckbarer Steueranspruch, der bereits unterjährig dem Steuergläubiger zusteht. Die Festsetzung der Vorauszahlungen, die im Vorhinein erfolgt und Gelegenheit zu einer antragsgemäßen Anpassung der unterjährigen Zahlungen auf die voraussichtliche Steuerschuld des Jahres ermöglicht, gewährleistet eine hinreichende Bestimmtheit des insoweit tatsächlich entstandenen Steuerertrags. Durch die unterjährige Ertragsrealisation der Steuervorauszahlungen jeweils zu den Fälligkeitsterminen ist eine verursachungsgerechte Zuordnung der Steuererträge zu der Periode der Entstehung der Steuer gewährleistet.⁵⁰
- Mit der **Veranlagung** zur Jahressteuer, die das Finanzamt (FA) nach Ablauf des Kalenderjahres auf der Grundlage der eingereichten Jahressteuererklärung vornimmt, ermittelt das FA die nach Anrechnung der bereits während der lfd. Steuerperiode einbehaltenen LSt bzw. entrichteten ESt-Vorauszahlungen die noch verbleibende Abschlusszahlung. Die Einkommensteuer entsteht als Jahressteuer grundsätzlich mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (= Kj.).⁵¹ Bei Veranlagungen tritt die Ertragsrealisation im Zeitpunkt der abschließenden Bearbeitung und Freigabe zur Erteilung des Steuerbescheids zur Jahressteuerfestsetzung ein. Wenngleich die ESt bereits mit Ablauf des Veranlagungszeitraums entsteht, ist der Steueranspruch des Steuergläubigers erst mit Bearbeitung und Freigabe der Festsetzung durch das FA als greifbarer Vermögenswert hinreichend konkretisiert und objektiviert. Die Abschlusszahlung, die nach Anrechnung der einbehaltenen Abzugsbeträge und entrichteten Vorauszahlungen verbleibt⁵², wird im Rahmen der Veranlagung innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids (nach-) erhoben.⁵³ Sie führt regelmäßig zu einem Steuerertrag, der aperiodisch in einer nachfolgenden Rechnungslegungsperiode erfasst wird.

Die Schlussfolgerungen, die sich im Zusammenwirken von Entstehung der Steueransprüche einerseits und Konkretisierung im Rahmen der jeweiligen Erhebungsform andererseits für die bilanzielle Erfassung des in der jeweiligen Steuerperiode erzielten Steuerertrags ergeben, werden im Rahmen des nachfolgenden Beispiels deutlich:

Beispiel:

Für den Arbeitnehmer X wird im Kj. 01 monatlich Lohnsteuer einbehalten und abgeführt (= 12 × 10 WE). Er erzielt zudem Vermietungseinkünfte und entrichtet im Laufe des Kj. quartalsweise Vorauszahlungen auf die ESt des Jahres 01 (= 4 × 8 WE). Nach Ablauf des Kalenderjahres reicht er im Mai 02 eine Jahreserklärung ein. Das FA setzt im Juli 02 die Jahressteuer auf 150 WE fest und ermittelt einen überschießenden Betrag i.H.v. 2 WE. X erhält im August 02 eine entsprechende ESt-Rückerstattung (2 WE).

- *Der Lohnsteueranspruch entsteht gem. § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer in dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt, bei laufendem Arbeitslohn mit Ablauf des Lohnzahlungszeitraums.⁵⁴ Der Arbeitgeber erstellt monatlich eine LSt-Anmeldung und führt die für X angefallene LSt jeweils bis zum 10. des auf den Anmeldezeitraum folgenden Monats an das FA ab. Mit Eingang der Anmeldung, die i.d.R. bis zum 10. des bei dem FA einzureichen ist, konkretisiert sich für den Steuergläubiger jeweils ein entsprechender Steueranspruch.*
- *Da X neben seinem Arbeitslohn zugleich Vermietungseinkünfte erzielt, hat er bereits unterjährig am 10.3., 10.6., 10.9. und 10.12. Vorauszahlungen auf die voraussichtlich geschuldete ESt für den Veranlagungszeitraum 01 (= Kj. 01) zu entrichten. Der Anspruch des Steuergläubigers aus den Vorauszahlungen entsteht jeweils mit Beginn des Kalendervierteljahres, in dem die Vorauszahlungen zu entrichten sind.⁵⁵ Die auf der Steuerschuld des Vorjahres basierenden, auf Antrag an die voraussichtliche Steuer angepassten Vorauszahlungen führen zu jeweils zu den Fälligkeitszeitpunkten entstandenen und zu diesen Zeitpunkten zugleich realisierten Steueransprüchen.*
- *Mit der Veranlagung zur Jahressteuer ermittelt das FA im Juli 02 die für das Kj. 01 festzusetzende ESt i.H.v. 150 WE, die nach Anrechnung der bereits während der lfd. Steuerperiode einbehaltenen LSt (120 WE) bzw. entrichteten ESt-Vorauszahlungen (32 WE) zu einer verbleibenden Abschlusszahlung – bzw. Rückerstattung (–2 WE) führt. Die ESt entsteht als Jahressteuer mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (= Kj.).⁵⁶ Das Veranlagungsergebnis mit der vorliegenden Rückerstattung führt mit der den verbleibenden Steueranspruch konkretisierenden*

47 § 37 Abs. 1 Satz 1 EStG.

48 § 37 Abs. 1 Satz 2 EStG.

49 § 37 Abs. 3 EStG.

50 Gl.A., Breidert/Rüdinger, Der Konzern 2008, 32, 39.

51 § 36 Abs. 1 EStG.

52 § 36 Abs. 2 EStG.

53 § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG.

54 § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG.

55 § 37 Abs. 1 EStG.

56 § 36 Abs. 1 EStG.

Erkenntnis im Jahr 02 grds. zu einer aperiodischen Erfolgsauswirkung im Jahr 02.

Die Realisation des Steuerertrags, der für die Periode 01 i.H.v. 150 WE entsteht, tritt mit der vorliegenden Bestimmung der Realisationszeitpunkte auf der Grundlage allgemeiner handelsrechtlicher Grundsätze zur Erfassung eines periodischen Steuerertrags i.H.v. (zunächst) 152 WE. Die grds. aperiodische Erfassung des Abschlussergebnisses im Rahmen der ESt-Veranlagung führt vorliegend zu einer Ertragsminderung des Jahres 02 i.H.v. 2 WE. Zur insoweit korrigierenden und antizipierenden Wirkung der Rückstellungsbildung für Steuerrückerstattungen vgl. unten Abschn. 2.3.

Der in der jeweiligen Steuerperiode tatsächlich realisierte Steuerertrag wird im Rahmen der vorliegenden Auslegung des Realisationsprinzips und Bestimmung eines hinreichend konkretisierten Vermögenswerts nahezu vollständig auf der Grundlage bereits vorliegender Erkenntnisse als **periodischer Steuerertrag** erfasst.

Die Abgrenzung und Quantifizierung des Steuerertrags der Gebietskörperschaft als greifbarer Vermögenswert und verbleibendes Nutzenpotential wird auf der Grundlage allgemeiner handelsrechtlicher GoB zudem durch folgende **flankierende Maßnahmen** abgesichert:

- Steht der Gebietskörperschaft, wie z.B. im Fall der Einkommensteuer als sog. Gemeinschaftssteuer aufgrund der verfassungsrechtlich geregelten Ertragshoheit lediglich ein Teil des Steueranspruchs als eigener verbleibender Ertrag zu, beschränken die zu passivierenden **Drittanteile** den in der Person der Gebietskörperschaft realisierten und in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Steuerertrag, vgl. Abschn. 2.2.
- Im Interesse einer weitgehend vollständigen Abgrenzung des in der abgelaufenen Periode realisierten Steuerertrags werden **wertaufhellend** auch Erkenntnisse berücksichtigt, die nach Ablauf der Rechnungslegungsperiode im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses erlangt werden, vgl. Abschn. 2.3.
- Im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten werden nach dem handelsrechtlichen Vorsichts- und Imparitätsprinzip vorhandene Risiken hinsichtlich der Realisierung des entstandenen Steuerertrags berücksichtigt und im Rahmen einer vorsichtigen Bewertung der Steueransprüche **Wertberichtigungen** vorgenommen sowie für mögliche Steuerrückerstattungsansprüche **Rückstellungen** gebildet, die nachfolgende aperiodische Ertragsauswirkungen begrenzen, vgl. Abschn. 2.3.
- Im Unterschied zu Drittanteilen, die aufgrund fremder Ertragshoheit nicht zu einem eigenen Ertrag der bilanzierenden Gebietskörperschaft führen, begründen **Steuervergütungen** der Gebietskörperschaft wie z.B. die Förderung der privaten Altersvorsorge durch Zulagen oder die Gewährung von Investitionszulagen aufgrund ihres Subventionscharakters⁵⁷ einen gesondert auszuweisenden Aufwand, der keine Erlösminderung, sondern stattdessen eine Verwendung des Steuerertrags darstellt. Sie sind von Steuervergünstigungen zu unterscheiden, die als Steuererleichterungen (z.B. Abzug von Aufwendungen, erhöhter Absetzungen oder Sonderabreibungen bei Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage oder die Berücksichtigung von Freibeträgen) bereits im Rahmen der Steuerveranlagung gewährt werden und den Steuerertrag unmittelbar schmälern.

2.2 Ertrags- und Verwaltungshoheit/Ausgleichsvorgänge

Das Land wird steuerverwaltend im Bereich von Bundes-, Landes- und Gemeinschaftssteuern tätig.⁵⁸ Im Rahmen der Verwaltung von Landessteuern ist das Land sowohl Steuergläubiger im Verhältnis zum Steuerschuldner als auch vollumfänglich ertragsberechtigt. Verwalten die Landesfinanzbehörden hingegen Steuern, die ganz oder teilweise dem Bund zufließen, so werden sie im Auftrag des Bundes tätig.⁵⁹ Im Rahmen der Auftragsverwaltung unterscheiden sich verwaltende Ebene einerseits und nach Art. 106 GG ertragsberechtigte Ebene (Bund, Länder und Gemeinden) andererseits. Auch bei Gemeinschaftssteuern tritt das Land mit seiner Verwaltungskompetenz gegenüber den Steuerpflichtigen als Steuergläubiger auf.⁶⁰ Die Ertragshoheit ist hingegen ausschlaggebend für die Abgrenzung und Bemessung des Steuerertrags, der als Vermögenswert dem Land als bilanzierender Einheit zusteht.

Aus dem Verhältnis der Verwaltungs- zur Ertragshoheit lassen sich folgende fünf Fallgruppen ableiten, die sich auf eine zutreffende Abgrenzung des eigenen Steuerertrags des Landes auswirken:

Ertragshoheit / Verwaltungshoheit	Landessteuern	Gemeinschaftssteuern	Keine Ertragshoheit des Landes
	Land	1. Fallgruppe: Landessteuern	2. Fallgruppe: Gemeinschaftssteuern mit Verwaltungshoheit beim Land
Bund	4. Fallgruppe: Landessteuern mit Verwaltungshoheit beim Bund	5. Fallgruppe: Gemeinschaftssteuern mit Verwaltungshoheit beim Bund	

Fallen Ertrags- und Verwaltungshoheit auseinander, realisiert die steuerverwaltende Gebietskörperschaft insoweit den Steueranspruch treuhänderisch im eigenen Namen, aber für Rechnung der ertragsberechtigten Gebietskörperschaft⁶¹.

Beispiel:

Das Land erhebt im Rahmen seiner Verwaltungshoheit als Steuergläubiger eine Körperschaftsteuerforderung i.H.v. 100 WE. Da bei der Körperschaftsteuer die Ertragshoheit des Landes lediglich 50 % beträgt und der eingezogene Steueranspruch hinsichtlich der verbleibenden 50 % dem Bund zusteht, ist als (eigener) Steuer-

57 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2013, § 19 Rn. 7 f.

58 Vgl. Art. 108 GG.

59 Vgl. Art. 108 Abs. 3 GG.

60 Fischer-Menshausen, in: Grundgesetz-Kommentar, Band 3: Art. 70–146, 1978, Art. 108, Rn. 4.

61 Jakob, Abgabenordnung, 3. Aufl., 2001, § 2 Rn. 13.

ertrag des Landes lediglich eine Größe i.H.v. 50 WE entstanden. Die Erfassung der Steuerforderung i.H.v. 100 WE geht daher mit dem Ausweis einer Verbindlichkeit gegenüber dem Bund i.H.v. 50 WE einher.

Bei den **Gemeinschaftssteuern** hat das Land Hessen in seiner Vermögensrechnung als Steuergläubiger den gesamten Forderungsbetrag gegen die Steuerpflichtigen als Forderung ausgewiesen. Die an den Bund, andere Bundesländer und Gemeinden abzuführenden Anteile werden unter den Verbindlichkeiten gegenüber Gebietskörperschaften passiviert. Analog hierzu werden konkretisierte Forderungen der Steuerpflichtigen gegen das Land Hessen als Verbindlichkeiten aus Steuern und steuerähnlichen Abgaben erfasst. Soweit diese Verbindlichkeiten anteilig vom Bund, von anderen Bundesländern und von Gemeinden zu erfüllen sind, werden entsprechende Forderungen unter den Forderungen gegen Gebietskörperschaften ausgewiesen.⁶²

Nachdem die Steuern den Gebietskörperschaften im Rahmen ihrer Ertragshoheit und dem örtlichen Aufkommen nach Zerlegung zugerechnet worden sind, schließt sich im Rahmen des bundesstaatlichen **Finanzausgleichs** ein vierstufiges System der Finanzverteilung⁶³ mit dem Ziel an, die unterschiedliche Finanzkraft der Länder angemessen auszugleichen.⁶⁴ Entsprechende Leistungen führen aus der Sicht eines Zahlerlandes wie Hessen zu einem gesondert auszuweisenden Steueraufwand.

2.3 Jahresabschlussarbeiten

Im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten werden ergänzende Abgrenzungen vorgenommen, die einen periodengerechten, belastbaren und zugleich vorsichtigen Ausweises des realisierten Steuerertrags im Rahmen einer stichtagsbezogene Darstellung der Vermögens- und Ertragslage des Landes Hessen gewährleisten.

Mit dem Ausweis von Steueransprüchen, die nicht nur entstanden, sondern aus dem Blickwinkel des Steuergläubigers zugleich eine hinreichende Bestimmtheit erfahren haben, wird eine weitgehend objektivierte Erfolgsauswirkung an den Kenntnisstand der bilanzierenden Gebietskörperschaft geknüpft. Dem handelsrechtlichen **Wertaufhellungsprinzip**⁶⁵, nach dem auch nach dem Bilanzstichtag erlangte Kenntnisse im Rahmen der Abschlussaufstellung Berücksichtigung finden, sofern diese lediglich wertaufhellenden, nicht aber wertbegründenden Charakter besitzen, kommt insoweit eine den Informationsgehalt des Jahresabschlusses erhöhende Funktion zu. Die Wertaufhellung, die über den Bilanzstichtag hinaus ermöglicht, dass zur Konkretisierung erforderliche Erkenntnisse zu den in der abgelaufenen Steuerperiode bereits entstandenen Ansprüchen noch im Rahmen des abzuschließenden Berichtsjahrs Berücksichtigung finden, dient der periodengerechten Erfassung des Steuerertrags.

Das Land Hessen berücksichtigt Ansprüche und Verbindlichkeiten aus Steuerschuldverhältnissen, soweit sie dem Grunde und der Höhe nach feststehen. Dies ist insbesondere der Fall, wenn entsprechende Steuerbescheide bis zum Bilanzstichtag erteilt waren bzw. entsprechende Anmeldungen bis zum Bilanzstichtag vorlagen. Im Rah-

men der objektiven Wertaufhellung werden auch noch LSt-, USt- und KapESt-Anmeldungen berücksichtigt, die Anmeldezeiträume bis Dezember des Berichtsjahrs betreffen und bis zum 31.1. des Folgejahres eingegangen sind.⁶⁶ Mit der zeitlichen Begrenzung des Wertaufhellungszeitraums bis zum 31.1. des Folgejahres wird den Erfordernissen einer zeitnahen Abschlusserstellung Rechnung getragen. Hierbei ist insbesondere sichergestellt, dass die bis zum 10.1. einzureichenden Anmeldungen für die Anmeldezeiträume des abgelaufenen Jahres (Dezember bzw. IV. Quartal) noch Eingang in die Rechnungslegung des Berichtsjahrs finden.

Weist das Land Hessen am Bilanzstichtag Forderungen aus Steuern und steuerähnlichen Abgaben gegen Steuerpflichtige aus, die (anteilig) dem Bund, anderen Bundesländern und Gemeinden zustehen, wird in Höhe des nicht dem Land Hessen zustehenden Betrags eine Verbindlichkeit gegenüber Gebietskörperschaften gebildet. Abrechnungen über Ausgleichsvorgänge (Zerlegung, Finanzausgleich) sowie Abrechnungen anderer steuerverwaltender Gebietskörperschaften über Steuern, die (anteilig) dem Land Hessen zustehen, werden wertaufhellend berücksichtigt, sofern die entsprechenden Informationen bis zum 5.3. des Folgejahres vorliegen.⁶⁷

Forderungen aus Steueransprüchen werden nach Steuerarten gruppiert und bewertet. Auf der Grundlage von Erfahrungswerten zur Einbringlichkeit der Steuern aus vorangegangenen Jahren werden in Abhängigkeit vom Alter, dem Bearbeitungsstand der eingeforderten Steuerbeträge und der Bonität der Steuerschuldner angemessene **pauschalierte Einzelwertberichtigungen** auf die jeweiligen Forderungen vorgenommen. Die Erfahrungswerte, die in die Berechnung der Pauschalwertberichtigung der Steuerforderungen einfließen, umfassen sowohl die Effekte aufgrund mangelnder Bonität des Schuldners als auch die Erfolgchancen bei bestrittenen Forderungen.⁶⁸

Verbleibende Risiken werden durch eine vorsichtige Bewertung der Steueransprüche und die Bilanzierung von **Rückstellungen** (z.B. für Steuererstattungen) berücksichtigt. Bei der Prüfung des Rückstellungsbedarfs ist zu klären, inwieweit ausstehende Erstattungsfälle eine Vorwegnahme der Ertragsminderung erfordern. Rückstellungen können für ausstehende Steuervergütungen und in den Fällen begründeter Rechtsbehelfsverfahren, die zu einer Erstattung oder Vergütung führen, erforderlich sein. Bei vorläufigen Steuerfestsetzungen ist zu überprüfen, wie die Erfolgsaussichten von anhängigen Musterverfahren sind und welche finanziellen Folgen sich daraus

62 Vgl. Geschäftsbericht 2012 des Landes Hessen, S. 83.

63 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 2 Rn. 64.

64 Art. 107 Abs. 2 Satz 1 GG, Maßstäbengesetz vom 9. 9. 2001 (BGBl. I S. 2302), zuletzt geändert durch Ges. v. 29. 5. 2009 (BGBl. I 2009, 1170) sowie Finanzausgleichsgesetz v. 20. 12. 2001 (BGBl. I 2001, 3955, 3956), zuletzt geändert durch Ges. v. 15. 7. 2013 (BGBl. I 2013, 2401).

65 § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB.

66 Vgl. Geschäftsbericht 2012 des Landes Hessen, S. 82, 85.

67 Vgl. Geschäftsbericht 2012 des Landes Hessen, S. 85.

68 Vgl. Geschäftsbericht 2012 des Landes Hessen, S. 82.

möglicherweise für das Land ergeben können. Die Rückstellungen für Steuererstattungen (im Wesentlichen veranlagte Einkommensteuer und Körperschaftsteuer) werden im Rahmen der Erstellung des Gesamtabschlusses des Landes Hessen anhand von Erfahrungswerten aus der Aufkommensstatistik der vergangenen drei Jahre in Höhe des jeweiligen Landesanteils ermittelt. Die Rückstellungen für Zerlegung und Finanzausgleiche werden auf Basis der zum 31.12. des Berichtsjahres bilanzierten Forderungen und Verbindlichkeiten aus Steuern auf der Grundlage der Zerlegungs- bzw. Verteilungsschlüssel ermittelt.⁶⁹

3. Bilanzierung von Steueransprüchen nach den Standards staatlicher Doppik

Die Vorgaben der Standards staatlicher Doppik orientieren sich wie die aktuelle Handhabung des Landes Hessen an den allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen i.S.d. §§ 238 ff. HGB.

Die aktuelle Fassung der Standards staatlicher Doppik i.S.d. §§ 7a, 49a HGrG i.d.F. v. 23. 10. 2013⁷⁰ stellt für den Ausweis von Steuerforderungen / Steuererträgen auf die allgemeinen handelsrechtlichen GoB i.S.d. §§ 238 ff. HGB ab.⁷¹ Die Vorgaben zur Abgrenzung von Steuerforderungen entsprechen weitgehend der Praxis des Landes Hessen im Rahmen der Erstellung des Gesamtabschlusses.

Nach den Bestimmungen der Standards staatlicher Doppik weist die Gebietskörperschaft, die die Verwaltungshoheit über die Steuern besitzt, die **Forderungen aus Steuern** zum Bilanzstichtag in voller Höhe aus. In Höhe der Steueranteile, die anderen Gebietskörperschaften aufgrund deren Ertragshoheit zustehen, sind Verbindlichkeiten aus der Steuerverteilung auszuweisen.⁷²

Die Bilanzierung von Forderungen aus Steuern erfolgt, soweit die mit **Tatbestandsverwirklichung** nach Maßgabe der Einzelsteuergesetze entstandenen Steueransprüche (§ 38 AO) am Bilanzstichtag auch hinreichend konkretisiert sind.

Die **Ertragsrealisation** tritt im Rahmen von Veranlagungen und Anmeldungen grundsätzlich mit Ablauf des Veranlagungs- bzw. Anmeldezeitraums ein. Eine Erfassung dieser Forderungen setzt jedoch eine hinreichende Konkretisierung des Steueranspruchs voraus, die in dem Zeitpunkt eintritt, in dem die Daten zur Berechnung der Steuer freigegeben werden. Hierbei finden die bis zum 31.12. vorgenommenen Veranlagungen Berücksichtigung. Mit dem Eingang der Anmeldung ist bei Zahllastfällen die Steuerforderung hinreichend konkretisiert und wirtschaftlich entstanden. Bis zum 31.1. eingehende Steueranmeldungen für Anmeldezeiträume der Vorjahre sind zu berücksichtigen. Die Ertragsrealisation von **Steuer Vorauszahlungen** ist mit der hinreichenden Konkretisierung sukzessive zu den einzelnen Fälligkeitsterminen gegeben.

Die Forderungen aus Steuern sind nach Steuerarten zu gruppieren und zu bewerten. Es erfolgt eine pauschalierte

Einzelwertberichtigung auf Grund der Erfahrungen ausgefallener Steuerforderungen der Vergangenheit.

Für Steuererstattungen, die für Zeiträume bis zum Ende des Haushaltsjahres entstanden sind, deren Höhe aber noch nicht exakt feststeht, sind **Rückstellungen** zu bilden.⁷³

Das IDW hat im Rahmen seiner Stellungnahme zu den Standards staatlicher Doppik vom 18. 10. 2012⁷⁴ hinsichtlich der Behandlung der Steuererträge angemerkt, dass die Begrenzung der Wertaufhellung für die Berücksichtigung von Steueranmeldungen, die im Januar des Folgejahres eingehen, als willkürlich erscheinen könnte.⁷⁵ Hier bleibt zu erwähnen, dass die auch mit Blick auf den Aufstellungsprozess aus pragmatischen Erwägungen vorgenommene Begrenzung des Wertaufhellungszeitraums insbes. die Berücksichtigung der im Januar des Folgejahres noch eingehenden Anmeldungen für den letzten Monat bzw. das letzte Quartal des Berichtsjahres gewährleistet und damit eine objektivierte und periodengerechte Zuordnung des im abgelaufenen Jahr realisierten Steuerertrags weitgehend ermöglicht wird.⁷⁶

4. Bilanzierung von Steueransprüchen nach IPSAS 23

Mit IPSAS 23 sehen die internationalen Rechnungslegungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor eine Erfassung von Steueransprüchen und Abgrenzung des Steuerertrags vor, die im Ergebnis der aktuellen Handhabung des Landes Hessen auf der Grundlage der nationalen handelsrechtlichen Vorgaben der §§ 238 ff. HGB nahe kommen.

Auf die Bilanzierung von steuerlichen Sachverhalten aus der Sicht des Steuergläubigers geht aus internationaler Rechnungslegungssicht der Standard IPSAS 23 (Erträge aus Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung – Steuern und Transfers –) ein.⁷⁷

69 Vgl. Geschäftsbericht 2012 des Landes Hessen, S. 84.

70 Die Standards staatlicher Doppik sind in ihrer aktuellen Fassung v. 23. 10. 2013 auf der Homepage des Bundesfinanzministeriums veröffentlicht: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finzen/Standards_fuer_Haushalte/standardisierung-rechnungswesen.html.

71 Vgl. hierzu auch *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking, Handbuch der Rechnungslegung, Kap. B 990 Öffentliches Rechnungswesen, Rn. 85 ff. (Stand: November 2012).

72 Standards staatlicher Doppik, Tz. 5.2.2.1.

73 Standards staatlicher Doppik, Tz. 5.7.2.2.

74 FN IDW 2012, S. 675, vgl. hierzu auch *Ellerich*, WPg 2012, 1131.

75 Hierzu kritisch vgl. auch *Meinen*, DÖV 2012, 393, 397.

76 So auch *Breidert/Rüdinger*, Der Konzern 2008, 32, 40.

77 IPSAS 23, herausgegeben im Dezember 2006, Anwendung für nach dem 30. 6. 2008 beginnende Rechnungsjahre, zuletzt ergänzt im Januar 2010, insoweit Anwendung ab dem 1. 1. 2013, vgl. KPMG, IPSAS, Autorisierte Übersetzung der IPSAS Standards, Ausgabe 2011, 699 ff.

Im Fokus des Standards, der die Besonderheiten von Erträgen aus Steueransprüchen auf der Grundlage einer einseitigen, gesetzlich geregelten Leistungsbeziehung spiegelt, steht die Abgrenzung eines aktivierbaren Vermögenswerts, der verlässlich bewertet werden kann. In diesem Kontext stellen sich die im Standard IPSAS 23 behandelten Fragen des Realisationszeitpunktes sowie der Bemessung der Höhe nach.

4.1 Realisation von Steuererträgen nach IPSAS 23

Unter dem Begriff der **Steuern** sind nach IPSAS 23 wirtschaftliche Nutzen oder Nutzungspotenziale zu verstehen, die gemäß Gesetz und/oder Vorschriften, die festgelegt wurden, um Erträge für die öffentliche Hand zu generieren, zwingend an Einheiten des öffentlichen Sektors zu zahlen sind oder gezahlt wurden.⁷⁸ Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis führen nach IPSAS 23 zu realisierten Erträgen, wenn

- das steuerbare Ereignis eingetroffen ist und
- die Erfassungskriterien für einen Vermögenswert erfüllt sind.⁷⁹

4.1.1 Steuerbares Ereignis

Unter dem Begriff **des steuerbaren Ereignisses** (taxable event) ist im Anwendungsbereich des IPSAS 23 das Ereignis zu verstehen, das die öffentliche Hand, die Legislative oder andere Behörden als steuerbar bestimmt haben.⁸⁰ Für die Bestimmung des steuerbaren Ereignisses hat die bilanzierende Einheit die Steuergesetze ihrer eigenen Gesetzgebung dahingehend zu analysieren, um das steuerbare Ereignis für die verschiedenen, erhobenen Steuern zu bestimmen.⁸¹ Sofern in den Steuergesetzen oder Vorschriften nicht anders angegeben, ist hiernach wahrscheinlich, dass das steuerbare Ereignis beispielsweise für:

- die Einkommensteuer die Erzielung von während der Steuerperiode bewertbaren Einkünften durch den Steuerzahler ist;
- die Waren- und Dienstleistungsumsatzsteuer der Erwerb und Verkauf steuerbarer Güter und Dienstleistungen während der Steuerperiode ist;
- Erbschaftsteuern der Tod einer Person ist, die steuerbares Vermögen besaß.⁸²

Mit der Abgrenzung des steuerbaren Ereignisses auf der Grundlage der gesetzlichen steuerrechtlichen Bestimmungen orientiert sich IPSAS 23 an dem Tatbestand, der gesetzlich abstrakt beschrieben ist und dessen Verwirklichung durch den Steuerzahler kraft Gesetzes einen Steueranspruch der Gebietskörperschaft als bilanzierender Einheit auslöst. Da Steueransprüchen der Gebietskörperschaft keine zurechenbaren Gegenleistungen gegenüberstehen, lassen sich zu aktivierende Nutzen oder Nutzenpotenziale nicht an getätigten Aufwendungen messen. Wenngleich die besteuernde öffentliche Hand den Steuerzahlern eine Reihe von öffentlichen Dienstleistungen zur Verfügung stellt, stellen diese keine zurechenbare Gegenleistung für die Entrichtung von Steuern dar.⁸³

Dem steuerbaren Ereignis i.S.d. IPSAS 23 als den Steueranspruch der Gebietskörperschaft auslösendes Moment entspricht die Tatbestandsverwirklichung i.S.d. § 38 AO,

an die der nationale Gesetzgeber nach Maßgabe der Einzelsteuergesetze die Leistungsverpflichtung des Steuerzahlers knüpft.

Soweit der Standard bei sog. **vorgezogenen Einnahmen** neben der Erfassung eines Vermögenswerts zugleich die Passivierung einer Verbindlichkeit fordert,⁸⁴ bleibt zu beachten, dass vorgezogene Einnahmen lediglich solche Beträge darstellen, die vor dem steuerbaren Ereignis eingehen und bevor diese Beträge durchsetzbar werden.⁸⁵ Die zum Quartalsbeginn rechtlich entstehenden und noch im Quartal fälligen Ansprüche des Landes aus ESt-Vorauszahlungen⁸⁶ fallen u.E. nicht unter diese Betrachtung. Das steuerbare Ereignis fällt hier mit der Entstehung der Steueransprüche aus Vorauszahlungen bereits unterjährig im Verlauf der Steuerperiode an.⁸⁷ Eine erfolgsneutrale Abgrenzung im Interesse einer periodengerechten Zuordnung des Steuerertrags wird insoweit entbehrlich.

4.1.2 Erfassbarer Vermögenswert

Das steuerbare Ereignis führt bei der bilanzierenden Gebietskörperschaft nur und erst dann zu einem zu erfassenden Steuerertrag, wenn die Erfassungskriterien eines Vermögenswerts aus der einseitigen Leistungsbeziehung erfüllt sind.⁸⁸ Vermögenswerte werden nach IPSAS allgemein als Ressourcen definiert, die auf Grund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht der Einheit stehen und von denen erwartet wird, dass der Einheit aus ihnen künftiger wirtschaftlicher Nutzen oder Nutzungspotenzial entsteht.⁸⁹ Ein Zufluss von Ressourcen aus einer Transaktion ohne zurechenbare Gegenleistung wird nach den **Erfassungskriterien** i.S.d. IPSAS 23 ausschließlich dann als Vermögenswert erfasst, wenn

- es wahrscheinlich ist, dass der wirtschaftliche Nutzen bzw. das Nutzungspotenzial aus der Transaktion der bilanzierenden Einheit zufließen wird, und
- der tatsächliche Wert des Vermögenswerts verlässlich bewerten werden kann.⁹⁰

Die Wahrscheinlichkeit eines Zuflusses von Ressourcen wird auf der Basis der zum Zeitpunkt der Ersterfassung zur Verfügung stehenden Hinweise bestimmt.⁹¹ Die hierbei geforderte **Wahrscheinlichkeit** für den Zufluss an Ressourcen aus einer Transaktion ohne Gegenleistung ist gegeben, wenn die Wahrscheinlichkeit eines Zuflusses hö-

78 IPSAS 23.7, 23.26.

79 IPSAS 23.59.

80 IPSAS 23.7.

81 IPSAS 23.65.

82 IPSAS 23.65.

83 IPSAS 23.9.

84 IPSAS 23.66, 23.25 und 23.28.

85 IPSAS 23 BC20.

86 Vgl. § 37 Abs. 1 Satz 2 EStG.

87 Vgl. hierzu auch *Adam*, Einführung in die IPSAS, Grundlagen und Fallstudie, 2013, S. 137.

88 IPSAS 23.29.

89 IPSAS 1.7, IPSAS 23.30.

90 IPSAS 23.31, 23.60.

91 IPSAS 23.60.

her ist als dessen Nichteintreten.⁹² Mit der Verknüpfung des Zuflusses von Ressourcen an das steuerbare Ereignis als Ereignis der Vergangenheit⁹³ wird eine periodengerechte Zuordnung zum abgelaufenen Jahr als Zeitraum der wirtschaftlichen Verursachung gewährleistet. Die Absicht Steuern zu erheben, mithin das Steuererhebungsrecht der Gebietskörperschaft selbst, ist kein Ereignis der Vergangenheit, das zu einem Vermögenswert in Form einer Forderung gegen den Steuerzahler führt.⁹⁴ Zur Bestimmung der Wahrscheinlichkeit des Ressourcenzuflusses soll die bilanzierende Einheit ihre »Erfahrungen der Vergangenheit« und ihre »Erwartungen« bezüglich der Steuerzahler berücksichtigen.⁹⁵

Der Ausweis eines Steuerertrags setzt voraus, dass der tatsächliche Wert der Steuerforderung verlässlich bewertet werden kann und damit als Vermögenswert greifbar wird. Ein durch eine Transaktion ohne zurechenbare Gegenleistung erworbener Vermögenswert ist bei der Erfassung zum tatsächlichen Wert zu berechnen.⁹⁶ Die Bewertung erfolgt hierbei nach im Wege der **bestmöglichen Schätzung** des Zuflusses von Ressourcen an die bilanzierende Einheit.⁹⁷ Besteht zwischen dem steuerbaren Ereignis und der Einforderung der Steuern ein zeitlicher Unterschied, kann die bilanzierende Einheit eine verlässliche Bewertung vornehmen, indem sie beispielsweise auch **statistische Modelle** verwendet, die die Einforderung dieser bestimmten Steuer in der Vergangenheit aufzeigen. Diese Modelle, die u.a. Steuerstatistiken sowie andere statistische Informationen, einschl. Durchschnittssaläre, Bruttoinlandsprodukt, sowie Landesindex der Konsumentenpreise berücksichtigen können,⁹⁸ enthalten Hinweise auf den Zeitpunkt der Einzahlungen der Steuerzahler, eingereichte Steuererklärungen und die Zusammenhänge zwischen geforderten Steuereinnahmen und anderen wirtschaftlichen Ereignissen.⁹⁹ Im Interesse einer periodengerechten Rechnungslegung hat sich das IPSASB bei Verabschiedung des IPSAS 23 bewusst für eine auf einer Schätzung basierende Ertragsabgrenzung und gegen die Alternative einer Erfassung von Steuereinnahmen erst bei Zahlungseingang entschieden.¹⁰⁰ Zur Behandlung von Unterschiedsbeträgen zwischen auf der Grundlage statistischer Modelle geschätzten und tatsächlich realisierten Beträgen vgl. unten Abschn. 4.3.

Können in Ausnahmefällen die Erträge bis zu einer gewissen Zeit nach Eintreten des steuerbaren Ereignisses **nicht verlässlich geschätzt werden**, weil z.B. die Steuerbemessungsgrundlage Schwankungen unterliegt und eine verlässliche Schätzung unmöglich ist oder ein steuerbares Ereignis erst mehrere Berichtsperioden später zu einem greifbaren Ressourcenzufluss führt, sind die Erfassungskriterien eines Vermögenswerts nicht erfüllt. Ein aktivierbarer Steuerertrag und Vermögenswert liegt in diesen Fällen erst dann vor, wenn die Steuern gezahlt oder einfordernbar werden.¹⁰¹

Soweit Steuererträge verwendet oder im Rahmen der Erhebung in verringertem Umfang anfallen, stellt sich die Frage der Reichweite eines erfassbaren Vermögenswerts. Steuererträge sind zum **Bruttobetrag** zu erfassen.¹⁰² Die Verwendung der erzielten Steuern z.B. im Rahmen von Subventionen schmälert nicht den erzielten und

in der Erfolgsrechnung nach dem Bruttoprinzip auszuweisenden Steuerertrag. Sog. durch das Steuersystem bezahlte Ausgaben (z.B. Sozialausgaben) dürfen hiervon nicht in Abzug gebracht, die Steuererträge daher nicht um Aufwendungen anderer Art gemindert dargestellt werden.¹⁰³ Entsprechende Aufwendungen sind als Subventionsaufwand in der Erfolgsrechnung der öffentlichen Hand gesondert zu erfassen.¹⁰⁴ Hiervon zu unterscheiden sind sog. über das Steuersystem gezahlte Ausgaben, mithin Steuererleichterungen, die – wie z.B. Aufwendungen im Rahmen der Einkommensermittlung – steuersystematisch bedingt bereits den Steuerertrag schmälern.¹⁰⁵ Sie führen zu entgangenen Steuererträgen und nicht zu eigenen Aufwänden. Entsprechende Auszahlungen über das System führen weder zu Zuflüssen noch zu Abflüssen von Ressourcen.

4.2 Abgrenzung des eigenen Steuerertrags

Der eigene Steuerertrag der bilanzierenden Gebietskörperschaft wird durch den Ressourcenzufluss als Nutzen begrenzt, die von der öffentlichen Einheit beherrscht werden. Im Namen anderer Organisationen der öffentlichen Hand oder Dritter eingezogene Beträge führen nicht zu einer Erhöhung des Nettovermögens oder des Ertrags der einziehenden Einrichtung, da diese Inkassoeinheit die Verwendung der erhobenen Beträge zum Zweck ihrer Ziele nicht kontrollieren und keinen Nutzen aus ihnen ziehen kann.¹⁰⁶

Im Rahmen der bilanziellen Abbildung von Ansprüchen und Verbindlichkeiten aus Steuern ist zu berücksichtigen, inwieweit die Ertragshoheit mit der Verwaltungshoheit der bilanzierenden Gebietskörperschaft für die jeweilige Steuerart übereinstimmt, mithin die jeweilige Steuerart im Rahmen einer eigenen oder fremden Ertragshoheit verwaltet wird. Wenn eine einzelne Einheit – wie z.B. im Fall der **Drittanteile** infolge der verfassungsrechtlichen Bestimmungen zur Ertragshoheit verschiedener staatlicher Ebenen – Steuern im Auftrag diverser anderer Einheiten einfordert, handelt sie als Amt für alle diese Einheiten. Zieht z.B. eine subnationale Steuerbehörde für eine öffentliche Hand auf subnationaler Ebene sowie für verschiedene Stadtregierungen Einkommensteuern ein, erfasst sie diese nicht als Ertrag. Vielmehr erfasste jede

92 IPSAS 23.35.

93 IPSAS 23.34.

94 IPSAS 23.34.

95 IPSAS 23.35.

96 IPSAS 23.42.

97 IPSAS 23.67.

98 IPSAS 23, Musterabschluss, Tz. 4.

99 IPSAS 23.68.

100 IPSAS 23, Erwägungen BC19.

101 IPSAS 23.70, 23.113.

102 *Müller-Marqués Berger*, Internationale Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor (IPSAS), 2008, S. 119.

103 IPSAS 23.71.

104 IPSAS 23.72.

105 IPSAS 23.74, 23.75.

106 IPSAS 23.12.

Steuern erhebende öffentliche Hand Vermögenswerte aus den entsprechenden Steuern.¹⁰⁷ Ein Zufluss von Ressourcen aus einer Transaktion ohne zurechenbare Gegenleistung, die als Vermögenswert erfasst wird, ist als daher lediglich insoweit als Ertrag zu erfassen, als im Zusammenhang mit den gleichen Zufluss nicht zugleich eine Verbindlichkeit erfasst wird.¹⁰⁸ Mit dem Einzug von Steuerforderungen erhaltene Drittanteile stellen daher keinen eigenen Ertrag der die Steuer verwaltenden Einheit dar, sondern lediglich eine zeitgleich zu passivierende Abführungsverpflichtung.

Von der Behandlung der Drittanteile, die aufgrund fehlender Ertragshoheit nicht den Steuerertrag der öffentlichen Einheit als eigene Ressourcen erhöhen, ist die Behandlung des Aufwands abzugrenzen, den die Gebietskörperschaft als sog. Steueraufwand im Rahmen der bundesstaatlichen **Finanzverteilung** trägt. Erhebt eine bilanzierende Hand eine Steuer, deren Erlöse sie basierend auf einer fortlaufenden Mittelzuweisung an eine öffentliche Hand auf staatlicher Ebene weitergibt, hat erstere zuerst Vermögenswert und Ertrag zu erfassen und beim Transfer an letztere einen Rückgang der Vermögenswerte und einen Aufwand.¹⁰⁹ Letztere erfasst den Transfer unter Vermögenswerte und Erträge.

4.3 Korrektur ursprünglicher Schätzungen

Die Steuerertragsrealisierung mittels Verwendung statistischer Verfahren kann dazu führen, dass sich die erfassten Steuererträge von den in den nachfolgenden Berichtsperioden – nunmehr – bestimmbar Beträgen unterscheidet, die von den Steuerzahlern in Bezug auf die aktuelle Berichtsperiode gefordert wird.¹¹⁰

Änderungen von Schätzungen sind gemäß IPSAS 3, »Bilanzierungsmethoden, Änderung von Schätzungen und Fehler« mit prospektiver Anwendung, zu erstellen. Die ursprüngliche Schätzung bedarf insoweit als Ergebnis **neuer Informationen** einer Überarbeitung.¹¹¹ Soweit eine Änderung der Schätzung zu Änderungen der Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten führt oder sich auf einen Nettovermögen-/Eigenkapitalposten bezieht, sind die Unterschiedsbeträge im Jahr der Änderung der Schätzung zu erfassen.¹¹²

Ein entsprechender Fehler aus früheren Perioden ist durch retrospektive Anpassung zu korrigieren, es sei denn, die Grenzen einer Anpassung werden dadurch erreicht, dass die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte oder der kumulierten Auswirkung des Fehlers undurchführbar ist.¹¹³

5. Fazit: Erkenntnisse für die Entwicklung der EPSAS

Die anstehenden Überlegungen zur Entwicklung der EPSAS als harmonisierter künftiger Rechnungslegungsstandard im öffentlichen Sektor geben Gelegenheit identifizierte Schwächen von IPSAS 23 im Interesse einer stärkeren/erforderlichen Objektivierbarkeit zu beseitigen und bewährte Erkenntnisse aus der nationalen Bilanzierungspraxis mit zu berücksichtigen.

Die **Europäische Kommission** hat sich mit Bericht vom 6. 3. 2013 für eine Harmonisierung des Rechnungswesens im öffentlichen Bereich auf der Grundlage eines periodengerechten Rechnungsstils und die Entwicklung sog. European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) ausgesprochen. Die EU-Kommission hat zugleich festgestellt, dass die IPSAS in der gegenwärtigen Form nicht auf das Rechnungswesen der Mitgliedstaaten übertragbar sind¹¹⁴, jedoch unstrittig einen bedeutenden Bezugsrahmen für die Entwicklung eines neuen europäischen Rechnungslegungsstandard im öffentlichen Sektor der EU darstellen.¹¹⁵ Im Rahmen einer ersten Analyse und Klassifizierung der vorhandenen IPSAS hat die EU-Kommission zugleich festgehalten, dass IPSAS 23 zu den Standards zählt, deren Übernahme im Rahmen der Entwicklung sog. EPSAS mit einer notwendigen Anpassung bzw. einer lediglich selektiven Umsetzung verbunden ist.¹¹⁶

Im **Vergleich** der Vorgaben zur Erfassung von Steuererträgen nach IPSAS 23 einerseits und den Bilanzierungsvorgaben andererseits, die auf der Grundlage der handelsrechtlichen Bestimmungen i.S.d. §§ 238 ff. HGB u.a. für die Erstellung des Gesamtabchlusses des Landes Hessen entwickelt und im Rahmen der aktuellen Standards staatlicher Doppik berücksichtigt worden sind, fallen ungeachtet der unterschiedlichen konzeptionellen Ansätze im Ergebnis weitreichende **Gemeinsamkeiten** auf.¹¹⁷

- Beide Rechnungslegungssysteme berücksichtigen eine periodengerechte Vermögens- und Ergebnismittlung, die **generationengerecht** eine Aufwands- und Ertragsabgrenzung nach Maßgabe der wirtschaftlichen Verursachung vornimmt.
- Die Realisation des Steuerertrags wird bei beiden Konzeptionen dem Zeitraum/Berichtsjahr zugeordnet, in dem der **Tatbestand** verwirklicht worden ist, der nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen den Steueranspruch der Gebietskörperschaft entstehen lässt. Dem steuerbaren Ereignis (taxable event) des IPSAS 23 entspricht die Tatbestandsverwirklichung i.S.d. § 38 AO als

107 IPSAS 23.61.

108 IPSAS 23.44.

109 IPSAS 23.61.

110 IPSAS 23.69.

111 IPSAS 3.39.

112 IPSAS 3.42.

113 IPSAS 3.48, 3.55.

114 Europäische Kommission, Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament, Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten – Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten, 6. 3. 2013, S. 10.

115 Zu den IPSAS im Überblick vgl. *Nowak/Ranscht-Oswald/Schmitz*, in: Böcking, Handbuch der Rechnungslegung, Kap. B 990 Öffentliches Rechnungswesen, Rn. 136 ff. (Stand: November 2012).

116 Vgl. Annex 7.1 Commission Staff Working Document Bericht der EU-Kommission v. 6. 3. 2013 (COM(2013) 114 final, Brussels).

117 Vgl. hierzu auch *Nowak/Ranscht-Oswald/Schmitz*, in: Böcking, Handbuch der Rechnungslegung, Kap. B 990 Öffentliches Rechnungswesen, Rn. 165 (Stand: November 2012).

den Steueranspruch des Steuergläubigers auslösendes und die wirtschaftliche Verursachung bestimmendes Moment. Der Steuerertrag wird bei beiden Konzeptionen mit dem Bruttobetrag sowie im Umfang beschränkt auf den für eigene Zwecke verfügbaren Ressourcenzufluss ausgewiesen.

- Die abhängig von der jeweiligen Erhebungsform zu berücksichtigenden **Realisationszeitpunkte** stimmen grundsätzlich bereits für das Berichtsjahr weitgehend überein. Sie lassen den Steuerertrag nicht erst bei Zahlungseingang, sondern bereits im Zeitpunkt der Tatbestandverwirklichung und der hiermit regelmäßig verbundenen formalrechtlichen Entstehung des Steueranspruchs als für die Bilanzierung relevanten Ressourcenzufluss entstehen. Dies gilt auch für unterjährig entstandene Vorauszahlungen auf die Jahressteuer. In der jahresübergreifenden Betrachtung unter Einbeziehung nachfolgender aperiodischer Ertragsauswirkungen wird eine vollständige Übereinstimmung erreicht.

Konzeptionell begründete **Unterschiede** sind hingegen hinsichtlich der Gewichtung bezüglich der Berücksichtigung eines hinreichend konkretisierten/objektivierten Kenntnisstands einerseits bzw. von Erfahrungswerten auf der Grundlage von Schätzungen und Wahrscheinlichkeiten andererseits festzumachen:

- Mit der Schätzung des in der abgelaufenen Berichtsperiode entstandenen Steuerertrags auch auf der Grundlage statistischer Modelle als ausreichendes Kriterium für die Erfassung eines Steuerertrags erlangt die zeitnahe **Information** im Anwendungsbereich von IPSAS 23 eine übergeordnete Bedeutung. Der im Schätzungswege erfasste Steuerertrag bedarf allerdings mit fortschreitendem Kenntnisstand einer nachgelagerten Korrektur in nachfolgenden Berichtsjahren. Die Änderung der Schätzungsergebnisse in späteren Zeiträumen, die nunmehr in der Buchführung greifbare (Ist-) Daten als objektivierte Größe berücksichtigen kann, wird in späterer laufender Rechnung als aperiodischer Ertrag bzw. Ertragsminderung erfasst.
- Die im Anwendungsbereich der nationalen handelsrechtlichen Bestimmungen demgegenüber hervorgehobene **Objektivierung** auf der Grundlage eines hinreichend gesicherten Kenntnisstands des Steuergläubigers lässt die Aktivierung eines Steueranspruchs lediglich insoweit zu, als dieser neben seiner wirtschaftlichen Verursachung (Entstehung) im Berichtsjahr auch der Höhe nach hinreichend bestimmbar ist. Der periodische Steuerertrag wird flankierend auch nach den handelsrechtlichen GoB im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten auf der Grundlage von Erfahrungswerten/Wahrscheinlichkeiten durch eine vorsichtige Bewertung der zum Stichtag erfassten Steuerforderungen (Wertberich-

tigungen) sowie im Rahmen der Berücksichtigung mögliche Rückerstattungen bei einem Vorauszahlungsüberhang (Rückstellungen) nachjustiert. Die aperiodische Wirkung einer in späteren Besteuerungszeiträumen nachfolgenden Veranlagung wird insoweit begrenzt, der konzeptionelle Unterschied insoweit relativiert.

Im Rahmen der anstehenden Entwicklung der EPSAS und der zu beurteilenden Frage einer ggf. angepassten bzw. partiellen Übernahme der bestehenden IPSAS sind die Zwecke der öffentlichen Rechnungslegung¹¹⁸ zu konkretisieren, und ausgehend von diesen die entscheidungsrelevanten Kriterien für eine harmonisierte Rechnungslegung im öffentlichen Sektor des Gemeinschaftsgebiets festzulegen. Neben dem Grundsatz der Generationengerechtigkeit, der parlamentarischen Kontrolle und der Transparenz für die unterschiedlichen Adressaten der Rechnungslegung wird hierbei insbesondere der für Vergleichszwecke bedeutende Grundsatz der Objektivierung wesentliche Bedeutung erlangen.¹¹⁹

Die nationalen handelsrechtlichen Vorgaben knüpfen die Erfassung realisierter Steuererträge an einen hohen Objektivierungsgrad, der im Vergleich zu den Vorgaben des die Informationsfunktion unterstreichenden IPSAS 23 eine konkrete Kenntnis stärker gewichtet als einen im Schätzwege auf der Grundlage statistischer Modelle für wahrscheinlich erachteten Ressourcenzufluss. Der nach nationalen Bestimmungen ausgewiesene Steuerertrag führt zu einer zwar eher vorsichtigen, dafür aber für Vergleichszwecke belastbareren Vermögens- und Ergebnisrechnung.¹²⁰ Mit Blick auf die nach IPSAS 23 erforderlichen Nacharbeiten im Rahmen der Änderung ursprünglicher Schätzungen bei fortschreitendem Kenntnisstand erlangen die im Rahmen der Erstellung des Gesamtabchlusses des Landes Hessen gefundenen sowie in die Standards staatlicher Doppik überführten Lösungsansätze zudem auch aus pragmatischer Sicht nicht zu unterschätzende Vorteile.

Im Rahmen der Entwicklung der EPSAS besteht die Gelegenheit, diese nationalen Erfahrungswerte und Gewichtung von Objektivierung und Information entsprechend (mit) zu berücksichtigen.

118 Zu Begriff und Funktionen des öffentlichen Rechnungswesens vgl. *Nowak/Ranscht-Oswald/Schmitz*, in: Böcking, Handbuch der Rechnungslegung, Kap. B 990 Öffentliches Rechnungswesen, Rn. 29 ff. (Stand: November 2012).

119 Vgl. hierzu ausführlich *Nowak*, in: Wallmann/Nowak/Mühlhausen/Steingässer, Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung, Denkschrift Eibelshäuser, 2013, S. 375 ff.

120 Gl.A. *Adam*, Einführung in IPSAS, 2013, S. 154.