

Kirchhof/Söhn/Mellinghoff

Einkommensteuergesetz - Kommentar

295. Aktualisierung

(April 2019)

Mit dieser Aktualisierung legen wir Überarbeitungen zu § 6 EStG (Bewertung) sowie eine vollständige Aktualisierung des § 37 EStG (Einkommensteuer-Vorauszahlung) vor.

Werndl hat seine Kommentierung zu § 6 Abs. 2 EStG (Geringwertige Wirtschaftsgüter) und § 6 Abs. 2a (Sammelbewertung für Geringwertige Wirtschaftsgüter) überarbeitet. Schwerpunkt der Neukomentierung des § 6 Abs. 2 ist die mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vorgenommene Erhöhung der Grenze für Geringwertige Wirtschaftsgüter von bisher 410 € auf 800 €. Gleichzeitig wurde durch das Zweite Bürokratieentlastungsgesetz die Grenze für die besonderen Aufzeichnungspflichten für GWG von bisher 150 € auf 250 € erhöht. Im Ergebnis wurden damit die seit dem Steueränderungsgesetz 1964 unverändert gebliebenen Schwellenwerte für GWG den Realitäten angepasst und damit ein weiterer Beitrag zur Verwaltungsentlastung geschaffen. Indessen bleibt die bisherige Regelungsstruktur unverändert. Insbesondere steht die Alternative zur Sofortabschreibung, nämlich die Aktivierung und Abschreibung des betroffenen Wirtschaftsguts nach § 7, aber auch die Bildung eines Sammelpostens gemäß § 6 Abs. 2a weiterhin zur Disposition. *Werndl* berücksichtigt in seiner Kommentierung die gesetzlichen Änderungen und nimmt auch Bedacht auf die handelsrechtlichen Implikationen. Die seit der letzten Kommentierung erschienene Literatur und Judikatur wurden eingearbeitet und auf den letzten Stand gebracht.

§ 6 Abs. 2a wurde ebenfalls mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen geändert, und zwar dahingehend, dass die Wertuntergrenze für die Einstellung eines Wirtschaftsguts in den Sammelposten von 150 € auf 250 € erhöht wurde, die Regelung als Gestaltungsvariante für den Steuerpflichtigen aber erneut erhalten blieb. Unverändert geblieben ist auch die Wertobergrenze von 1.000 € für Wirtschaftsgüter, die in einen Sammelposten eingestellt werden können. Auf die in der Literatur wiederholt geäußerte Kritik, wonach die Regelung nach Anhebung der Höchstgrenze für GWG auf 800 € künftig nur noch einen bedingten Nutzen bringe, und darüber hinaus die insgesamt mit der Regelung bezweckte Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens durch den mit der Bildung und Verwaltung des Sammelpostens einhergehenden bürokratischen Mehraufwand konterkariert wird, weist *Werndl* ebenso hin, wie auch auf die Beurteilung nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in den Sammelposten einbezogenen Wirtschaftsgüter. Er proble-

matisiert außerdem die Rechtsfolge einer fixen Poolabschreibung, unabhängig vom tatsächlichen Wertverlauf der im Sammelposten zusammengefassten Wirtschaftsgüter, vor dem Hintergrund einer periodengerechten Aufwandszuweisung. Die Regelung führt nach ihm dazu, dass sich der Steuerpflichtige zwischen Aktivierung, Sofortabschreibung in den Grenzen des § 6 Abs. 2 oder Bildung eines Sammelpostens entscheiden kann. *Werndl* weist auf die Möglichkeiten zur individuellen Gestaltung des steuerlichen Ergebnisses besonders hin.

Stolterfoht hat den § 37 EStG (Einkommensteuer-Vorauszahlung) vollständig überarbeitet. Die Neukommentierung berücksichtigt einerseits den neuen Abs. 6, der durch Art. 2 Nr. 19 des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.7.2014 (BGBl I 2014, 1266) eingefügt worden ist, andererseits die zahlreichen kleineren Änderungen der Verweisungen innerhalb der Vorschrift des § 37 Abs. 3 Satz 4 ff., die durch diese Verweisungen zunehmend unübersichtlich geworden ist. Eines der Grundprobleme der Vorschrift des § 37 EStG liegt darin, dass zwar § 38 AO den Eindruck vermittelt, dass alle Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis kraft Gesetzes entstehen, dies aber durchaus nicht immer der Fall ist. Gerade § 37 EStG enthält eine Vielzahl von verfahrensmäßigen Formen der Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen, bei denen es sehr unklar ist, ob die materielle Vorauszahlungsschuld kraft Gesetzes oder kraft im Ermessen der Finanzverwaltung stehenden Verwaltungsakts entstehen, obwohl die möglichen Entstehungstatbestände zum Teil nur lückenhaft geregelt sind. *Stolterfoht* versucht in seiner Kommentierung diese bestehenden Unklarheiten systematisch zu ordnen und aufzuzeigen, wo Ermessenserwägungen zulässig sind und wo sich die Finanzverwaltung strikt an gesetzliche Vorgaben zu halten hat. In seiner rechtspolitischen Gesamtbewertung kommt er zu dem Ergebnis, dass Vorauszahlungen zwar verfassungsrechtlich möglicherweise nicht geboten, aber rechtspolitisch unabdingbar seien. Er bekräftigt jedoch die Kritik, dass durch die nicht zu berücksichtigenden Beträge und Aufwendungen nach § 37 Abs. 3 Sätze 4 bis 12 die Bemessungsgrundlage der Vorauszahlungen von der Bemessungsgrundlage der Jahressteuerschuld abweicht. Auch die gesetzestechnische Ausgestaltung des Anpassungsverfahrens sei zu kritisieren.

Im April 2019

Paul Kirchhof

Rudolf Mellinghoff

Hanno Kube