

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	15
Literaturverzeichnis	23

1 Einleitung

1.1 Begriff, Zweck und Bedeutung der Rückstellungen	41
1.2 Abgrenzung von anderen Posten der Bilanz	44
1.2.1 Rücklagen	44
1.2.2 Rechnungsabgrenzungsposten	45
1.2.3 Eventualverbindlichkeiten	46
1.2.4 Sonstige finanzielle Verpflichtungen	47
1.2.5 Verbindlichkeiten	48
1.3 Rückstellungsarten	49
1.4 Bildung, Inanspruchnahme (Verbrauch) und Auflösung von Rückstellungen	51
1.5 Grundlagen der steuerbilanziellen Behandlung von Rückstellungen	56
1.5.1 Zusammenhang zwischen Handels- und Steuerbilanz	56
1.5.2 Bedeutung der BFH-Rechtsprechung	58
1.5.3 Überblick über die steuerlichen Normen der Rückstellungsbilanzierung	59

2 Ansatz nach den Rückstellungsarten des § 249 HGB

2.1 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	65
2.1.1 Überblick über die Passivierungsvoraussetzungen	65
2.1.2 Ansatzkriterien im Einzelnen	66
2.1.2.1 Wahrscheinlichkeitserfordernis	66
2.1.2.2 Außenverpflichtung	67
2.1.2.3 Rechtliches Entstehen oder wirtschaftliche Verursachung	68
2.1.2.4 Betriebliche Veranlassung	78
2.1.2.5 Tatsächliche Inanspruchnahme (Ungewissheit)	79
2.1.2.6 Keine aktivierungspflichtigen Aufwendungen	80
2.1.2.7 Kein Passivierungsverbot	80
2.1.2.8 Konkurrenzverhältnis	81

2.1.3	Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden	82
2.1.4	Steuerbilanziell abweichende Ansatzvorschriften	84
2.1.4.1	Grundsatz	84
2.1.4.2	Rückstellungen für erfolgsbedingte Rückzahlungsverpflichtungen	85
2.1.4.3	Rückstellungen für Verpflichtungen aus der Verletzung von Patent-, Urheber- oder ähnlichen Rechten	86
2.1.4.4	Rückstellungen für Jubiläumszusagen	87
2.1.4.5	Rückstellungen für künftige Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts	88
2.1.4.6	Rückstellungen im Zusammenhang mit Kernbrennstoffen	89
2.1.4.7	Rückstellungen im Zusammenhang mit Kernkraftwerken	89
2.1.4.8	Rückstellungen für die steuerliche Verrechnungspreisdokumentation	90
2.1.4.9	Ansammlungsrückstellungen: Stichtagsbezogene Anpassung des Ansammlungszeitraums	90
2.1.4.10	Rückstellungen im Zusammenhang mit der (freiwilligen) Jahresabschlussprüfung	92
2.1.4.11	Steuerliche Besonderheiten der Drohverlustrückstellung bei Bewertungseinheiten	94
2.2	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	98
2.2.1	Zielsetzung und Begrifflichkeiten	98
2.2.2	Beginn und Ende der Rückstellungspflicht	101
2.2.3	Ansatzkriterium: Drohender Verlust	103
2.2.4	Abgrenzungsnotwendigkeiten und Konkurrenzen	104
2.2.5	Drohverlustrückstellungen bei einmaligem Leistungsaustausch	106
2.2.5.1	Überblick	106
2.2.5.2	Beschaffungsvorgänge über aktivierungsfähige Vermögensgegenstände/ Leistungen	107
2.2.5.3	Beschaffungsvorgänge über nicht aktivierungsfähige Leistungen	112
2.2.5.4	Absatzgeschäfte	113
2.2.6	Drohverlustrückstellungen bei Dauerschuldverhältnissen	114
2.2.6.1	Überblick	114
2.2.6.2	Dauerschuldverhältnisse bei Beschaffungsgeschäften	115
2.2.6.3	Dauerschuldverhältnisse bei Absatzgeschäften	117
2.2.7	Steuerbilanzielles Ansatzverbot	117

2.3	Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen	118
2.3.1	Überblick	118
2.3.2	Unterlassene Instandhaltungsaufwendungen	119
2.3.3	Unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung	123

3 Bewertungsgrundsätze

3.1	Überblick	127
3.2	Notwendiger Erfüllungsbetrag	132
3.2.1	Begriff und Wesen	132
3.2.2	Schätzung des notwendigen Erfüllungsbetrags	134
3.2.3	Preis- und Kostenentwicklungen	143
3.2.4	Einzubeziehende Kosten	149
3.3	Abzinsungsgebot	153
3.4	Steuerbilanziell abweichende Bewertungsgrundsätze	165
3.4.1	Rückstellungsumfang bei Sachleistungsverpflichtungen	165
3.4.2	Abzinsung	167
3.4.3	Preis- und Kostensteigerungen sowie Preis- und Kostensenkungen	170
3.4.4	Verteilung der Stilllegungsaufwendungen bei Atomkraftwerken	173
3.5	Steuerliche Bewertungsobergrenze	173
3.6	Vorschriften zum Übergang auf den Rechtsstand nach BilMoG	176
3.6.1	Überblick	176
3.6.2	Beibehaltungswahlrechte für sonstige Rückstellungen	179
3.6.2.1	Beibehaltung überdotierter Rückstellungen	179
3.6.2.2	Beibehaltungswahlrecht für Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB a.F.	181
3.6.3	Übergangsvorschriften bei der Bilanzierung von Pensionsrückstellungen	190
3.6.3.1	Beibehaltung überdotierter Pensionsrückstellungen	190
3.6.3.2	Verteilungswahlrecht bei unterdotierten Pensionsrückstellungen	195
3.6.3.3	Zusammenfassung und Würdigung	200
3.6.3.4	Geänderter Ausweis der BilMoG-Zuführungsbeträge durch BilRUG	202

4 Ausweis- und Angabepflichten

4.1	Bilanzieller Ausweis von Rückstellungen	209
4.2	Ausweis in der GuV	209
4.2.1	Grundsätzliches	209
4.2.2	Ausweis der Ab- und Aufzinsungseffekte	211
4.2.3	Ausweis von Erfolgseffekten im Zusammenhang mit Pensionsrückstellungen	215
4.2.4	Sonderfall: Außerordentliche Effekte aus der BilMoG-Umstellung	215
4.3	Angabepflichten im Anhang	218
4.4	Aufzeichnungspflichten, Dokumentationsanfordernisse und Prüfungshinweise	223
4.5	Sanktionen und Rechtsfolgen	230

5 Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen

5.1	Vorbemerkungen	233
5.2	Begriff der Pensionsverpflichtung und der ähnlichen Verpflichtung	233
5.2.1	Begriff der Pensionsverpflichtung	233
5.2.2	Begriff der ähnlichen Verpflichtung	235
5.2.3	Unmittelbare und mittelbare Pensionsverpflichtungen	240
5.2.4	Alt- und Neuzusagen	242
5.3	Ansatz von unmittelbaren Pensionsverpflichtungen in Handels- und Steuerbilanz	247
5.3.1	Bilanzierung in der Handelsbilanz	247
5.3.1.1	Passivierungspflicht für Neuzusagen	247
5.3.1.2	Passivierungswahlrecht für Altzusagen	249
5.3.1.3	Zuführung und Auflösung von Pensionsrückstellungen	251
5.3.2	Bilanzierung in der Steuerbilanz	254
5.3.2.1	Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für die steuerrechtliche Bilanzierung ..	254
5.3.2.2	Voraussetzungen für die steuerrechtliche Passivierung	258

5.4	Ansatz von mittelbaren Pensionsverpflichtungen in Handels- und Steuerbilanz	265
5.4.1	Bilanzierung in der Handelsbilanz	265
5.4.1.1	Passivierungswahlrecht für mittelbare Pensionszusagen	265
5.4.1.2	Pensionszusagen über Unterstützungskassen	266
5.4.1.3	Pensionszusagen über Pensionskassen und Direktversicherungen	266
5.4.1.4	Pensionszusagen über Pensionsfonds	267
5.4.1.5	Auflösung von Rückstellungen für mittelbare Pensionszusagen	268
5.4.2	Bilanzierung in der Steuerbilanz	269
5.5	Anpassung von Pensionsverpflichtungen	269
5.5.1	Anpassungsprüfungspflicht nach § 16 BetrAVG	269
5.5.2	Bilanzierungsfragen im Zusammenhang mit der Anpassungsprüfungspflicht	270
5.6	Saldierungen von Pensionsrückstellungen und Vermögensgegenständen (Deckungsvermögen)	271
5.7	Ansatz ähnlicher Verpflichtungen	273
5.8	Bilanzierung in ausgewählten Sonderfällen	274
5.8.1	Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer einer KapG	274
5.8.2	Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer einer PersG	276
5.8.3	Pensionssicherungsverein (PSVaG)	277
5.8.4	Contractual Trust Agreements	278
5.9	Bewertung	280
5.9.1	Allgemein	280
5.9.2	Besondere Bewertungsvorschriften für Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen	284
5.9.3	Bewertungsverfahren	287
5.9.4	Bewertungsparameter	294
5.9.5	Diskontierung	299
5.9.6	Steuerrechtliche Bewertung von Pensionsrückstellungen	302
5.9.6.1	Allgemein	302
5.9.6.2	Entgeltumwandlungszusagen	304
5.9.6.3	Übersorgung	305

5.9.7	Bewertung von Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen in ausgewählten Sonderfällen	310
5.9.7.1	Wertpapiergebundene Zusagen	310
5.9.7.2	Saldierung von Pensionsrückstellungen und Vermögensgegenständen	314
5.9.8	Zeitpunkt der Bewertung	320
5.10	Ausweis der Zuführungsbeträge zu Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	321
5.11	Anhangangaben im Zusammenhang mit Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	321
5.11.1	Allgemeine Angaben zu Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	321
5.11.2	Angaben bei der Saldierung von Pensionsverpflichtungen mit Deckungsvermögen	323
5.11.3	Angaben bei Ausweis einer unterdotierten Pensionsrückstellung	325
5.12	Auswirkungen eines Betriebsübergangs auf die Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen und vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen	326
5.13	Handelsrechtliche Bewertung von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen ab 2016	327
5.13.1	Gesetzlicher Hintergrund zur Bewertung von Rückstellungen	327
5.13.2	Folgen der Bewertung von Rückstellungen nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB in der Praxis	328
5.13.3	Handlungsbedarf durch die lang anhaltende Niedrigzinsphase für den Gesetzgeber	330
5.13.4	Bewertungsregeln für die Abzinsung von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB	331
5.13.4.1	Hintergrund zur Gesetzesänderung von § 253 HGB	331
5.13.4.2	Anwendung der Neuregelung auf Pensionsverpflichtungen begrenzt	336
5.13.4.3	Ertragsteuerliche Folgen	337
5.13.4.4	Erstmalige Anwendung	338
5.13.4.5	Würdigung der Neuregelung	339
5.14	Erstmalige Anwendung und Übergang auf die neuen Heubeck-Richttafeln	342
5.14.1	Ausgangslage	342
5.14.2	Veröffentlichung der neuen Richttafeln 2018 G	342
5.14.3	Gültigkeit der neuen Richttafeln für Steuerbilanz, Handelsbilanz und IFRS-Abschlüsse	343

5.14.4	Erstanwendung der neuen Richttafeln 2018 G	343
5.14.5	Ergebnisbelastung im Jahr 2018 hängt von individuellen Faktoren ab	344
5.14.6	Anhangangaben zur Erstanwendung der neuen Richttafeln	345
5.14.7	Steuerliche Erstanwendungs- und Übergangsregelungen	346
5.14.8	Konsequenzen aus der Erstanwendung der neuen Richttafeln RT 2018 G	349

6 Rückstellungs-ABC

6.1	Hinweise zur Anwendung des ABC	353
6.2	ABC der Rückstellungen	377
	Stichwortverzeichnis	567