

Ingeborg Haas

Rückstellungen

Steuerrecht, Handelsrecht
und IAS/IFRS



Ingeborg Haas

Rückstellungen

Ingeborg Haas

Rückstellungen

Steuerrecht, Handelsrecht
und IAS/IFRS



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

1. Auflage 2011

Alle Rechte vorbehalten

© Gabler Verlag | Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2011

Lektorat: Andreas Funk | Irene Buttkus

Gabler Verlag ist eine Marke von Springer Fachmedien.

Springer Fachmedien ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.

www.gabler.de



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: KünkelLopka Medienentwicklung, Heidelberg

Druck und buchbinderische Verarbeitung: AZ Druck und Datentechnik, Berlin

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN 978-3-8349-2273-1

Vorwort

Rückstellungen bilden mögliche Belastungen des Unternehmens zu einem Zeitpunkt ab, wo sie noch nicht konkret als Verbindlichkeiten bestehen. Sie haben damit die Aufgabe, Gläubiger und potenzielle Erwerber auf ein bestehendes finanzielles Risiko hinzuweisen und dementsprechend zu verhindern, dass an die Inhaber Gewinne ausgeschüttet werden, die möglicherweise in den Folgejahren durch entstehenden Aufwand aufgezehrt werden.

Das vorliegende Buch unternimmt die systematische Darstellung des Themas Rückstellungen. Dabei werden, ausgehend von den handelsrechtlichen Vorschriften zur Rückstellungsbildung, die steuerrechtlichen Besonderheiten herausgearbeitet und den handelsrechtlichen Regelungen gegenübergestellt.

Auch die Rückstellungsregelungen, die sich aus den International Accounting Standards ergeben, werden systematisch mit eingearbeitet.

Um die aktuelle Rechtsprechung mit darzustellen, wird, soweit dies angezeigt ist, für die Beispiele auf konkrete Entscheidungen der zuständigen Gerichte abgestellt.

Für die von den Tatbestandsvoraussetzungen her komplexeren Rückstellungsfälle „Verbindlichkeitenrückstellung“ und „Drohverlustrückstellung“ finden Sie jeweils im Anhang der Kapitel Prüfungsschemata, um die Bearbeitung entsprechend der Fragestellung zu erleichtern.

Mainz, im Sommer 2011

Dr. Ingeborg Haas

Inhaltsübersicht

Vorwort	5
§ 1 Einführung	11
A. Begriff der Rückstellungen	11
I. Allgemeines	11
II. Handelsrechtlicher Rückstellungsbegriff	11
B. Funktion der Rückstellungen	14
C. Regelungen der Rückstellungen	15
I. Handelsrechtliche Regelungen	15
II. Steuerrechtliche Regelungen	15
III. Regelungen nach IAS	16
D. Neuerungen durch das BilMoG	17
I. Arten der Rückstellung	17
II. Bewertung mit dem notwendigen Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB [n.F.])	18
III. Abzinsung (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB [n.F.])	18
IV. Passive latente Steuern (§ 274 HGB)	18
V. Anwendungsregelung (Art. 66 Abs. 3 EGHGB)	18
§ 2 Arten der Rückstellungen nach Handelsrecht	19
A. Einführung	19
B. Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 begonnen haben	19
I. „Verbindlichkeitenrückstellung“ für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1, 1. Alternative HGB)	19
1. Begriffsbestimmung	19
2. Unkompensierte Verpflichtung	20
3. Quantifizierbarkeit	21
4. Leistungsverpflichtung gegenüber Dritten	22
a) Allgemeines	22
b) Privatrechtlich verursachte Leistungsverpflichtungen	22
c) Öffentlich-rechtliche Leistungsverpflichtungen	22
d) „Freiwillige“ Verpflichtungen/faktischer Leistungszwang	23
5. Existenz und/oder Höhe ist ungewiss	24
6. Leistungsverpflichtung, die wirtschaftlich vor dem Bilanzstichtag verursacht ist	24
a) Auffassung der Finanzverwaltung	25
b) Auffassung des BHF	25
7. Hinreichende Wahrscheinlichkeit für eine Inanspruchnahme	27
8. Prüfungsschema „Verbindlichkeitenrückstellung“	28
9. Prüfungsschema „Drohverlustrückstellungen“	29
10. Übersicht „Verlustermittlung“	29

II.	Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1, 2. Alternative HGB)	30
1.	Begriffsbestimmung	30
2.	Schwebende Geschäfte	31
3.	„Geschäft“	32
4.	Beginn des Schwebezustands	32
a)	Grundsätzliche Regelung	32
b)	Vertragsangebot	33
c)	Vorvertrag	33
d)	Letter of Intent	33
e)	Vertragsschluss unter einer aufschiebenden Bedingung	33
f)	Nichtige Rechtsgeschäfte	34
5.	Ende des Schwebezustands	34
a)	Maßgebliches Ereignis	34
b)	Bilanzielle Umsetzung	35
6.	Drohender Verlust	35
a)	Überblick	35
b)	Ermittlung der einzubeziehenden Leistungen und Gegenleistungen	36
c)	Bewertung der einzelnen Komponenten	38
aa)	Einmalige Rechtsgeschäfte	38
(1)	Überblick	38
(2)	Beschaffungsgeschäfte	38
(3)	Nicht aktivierungsfähige Leistungen	40
(4)	Absatzgeschäfte	40
bb)	Dauerschuldverhältnisse	41
(1)	Überblick	41
(2)	Beschaffungsgeschäft	41
(3)	Absatzgeschäft	42
7.	Abgrenzung zu Verbindlichkeitenrückstellungen	42
8.	Konkurrenz zu Abschreibungen	42
III.	Rückstellung für unterlassene Instandhaltung (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB)	43
1.	Begriffsbestimmung	43
2.	Dreimonatsfrist	44
3.	Konkurrenz zu Abschreibungen	44
IV.	Rückstellungen für Abraumbeseitigungen (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB)	45
V.	Rückstellung für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB)	45
VI.	Passive latente Steuern (§ 274 HGB)	46
C.	Wirtschaftsjahre, die vor dem 01.01.2010 begonnen haben	46
I.	Überblick	46
II.	Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen (§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB (a.F.))	47
III.	Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB (a.F.)	49
IV.	Behandlung von „Altrückstellungen“	50

	D. Verbot der Bildung von sonstigen Rückstellungen (§ 249 Abs. 2 Satz 1 HGB)	50
§ 3	Bewertung der Rückstellungen	51
	A. Überblick	51
	B. Schätzungsmaßstab	52
	C. Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen	54
	D. Sammelrückstellungen	56
	E. Ansammlungsrückstellungen	56
	F. Abzinsung (§ 253 Abs. 2 HGB)	56
	G. Abzinsungssatz	65
§ 4	Ausweis von Rückstellungen	66
	A. Überblick	66
	B. Regelungen für große und mittelgroße Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co.	66
	C. Regelungen für kleine Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co.	67
	D. Regelungen für sonstige Unternehmen (§ 247 HGB)	67
§ 5	Erläuterungen der Rückstellung im Anhang zur Bilanz	68
	A. Überblick	68
	B. § 285 Nr. 12 HGB „Sonstige Rückstellungen“	68
	C. § 285 Nr. 24 HGB „Pensionsrückstellungen“	68
	D. § 285 Nr. 29 HGB „Latente Steuern“	69
§ 6	Auflösung von Rückstellungen (§ 249 HGB)	70
§ 7	Rückstellungen nach Steuerrecht	71
	A. Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz	71
	B. Steuerrechtliche Ausnahmetatbestände	72
	I. Ansatzregelungen	72
	II. Steuerrechtliche Bewertungsregelungen	75
§ 8	Rückstellungen nach IFRS	78
	A. Überblick	78
	B. IAS 37	78
	I. Drohverlustrückstellungen	79
	II. Restrukturierungsrückstellungen	79
	C. Sonderregelungen	81
	I. Rückstellungen für langfristige Fertigung (IAS 11)	81
	II. Rückstellungen für Steuern (IAS 12)	81
	III. Rückstellungen bei Verpflichtungen aus Finanzierungsleasing	81
	IV. Rückstellungen bei Versorgungszusagen (IAS 19)	81
§ 9	Sonderfall: Pensionszusagen	82
	A. Begriffsbestimmung	82

B.	Voraussetzung für den handelsrechtlichen Ansatz	84
I.	Form	84
II.	Zuständiges Organ für die Erteilung der Zusage	85
III.	Selbstkontrahierungsverbot	85
C.	Steuerrechtliche Anforderungen	86
I.	Überblick	86
II.	Tatbestandsvoraussetzungen des § 6a EStG	86
1.	Rechtsanspruch nach § 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG	86
2.	Keine Widerrufsvorbehalte nach § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG	87
3.	Schriftform (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG)	89
4.	Übersorgung	90
III.	Pensionszusagen zu Gunsten von Gesellschafter-Geschäftsführern	90
1.	Überblick	90
2.	Mindestalter für die Pensionierung	91
3.	Zeitgrenzen	92
a)	Überblick	92
b)	Höchstalter für die Erteilung der Pensionszusage	93
c)	Erdienbarkeit	93
4.	Probezeit	94
5.	Regelungen zur Unverfallbarkeit	95
6.	Finanzierbarkeit	96
7.	Sonstige Aspekte der Angemessenheit	96
D.	Bewertung der Pensionszusage	97
I.	Handelsrechtliche Bewertung (§ 253 Abs. 1 und 2 HGB)	97
II.	Saldierung (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB)	98
III.	Steuerrechtliche Bewertung	99
§ 10	Muster für einen Rückstellungsspiegel	100
§ 11	Anhang 2 zu BMF, Schreiben v. 26.05.2005 – IV B 2 – S 2175 – 7/05, BStBl. I 2005, 699	101
§ 12	International Accounting Standards	111
	International Accounting Standard 19	111
	International Accounting Standard 37	160
	Stichwortverzeichnis	178

§ 1 Einführung

A. Begriff der Rückstellungen

I. Allgemeines

Der Begriff der Rückstellung taucht im Handelsrecht (§ 249 HGB), im Steuerrecht (§ 5 – 6a EStG) 1
und in den International Accounting Standards (IAS 12, 17, 19 und 37) auf.

Gemeinsam ist diesen drei Regelungsbereichen dass die Bildung von Rückstellungen dazu führt, dass 2
das ausgewiesene Ergebnis des betreffenden Unternehmens niedriger ausfällt.

Auch wenn sich im Einzelnen die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung unterschei- 3
den, kann als Gemeinsamkeit festgehalten werden, dass sie Ereignisse, die in der Zukunft liegen und
die eine gewinnmindernde Auswirkung haben, abbilden.

Weder im Handelsrecht, noch im Steuerrecht oder nach den International Accounting Standards 4
können allerdings völlig frei für sämtliche erwarteten Ereignisse, die eventuell zu einer Gewinn-
minderung führen, Rückstellungen gebildet werden. Vielmehr ist es so, dass jeder einzelne Bereich
konkrete Vorgaben definiert, die erfüllt sein müssen, damit eine Rückstellung gebildet werden kann.
Entsprechend der unterschiedlichen Ausrichtung, insbesondere der handelsrechtlichen und der IAS-
Bilanzierung, die im Zusammenhang mit der Rückstellungsbildung vorrangig eine übermäßige Ge-
winnausschüttung zu Lasten der Gläubiger vermeiden soll, lässt Rückstellungen in einem größeren
Umfang zu, als dies steuerrechtlich möglich ist, da steuerrechtlich grundsätzlich ein höherer Gewinn
wünschenswert ist.

Daher sind beispielsweise handelsrechtlich Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen in einem 5
wesentlich größerem Umfang möglich, als dies § 6a EStG zulässt.

Für die Begriffsbestimmung hat dies die Konsequenz, dass je nach Bereich (Handelsrecht, Steuer- 6
recht oder IAS) im Detail eine eigene Definition des Begriffs Rückstellung zu bilden ist. Die vor-
liegende Erörterung dieses Themas geht generell von dem handelsrechtlichen Rückstellungsbegriff
aus. Die Abweichungen an den einzelnen Positionen, die sich im Steuerrecht und nach IAS ergeben,
werden dann jeweils erläutert.

II. Handelsrechtlicher Rückstellungsbegriff

Rückstellungen sind Posten auf der Passivseite der Bilanz, mit denen Aufwand gewinnmindernd 7
dargestellt wird,

- mit dessen Anfall mit einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit in der ausgewiesenen Höhe ge-
rechnet wird und / oder
- dessen Höhe ungewiss ist.¹

Sie gehören zu den bilanzrechtlichen Schulden nach § 247 HGB. Mit ihnen werden bestimmte, künftige 8
Vermögensabgänge oder Aufwendungsüberschüsse erfasst.

1 BFH, Urt. v. 24.01.2001 – I R 39/00, BStBl. II 2005, 465.

➤ **Beispiel:**

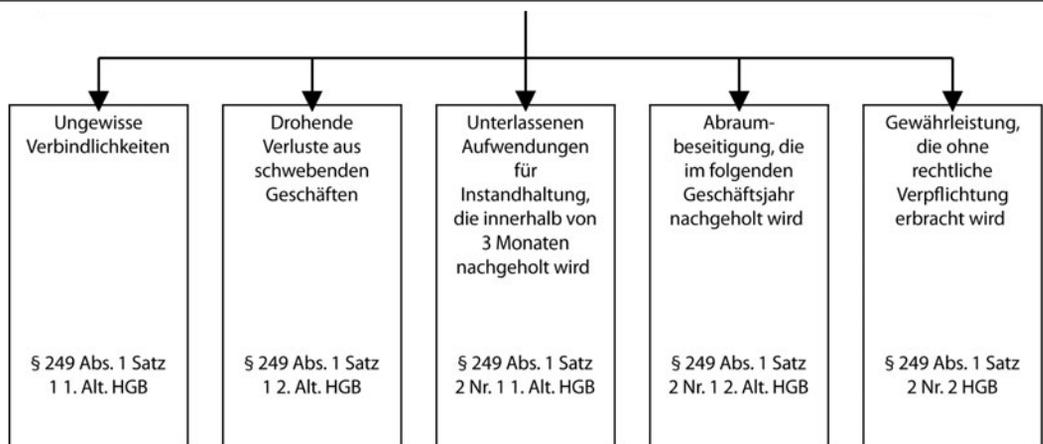
Eine GmbH hat einzelnen Mitarbeitern eine betriebliche Altersversorgung zugesagt.

Es ist davon auszugehen, dass ein bestimmter Anteil der Mitarbeiter die entsprechende Altersgrenze erreicht und daher zu einem späteren Zeitpunkt die GmbH auf Zahlung aus den Pensionszusagen tatsächlich in Anspruch genommen wird. Wegen dieses Umstands muss das Unternehmen schon ab dem Zeitpunkt der Zusage entsprechende Vorsorge im Bilanzausweis treffen und durch Rückstellungsbildung dieses Risiko der Inanspruchnahme gewinnmindernd erfassen.

- 9 Bei den Verbindlichkeiten handelt es sich um Schulden, die dem Grund und der Höhe nach sicher feststehen. Auch Zahlungsverpflichtungen, die der Höhe nach noch nicht sicher sind, aber aus einem Anschaffungsvorgang und damit einem Aktivzugang herrühren sollen nach einer Literaturmeinung als Verbindlichkeit und nicht als Rückstellung zu Passivieren sein.² § 249 Abs. 1 HGB regelt abschließend die handelsbilanzielle Berücksichtigung solcher in der Zukunft liegender Aufwendungen.

Danach kommen folgende Rückstellungen in Betracht:

Abbildung 1: Rückstellungen nach § 249 HGB



- 10 Wie § 249 Abs. 2 HGB ausdrücklich festhält, sind Rückstellungen für andere als in Abs. 1 bezeichnete Zwecke nicht zulässig.
- 11 Da § 249 Abs. 1 HGB beispielsweise nicht vorsieht, dass Rückstellungen für Reparaturen an Anlagegütern, die in der Zukunft erwartet werden, gebildet werden dürfen, kann der sich dafür voraussichtlich ergebende Aufwand nicht bereits in den Vorjahren abgebildet werden. Die Abnutzung, die den künftigen Erhaltungsaufwand (mit) verursacht, wird ohnehin bereits über Abschreibungen abgebildet.

➤ **Beispiel:**

Ein Unternehmen, das eine Maschine erwirbt, die eine Laufzeit von drei Jahren hat und die dann sicher einer Generalüberholung bedarf, kann die für die Generalüberholung entstehenden Kosten daher nicht als Rückstellungen vor der Entstehung des tatsächlichen Aufwands berücksichtigen.

Keine der in § 249 Abs. 1 HGB genannten Möglichkeiten greift hier. Die für die Generalüberholung entstehenden Kosten begründen zum jetzigen Zeitpunkt noch keine entsprechende Verbindlichkeit.

2 Kozikowski/Schubert, Beck'scher Bilanzkommentar, § 247 Rn. 205 mit Verweis auf andere Ansicht BFH, Urt. v. 12.12.1990 - I R 18/89, BStBl. II 1991, 385.

Eine Aufwandsrückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 1. Alternative HGB kommt nicht in Betracht, da es sich gerade nicht um unterlassenen sondern künftigen Aufwand handelt.

Eine Aufwandsrückstellung käme dann erst in Betracht, wenn nach dem Ablauf der drei Jahre die Instandhaltung nicht durchgeführt worden wäre.

Selbst wenn schon zum jetzigen Zeitpunkt ein Vertrag abgeschlossen wäre, der die Generalüberholung und die hierfür entstehenden Kosten regelt, wäre eine Rückstellung nicht einzubuchen. In diesem Fall wäre die Leistungsverpflichtung nämlich sowohl hinsichtlich ihrer Existenz als auch ihrer Höhe gewiss, so dass auch eine Verbindlichkeitenrückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 1. Alternative HGB nicht in Betracht kommt. Eine Verbindlichkeit könnte nicht verbucht werden, da der Verbindlichkeit der Anspruch auf die entsprechende Gegenleistung noch gegenüber steht.

Selbst für den Fall, dass die Höhe der Vergütung, die in drei Jahren für die Generalüberholung zu zahlen ist, im Vertrag noch offen wäre, könnte keine Verbindlichkeitenrückstellung gebildet werden, da die Zahlungsverpflichtung kompensiert würde durch die Gegenleistungspflicht des Unternehmens, dass die Generalüberholung durchführt (siehe § 2 I. 2. Unkompensierte Verpflichtung)

Die nach § 249 Abs. 1 HGB zulässigen Rückstellungen sind in zwei Gruppen einzuteilen:

12

Außenverpflichtungen

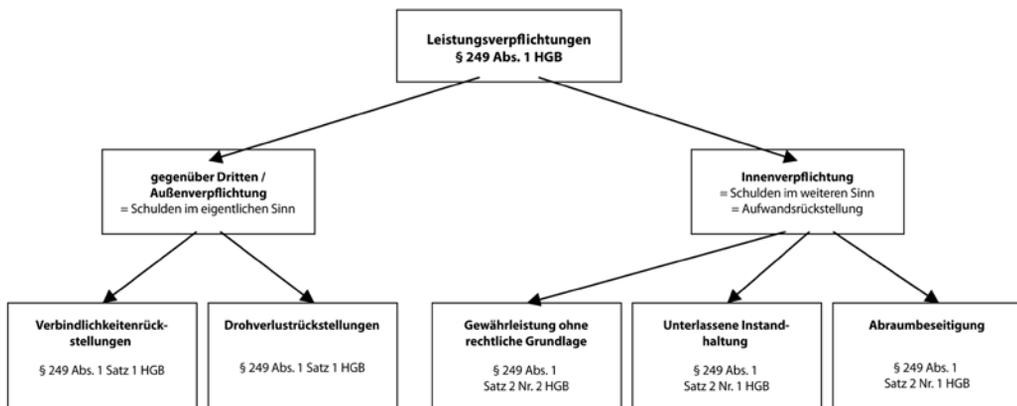
Bei Außenverpflichtungen handelt es sich um mögliche Verpflichtungen gegen einen Dritten. Sie sind auf Grund des Vorsichtsprinzips bereits dann zu bilden, wenn ein gedachter Erwerber des Unternehmens sie bei der Kalkulation des Kaufpreises berücksichtigen würde.³

Innenverpflichtungen

Die Innenverpflichtungen stellen lediglich erwarteten Aufwand dar, der nicht auf einer Verpflichtung gegenüber einem Dritten beruht.

Die in § 249 Abs. 1 für die handelsrechtliche Bilanz vorgesehenen Rückstellungsmöglichkeiten lassen sich daher wie folgt einteilen⁴:

Abbildung 2: Einteilung der Rückstellungen



³ Kozikowski/Schubert, Beck'scher Bilanzkommentar, Rn. 26 zu § 149.

⁴ Kozikowski/Schubert, Beck'scher Bilanzkommentar, Rn. 52 zu § 249 HGB handelt es sich bei den Drohverlustrückstellungen um einen Unterfall der Verbindlichkeitenrückstellung. Damit zählen sie zu den Außenverpflichtungen.

B. Funktion der Rückstellungen

- 13 Rückstellungen werden erfolgswirksam eingebucht und mindern daher den Gewinn. Der für die Rückstellung geschätzte Betrag wird dazu auf dem entsprechenden Aufwandskonto im Soll erfasst. Auf dem Rückstellungskonto erfolgt die korrespondierende Habenbuchung.

➤ Beispiel:

Nachdem der Jahresabschluss erstellt ist, wird eine Körperschaftsteuer in Höhe von 10.000 Euro errechnet. Diese ist bereits in dem Abschluss für das Wirtschaftsjahr, das die entsprechende Steuer verursacht hat, zu berücksichtigen und eine entsprechende Rückstellungsposition zu bilden.

Buchungssatz:

Körperschaftsteuer 10.000,00 €	an	Körperschaftsteuerrückstellung 10.000,00 €
--------------------------------	----	--

Damit mindert sich bereits zum Zeitpunkt der Bildung der Rückstellung der Gewinn um 10.000,00 €.

Wird im Folgejahr dann die Körperschaftsteuer festgesetzt, findet eine Umbuchung der Körperschaftsteuerrückstellung in die sonstigen Verbindlichkeiten statt:

Körperschaftsteuerrückstellung 10.000,00 €	an	sonstige Verbindlichkeiten 10.000,00 €
--	----	--

Wird dagegen 20.000,00 Körperschaftsteuer festgesetzt, ist der bisher nicht erfasste Aufwand in Höhe von 10.000,00 € aufwandswirksam einzubuchen:

Sonstige Rückstellungen 10.000,00 €		
Körperschaftsteuer 10.000,00 €	an	sonstige Verbindlichkeiten 20.000,00 €

Wenn die tatsächlich festgesetzte Körperschaftsteuer dagegen unter 10.000,00 € liegt, ist der durch die Rückstellungsbildung zu Unrecht produzierte Aufwand als Ertrag rückgängig zu machen (Auflösung der Rückstellung).

Körperschaftsteuerrückstellung 10.000,00 €	an	sonstige Verbindlichkeiten 8.000,00 €
		Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen 2.000,00 €

! Hinweis:

Da der so entstehende Ertrag nicht dem Jahr zuzurechnen ist, in dem er entsteht, ist er als periodenfremd zu erfassen und nach § 277 Abs. 4 Satz 3 HGB auszuweisen. Gleiches gilt für den vorausgegangenen Fall, in dem der Rückstellungsbetrag nicht ausreichte und im Jahr der Festsetzung der Körperschaftsteuer daher zusätzlicher Aufwand verbucht werden musste.

- 14 Mit der Bildung von Rückstellungen wird gewährleistet, dass an die Gesellschafter keine Ausschüttungen stattfinden, wenn der Gesellschaft Belastungen drohen, die (noch nicht) den Charakter von Verbindlichkeiten haben. Zu Gunsten der Gläubiger der Gesellschaft wird damit Vermögen der Gesellschaft für ihren Zugriff bereits frühzeitig gesichert.
- 15 Gleichzeitig führt die Rückstellungsbildung zu einer besseren Liquiditätsausstattung des Unternehmens, da der Rückstellung der entsprechende finanzielle Aufwand noch nicht gegenüber steht.
- 16 Wegen der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) wirken Rückstellungen sich grundsätzlich auch auf das steuerliche Ergebnis aus. Sie führen damit eine Steuerstundung herbei. Allerdings ist der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz hinsichtlich der Rückstellungsbildung in einigen Punkten durchbrochen.⁵ Wegen der steuerrechtlichen Spezi-

⁵ Zu den Ausnahmen siehe § 5 Abs. 3 bis 4b EStG, § 6a EStG und nachfolgend § 8.

alvorschriften ist die Übernahme der handelsrechtlichen Rückstellungen teilweise eingeschränkt, indem zusätzliche Voraussetzungen gefordert werden, (beispielsweise für die Bildung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG) oder die Übernahme von Rückstellungen aus der Handelsbilanz ist sogar ausdrücklich verboten, wie in § 5 Abs. 4a EStG. Hinzu kommt, dass für die Bewertung der Rückstellungen § 6 Abs. 1 EStG und § 6a EStG eigene Vorgaben enthalten, die von den handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften abweichen.

C. Regelungen der Rückstellungen

I. Handelsrechtliche Regelungen

- § 249 HGB enthält in Absatz 1 eine Aufzählung der Zwecke, für die Rückstellungen gebildet werden müssen.
- In Absatz 2 ist ein grundsätzliches Verbot für die Bildung weiterer Rückstellungen enthalten.
- Allerdings sieht § 274 HGB eine eigenständige Passivposition „passive latente Steuern“ vor. Bis zur Neuregelung durch das BilMoG⁶ war diese Position als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1, 1. Alternative HGB zu erfassen.
- Für Versicherungen enthalten die §§ 341e bis h HGB, § 56a VAG und § 17 DMBilG zusätzliche Regelungen für die Bildung von Rückstellungen bei den einzelnen Versicherungszweigen.

Weitere Regelungen, die die Rückstellung betreffen:

17

Rückstellungen	
Ansatz	§ 249 HGB
Bewertung	§ 253 Abs. 1 Satz 2 und 3 und Abs. 2 HGB
Ausweis	§ 247 Abs. 1 HGB „Schulden“
Für Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co.	§ 266 Abs. 1 und Abs. 3 HGB
Erläuterungen im Anhang	§§ 284, 285 Nrn. 12 – 24 HGB

II. Steuerrechtliche Regelungen

Steuerrechtlich bestehen folgende Regelungen für die Rückstellungen:

18

Ansatz	
§ 5 Abs. 2a EStG	Verbot für Rückstellungsbildung für Verpflichtungen unter der Bedingung der Erzielung künftiger Einnahmen oder Gewinne
§ 5 Abs. 3 EStG	Sonderregelung für Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen
§ 5 Abs. 4 EStG	Sonderregelung für Rückstellungen für Jubiläumswendungen

⁶ Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts vom 25.05.2009, BGBl. I 2009, 1102 ff.

§ 5 Abs. 4a EStG	Verbot der Bildung von Drohverlustrückstellungen
§ 5 Abs. 4b EStG	Verbot der Bildung von Rückstellung künftiger Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Bewertung	
§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a) EStG	Bewertungsabschlag für Rückstellungen, die für gleichartige Verpflichtungen gebildet werden
§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b) EStG	Bewertungsvorschriften von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen
§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c) EStG	Berücksichtigung künftiger Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sind
§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d) EStG	ratierliche Ansammlung von Rückstellungen, für deren Entstehen der laufende Betrieb ursächlich ist
§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e) EStG	Abzinsung der Rückstellung
§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f) EStG	keine Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen
§ 6a EStG	Pensionsrückstellungen

III. Regelungen nach IAS

- 19 Die internationalen Rechnungslegungsgrundsätze regeln die Bilanzierung von Rückstellungen wie folgt:

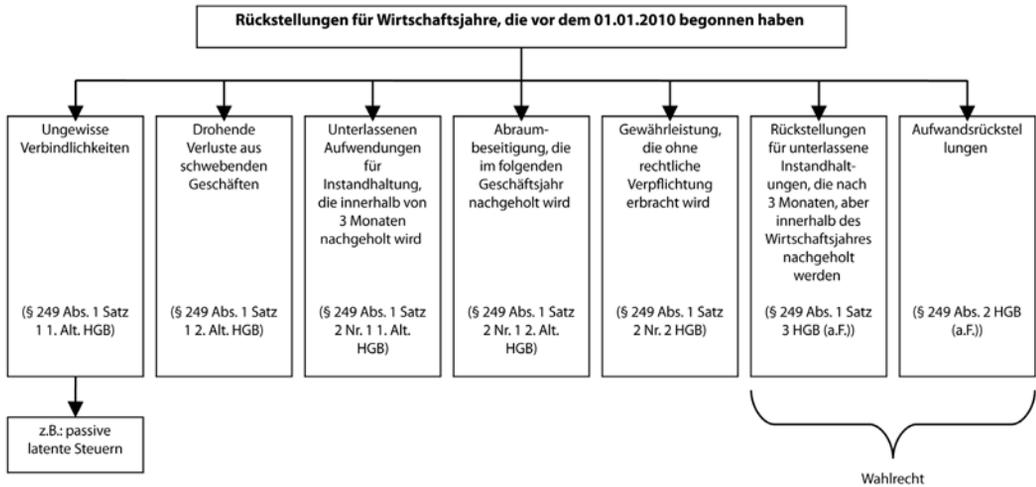
Latente Steuern	IAS 12
Leasingverhältnisse	IAS 17
Leistungen an Arbeitnehmer (Pensionszusagen)	IAS 19
Rückstellung, Eventualverbindlichkeiten	IAS 37

D. Neuerungen durch das BilMoG⁷

I. Arten der Rückstellung

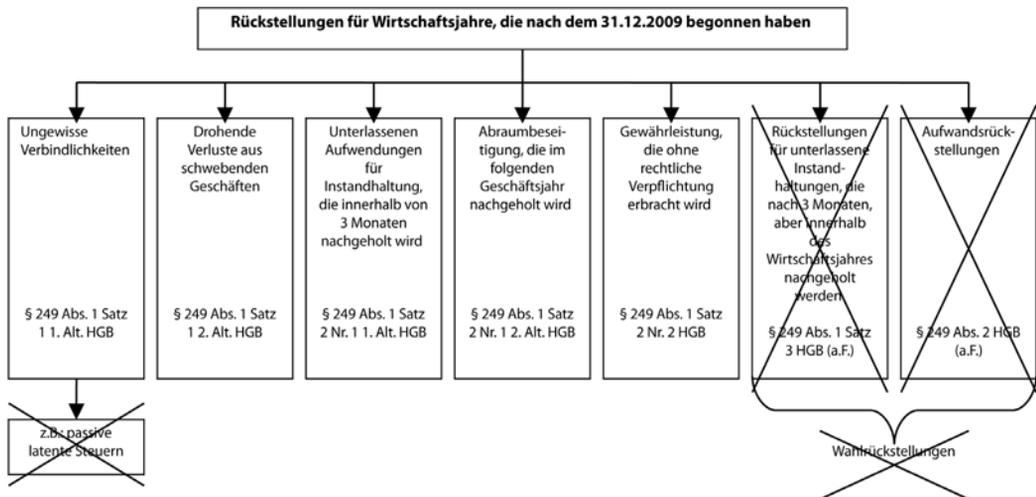
§ 249 HGB sah in der Fassung vor dem BilMoG folgende Möglichkeiten zur Bildung von Rückstellungen vor: 20

Abbildung 3: § 249 vor BilMoG



Durch die Neufassung des § 249 HGB sind nun (nur noch) folgende Rückstellungsmöglichkeiten gegeben: 21

Abbildung 4: § 249 nach BilMoG



⁷ Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts vom 25.05.2009, BGBl. I 2009, 1102 ff.

- 22 Damit sind durch die Neuregelungen nach dem BilMoG die Ansatzwahlrechte weg gefallen und für die passiven latenten Steuern werden keine Rückstellungen sondern ein eigener Bilanzposten gebildet.

II. Bewertung mit dem notwendigen Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB [n.F.])

- 23 Bis zur Änderung durch das BilMoG wurden Rückstellungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung bewertet. Künftige Preis- und Kostensteigerungen spielten für die Bewertung keine Rolle. Die Neufassung stellt nun auf den notwendigen Erfüllungsbetrag ab, so dass zukünftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen sind.⁸

III. Abzinsung (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB [n.F.])

- 24 Durch die Neufassung des § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB wird die verpflichtende Abzinsung der Rückstellungen eingeführt. Damit wird berücksichtigt, dass die in den Rückstellungen gebundenen Finanzmittel investiert und daraus Erträge realisiert werden können.
- 25 Die Abzinsung ist allerdings nur für Rückstellungen mit einer (Rest-)Laufzeit von mehr als einem Jahr vorzunehmen (Zu den Einzelheiten nachfolgend § 5 C.).

IV. Passive latente Steuern (§ 274 HGB)

- 26 Nach der bisherigen Regelung in § 274 Abs. 1 HGB war für passive latente Steuern eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu bilden und in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben.
- 27 Die Neuregelung des § 274 HGB sieht nun für Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co. vor, dass eine eigene Bilanzposition „passive latente Steuern“ zu bilden ist (§ 274 Abs. 1 i.V.m. § 266 Abs. 3 E. HGB). Als Rückstellung werden sie daher nicht mehr erfasst.

V. Anwendungsregelung (Art. 66 Abs. 3 EGHGB)

- 28 Nach Art. 66 Abs. 3 EGHGB sind die oben genannten Neuregelungen in den §§ 249, 253 und 274 HGB erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

⁸ Zu den Einzelheiten nachfolgend § 3.

§ 2 Arten der Rückstellungen nach Handelsrecht

A. Einführung

Wie oben bereits dargestellt, sind die Rückstellungsmöglichkeiten nach § 249 HGB durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz eingeschränkt worden – die Wahrrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB (a.F.) sind weggefallen und für passive latente Steuern ist eine eigene Bilanzposition neben der Rückstellung zu bilden. 1

Für Geschäftsjahre, die vor dem 01.01.2010 begonnen haben, können diese Rückstellungen aber noch in der bisherigen Form gebildet werden. Die nachfolgende Darstellung unterscheidet daher hinsichtlich der Rückstellungsbildung für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 bzw. vor dem 01.01.2010 begonnen haben. 2

B. Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 begonnen haben

I. „Verbindlichkeitenrückstellung“ für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1, 1. Alternative HGB)

1. Begriffsbestimmung

Nach dem Wortlaut des § 249 Abs. 1 Satz 1 1. Alternative HGB sind „Rückstellungen (...) für ungewisse Verbindlichkeiten (...) zu bilden.“ 3

Diese Alternative der Rückstellungsbildung aus § 249 HGB wird allgemein als Verbindlichkeitenrückstellung bezeichnet. 5

Weder § 249 HGB noch § 152 Abs. 7 AktG a.F., der die Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen für Aktiengesellschaften schon vor der handelsrechtlichen Regelung in § 249 HGB eingeführt hatte, enthalten Einzelheiten über die Voraussetzungen, unter denen Rückstellungen zu bilden sind. Aus dem Wortlaut lässt sich nur ableiten, dass es sich um eine „Verbindlichkeit“, also um eine Verpflichtung mit Schuldcharakter gegenüber Dritten handeln muss, über deren Be- oder Entstehen und/oder Höhe am Bilanzstichtag Ungewissheit herrscht.¹ 6

Inzwischen hat sich aber in Rechtsprechung und Literatur eine Konkretisierung des Begriffs der Verbindlichkeitenrückstellung ergeben. Danach ist eine Verbindlichkeitenrückstellung für 7

- unkompensierte (nachfolgend Punkt 2),
- quantifizierbare (nachfolgend Punkt 3)
- Leistungsverpflichtungen gegenüber Dritten zu bilden, wenn (nachfolgend Punkt 4)

1 FG Hamburg, Urt. v. 28.10.1994 – II – 195/90, EFG 1995, 558.