



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

Bilanzsteuerrecht

Rückstellungen und Verbindlichkeiten

Skript zum Online-Training

Inhalt

1	Rückstellungen	1
1.1	Begriffsdefinition	1
1.2	Ansatz	2
1.3	Bewertung.....	2
2	Verbindlichkeiten	9
2.1	Begriffsdefinition	9
2.2	Ansatz	9
2.3	Bewertung.....	10
2.3.1	Zugangsbewertung	10
2.3.2	Folgebewertung	10
3	Rücklage nach § 6b EStG	16
3.1	Handelsbilanz	16
3.2	Steuerbilanz	16
3.2.1	Ziel und Zweck	16
3.2.2	Voraussetzungen	16
3.2.3	Übertragungsmöglichkeiten	18
3.2.4	Rücklagenbildung.....	20
3.2.5	Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalanteilen	22
4	Rücklage für Ersatzbeschaffung	26
4.1	Handelsrecht	26
4.2	Steuerrecht	26
4.2.1	Voraussetzungen nach R 6.6 Abs. 1 EStR.....	26
4.2.2	Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 Abs. 4 EStG.....	28
5	Passive Rechnungsabgrenzung	32
5.1	Handelsrecht	32
5.2	Steuerrecht	33

1 Rückstellungen



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:

5 praktische Übungen

13 Videosequenzen

1.1 Begriffsdefinition

▶ Lesen Sie bitte § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB



**Rückstellungs-
grundlagen**

- 1 Zusammen mit den Verbindlichkeiten bilden Rückstellungen¹ die bilanziellen Schulden eines Unternehmens, das so genannte Fremdkapital. Grundsätzlich werden Rückstellungen für Schulden oder wirtschaftliche Lasten gebildet, die dem Grund und/oder der Höhe nach ungewiss sind. Die ungewissen künftigen Ausgaben sind rechtlich oder wirtschaftlich bereits verursacht (Rückstellung erfordert eine wirtschaftliche Verursachung **vor** dem Bilanzstichtag, auch wenn diese erst bis zur Bilanzerstellung bekannt geworden sind; § 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 HGB). Durch die Bildung von Rückstellungen wird ein vollständiger und periodengerechter Ausweis der Schulden gewährleistet. Gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG (Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz) gilt das auch für das Steuerrecht.

- 2 Sowohl handels- als auch steuerrechtlich liegt die Abgrenzung zu der Passivierung einer Verbindlichkeit in der Ungewissheit in Bezug auf
- ▶ den Grund (Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme)
 - ▶ und/oder die Höhe.

Im Gegensatz zu einer Rückstellung ist eine Verbindlichkeit bereits endgültig entstanden, sie ist somit nicht mehr ungewiss.

- 3 Aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG) gelten diese Grundsätze auch für die Steuerbilanz, soweit steuerrechtlich keine eigenen Rechtsvorschriften (§ 5 Abs. 2a bis 4b und 7 EStG, § 6a EStG) dagegen stehen. Dies ist so auch in R 5.7 Abs. 1 EStR manifestiert.

- 4 Gemäß § 5 Abs. 4a S. 1 EStG ist steuerlich eine Rückstellung für drohende Verluste **nicht zulässig**, auch wenn das Handelsrecht dies vorschreibt. Eine Ausnahme gilt nach § 5 Abs. 4a S. 2 HGB nur für Drohverlustrückstellungen im Zusammenhang mit Bewertungseinheiten.

**Abgrenzung zur
Verbindlichkeit**

**Steuerrechtliche
Ausnahme**

Insoweit weicht hier die Handelsbilanz zwingend von der Steuerbilanz ab. Die Abweichung kann unterschiedlich dargestellt werden,

- ▶ entweder wird eine gesonderte Steuerbilanz aufgestellt,

oder

¹ Siehe im Detail das Online-Training „HGB – Rückstellungen“.

- ▶ Überleitung der Handelsbilanz gem. § 60 Abs. 2 EStDV durch Zusätze und Anmerkungen auf die steuerlichen Ansätze oder Bewertungen abgeleitet.

1.2 Ansatz

- ▶ **Lesen Sie bitte § 249 Abs. 1 HGB und R 5.7 Abs. 1 bis 6 EStR.**



Ansatz im Handelsrecht

- 5 Die wesentliche Frage in Bezug auf den Ansatz von Rückstellungen ist, ob diese bilanzierbar oder nicht bilanzierbar sind. Erfüllen Rückstellungen nicht die Voraussetzungen des § 249 Abs. 1 HGB, so sind diese gem. § 249 Abs. 2 HGB (Ansatzverbot) nicht zu bilden.

Auch beim Ansatz einer Rückstellung für steuerliche Zwecke greift wiederum das Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG).

Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist steuerlich nur zu bilden (R 5.7 Abs. 2 EStR), wenn

Steuerrechtlicher Ansatz

- ▶ es sich um eine Verbindlichkeit **gegenüber einem anderen** oder eine **öffentlich-rechtliche Verpflichtung** handelt (R 5.7 Abs. 3 und 4 EStR),
- ▶ die Verpflichtung **vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich** verursacht ist (R 5.7 Abs. 5 EStR),
- ▶ mit einer Inanspruchnahme aus einer nach ihrer Entstehung oder Höhe ungewissen Verbindlichkeit **ernsthaft zu rechnen** ist (R 5.7 Abs. 6 EStR) und
- ▶ die Aufwendungen in künftigen Wirtschaftsjahren **nicht** zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut führen (§ 5 Abs. 4b EStG).

1.3 Bewertung

- ▶ **Lesen Sie bitte § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG, R 6.11 EStR und H 6.11 EStH.**



Bewertung im Steuerrecht

- 6 Die Bewertung der Rückstellung im Steuerrecht erfolgt grundsätzlich mit dem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB; § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG). Mit § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG legt das Steuerrecht eine eigene Höchstgrenze fest.

- 7 Aus dem Handelsrecht ist bekannt, dass der Grundsatz der Einzelbewertung gilt (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB), dieser aber durchbrochen werden kann, wenn ausreichende Gründe für eine pauschale Bewertung sprechen (z.B. § 256 S. 2 HGB i.V.m. § 240 Abs. 4 HGB). Dies gilt über das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG auch für das Steuerrecht. Steuerrechtlich ist laut Literatur auch eine Mischung aus Einzel- und Pauschalrückstellung vorstellbar. In der Praxis richtet sich die Bewertungsart nach den tatsächlichen Gegebenheiten.

Soweit ein Risiko einzeln benannt werden kann, ist die Bewertung der Rückstellung als Einzelbewertung durchzuführen.

- 8 Als Beispiele sind hier die Rückstellungen für Schadensersatz oder für die Prozesskosten (ggf. zum Schadensersatz) genannt. Auch eine Rückstellung für die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses durch einen Wirtschaftsprüfer fällt unter die Einzelbewertung. Eine pauschale Bewertung einer Rückstellung wird vorgenommen, wenn mehrere oder eine Vielzahl von Risiken vorliegen.

Einzelbewertung

Beispiele: Gewährleistungsrückstellungen; Rückstellungen für Kulanzleistungen.



Beispiel (Kulanzleistung): Das Autohaus Sogg aus Augsburg verspricht beim Kauf eines Neuwagens einen sogenannten Great-Deal. Wenn der Kunde sein Auto einmal jährlich bei dem Autohändler selbst warten lässt, erhöht sich die gesetzliche Garantie von 2 Jahren auf 5 Jahre. Handelsrechtlich und steuerlich hat das Autohaus eine Rückstellung zu bilden, § 249 Abs. 1 S. 1 HGB und § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG (siehe auch R 5.7 Abs. 12 EStR). Es handelt sich zwar um eine Rückstellung für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtungen erbracht werden, diese ist aber zulässig, da sich das Autohaus den Gewährleistungen aus geschäftlichen Erwägungen nicht entziehen kann. Es liegt eine faktische Verpflichtung vor. Aufgrund der Vielzahl von betroffenen Fahrzeugen wäre eine Einzelbewertung hier nicht zielführend. Vielmehr muss dieses Risiko pauschal, auf den Grundlagen von Erfahrungswerten, bewertet werden (§ 256 S. 2 HGB i.V.m. § 240 Abs. 4 HGB; § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG).



► **§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a EStG „gleichartige Verpflichtung“**

- 9 Erfahrungen aus der Vergangenheit müssen bei der steuerlichen Bewertung berücksichtigt werden. Dies gilt grundsätzlich auch für die handelsrechtliche Bewertung (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB = zukünftiger Erfüllungsbetrag).

**Gleichartige
Verpflichtung**

Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige nur zu einem Teil der Summe dieser Verpflichtungen in Anspruch genommen wird.

Dies ergibt sich aus den Erfahrungswerten der Vorjahre.

Fortsetzung Beispiel (Kulanzleistung): Aus den Erfahrungswerten der Vorjahre lässt sich ermitteln, dass nur jeder 4. Kunde eine Garantieleistung in Anspruch nimmt, dies durchschnittlich aber erst im 5. Lebensjahr des Fahrzeugs. Kosten pro Garantiefall 100 €. Bei der Bewertung der Rückstellung muss dies gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a EStG berücksichtigt werden.



► **§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG „Sachleistungsverpflichtungen“**

- 10 Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen sind mit den **Einzelkosten** und den **an-gemessenen Teilen** der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten; als Beispiel für eine Sachleistungsverpflichtung kann die Rekultivierung einer Kiesgrube aufgeführt werden (nach Abbau des Kieses wird diese wieder verfüllt). Zu den Sachleistungsverpflichtungen zählen grundsätzlich auch Werkleistungen und Dienstleistungen. Bei der handelsrechtlichen Bewertung von Sachleistungsverpflichtungen müssen die Vollkosten angesetzt werden. Gleiches gilt nach der jüngeren Rechtsprechung des BFH auch für die Steuerbilanz.²

**Sachleistungs-
verpflichtungen**

- 11 Vollkosten setzen sich zusammen aus den Einzelkosten und den anteiligen Gemeinkosten (analog der variablen Kosten) sowie den anteiligen fixen Kosten.

► **§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c EStG „Verrechnung von künftigen Vorteilen“**

- 12 Bei der Bewertung von Rückstellungen sind künftige Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung **voraussichtlich verbunden sein** werden, soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind, bei ihrer Bewertung **wertmindernd** zu berücksichtigen. Das heißt, steuerrechtlich müssen die künftigen Vorteile bei der Bewertung berücksichtigt werden.

**Berücksichtigung
künftiger Vorteile**

Beispiel (Kippgebühren): Der Unternehmer Franz Stellingner hat auf einem ihm gehörenden Grundstück ein Kiesvorkommen entdeckt und will dieses ab dem Jahre 01 ausbeuten.



² Siehe hierzu BFH, Urteil v. 11.10.2012, I R 66/11, BStBl. II 2013, 676.



TAXACADEMY

Beratung und Service:

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: info@tax-academy.de

Fax: 0761 2160 71 99

www.tax-academy.de

Postadresse:

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

Copyright & Haftungsausschluss

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.