

Merkblatt

Rückstellungen in der Handels- und in der Steuerbilanz

Das sind die Themen:

- **Rückstellungen sind zu bilden für:**
 1. ungewisse Verbindlichkeiten
 2. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
 3. unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres, oder Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden
 4. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtungen erbracht werden.
- **Rückstellungen dürfen gebildet werden für:**
 1. unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung
 2. wahrscheinliche oder sichere Aufwendungen, die dem laufenden oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnen sind, deren Eintritt aber zeitlich oder dem Betrag nach unbestimmt ist.
- Nach IAS dürfen Rückstellungen nicht für Aufwendungen aus der künftigen Geschäftstätigkeit gebildet werden. Instandhaltungsrückstellungen sind deshalb - wie auch andere Aufwandsrückstellungen - nach IAS verboten.
- Steuerlich besteht sowohl für die Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften als auch für die Rückstellungen, für die handelsrechtlich ein Passivierungswahlrecht gegeben ist, ein Passivierungsverbot.

1. Definition: Passivposten für Belastungen, die noch nicht als Verbindlichkeiten ausgewiesen werden können

- Rechtsgrundlage
§§ 249, 253 Abs. 1 Satz 3, 274 Abs. 1 HGB, IAS 37
§§ 4, 5 Abs. 1, 3, 4, 4a und 4b EStG

Rückstellungen nach HGB sind Passivposten für Belastungen des Bilanzierenden, die noch nicht soweit konkretisiert sind, dass sie als Verbindlichkeiten ausgewiesen werden könnten.

Grob typisierend kann man die Rückstellungen in drei Gruppen einteilen:

- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
- Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
- Rückstellungen für bestimmte Aufwendungen.

Rückstellungen sind Passivposten eigener Art für Verbindlichkeiten, drohende Verluste oder Aufwendungen, die in §249 HGB abschließend aufgeführt sind.

Aufwandsrückstellungen sind nach IAS 37.18 in der IAS-Bilanz nicht zulässig.

- Rechtsgrundlage
International Accounting Standards 2001 (IAS - Deutsche Ausgabe)

2. So sind Rückstellungen zu bilanzieren

2.1 Ausweis unter einem eigenen Posten

Rückstellungen stellen Belastungen des Bilanzierenden dar, die noch nicht soweit konkretisiert sind, dass sie als Verbindlichkeiten ausgewiesen werden können. Deshalb sieht § 266 Abs.3 HGB den Ausweis der Rückstellungen zwischen dem Eigenkapital und den Verbindlichkeiten unter einem eigenen Posten B "Rückstellungen" vor.

Ihrem Charakter als Belastung des Unternehmens entsprechend sind die Rückstellungen aber eindeutig dem Fremdkapital zuzuordnen. Sie sind nach § 266 Abs.3 HGB wie folgt **gesondert auszuweisen und aufzugliedern**:

- Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen,
 - Steuerrückstellungen,
- und
- sonstige Rückstellungen.

Diese Pflicht zur Aufgliederung der Rückstellungen ist kleinen Kapitalgesellschaften gem. § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB erlassen.

2.2 Die einzelnen Rückstellungs-Arten im Überblick

Bei kaum einer anderen Position spielt das Ermessen des Bilanzierenden bereits für die Frage der Bilanzierung eine derart große Rolle wie bei den Rückstellungen. Dies bedeutet aber nicht, dass der Bilanzierende sein Ermessen willkürlich ausüben darf. Die Ermessensausübung muss vielmehr **für einen sachkundigen Dritten nachvollziehbar sein.**

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zeichnen sich dadurch aus, dass sie solche Verbindlichkeiten betreffen, die entweder

- dem Grunde oder
- der Höhe nach ungewiss sind.
- Rechtsgrundlage
§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB

Dem Grunde nach ist eine Verbindlichkeit dann ungewiss, wenn zweifelhaft ist, ob die Verbindlichkeit überhaupt besteht. Der Höhe nach ungewiss ist eine Verbindlichkeit dann, wenn sie zwar zweifelsfrei besteht, der Betrag ihrer Inanspruchnahme zum Bilanzstichtag aber nicht (genau) beziffert werden kann.

Zu den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten können auch die Rückstellungen für Gewährleistungsansprüche gezählt werden, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden; zwar fehlt es hier an der rechtlichen Verpflichtung, doch ist die wirtschaftliche Verpflichtung aus dem Aspekt der dauernden Übung oder der Kundenbindung gegeben.

Die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften weist eine gewisse Nähe zur Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten auf. Normalerweise gilt für Zwecke der Bilanzierung, dass schwebende Geschäfte grundsätzlich (noch) nicht i.R. des Jahresabschlusses zu berücksichtigen sind. Dies gilt aber nur so lange, wie die beiderseitigen Leistungen aus dem schwebenden Geschäft einander ausgeglichen gegenüber stehen.

Ist jedoch auf Seiten des Bilanzierenden ein Erfüllungsrückstand eingetreten oder ist am Bilanzstichtag damit zu rechnen, dass bis zur vollständigen Abwicklung des schwebenden Geschäfts mit einem Verlust aus demselben zu rechnen ist, dann muss in der Handelsbilanz eine entsprechende Rückstellung gebildet werden.

In der Steuerbilanz dürfen Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dagegen nicht gebildet werden.

- Rechtsgrundlage
§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB,
§ 5 Abs. 4a EStG

Da nach § 5 Abs. 4a EStG für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in der Steuerbilanz keine Rückstellungen gebildet werden dürfen, muss man die **Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften** und die **Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten** exakt voneinander abgrenzen.

Tritt im Rahmen eines schwebenden Geschäftes ein Erfüllungsrückstand ein, so entspricht dies gleichzeitig einem Verpflichtungsüberhang. Ein Verpflichtungsüberhang bedeutet aber auf Seiten des Verpflichteten eine ungewisse Verbindlichkeit. Das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 4a EStG greift deshalb in diesen Fällen nicht.

Die Rückstellungen für **bestimmte Aufwendungen** können wiederum in drei Arten aufgeteilt werden.

Rückstellungen für **unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung**, die in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres, oder Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, sind zu passivieren. Für diese Rückstellungen besteht folgerichtig auch in der Steuerbilanz Passivierungspflicht.

- Rechtsgrundlage
§ 249 Abs. 1 Nr. 1 HGB

In der Handelsbilanz dürfen nach § 249 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 HGB Rückstellungen auch für solche **Instandhaltungsaufwendungen** gebildet werden, **die nicht innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag nachgeholt werden**. Entsprechend diesem Bilanzierungswahlrecht gilt für derartige Rückstellungen in der Steuerbilanz ein Passivierungsverbot.

Darüber hinaus sieht § 249 Abs. 2 HGB noch ein **Passivierungswahlrecht für weitere Aufwandsrückstellungen** vor.

Das Wahlrecht setzt Aufwendungen voraus, die

- ihrer Art nach genau umschrieben sind,
- dem laufenden oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnen sind,
- am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher sind,
- hinsichtlich der Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts aber unsicher sind.

Da die Zuordnung der Aufwendungen zum laufenden oder einem früheren Geschäftsjahr nicht gleichzusetzen ist mit rechtlicher oder wirtschaftlicher Verursachung, gestattet dieses Passivierungswahlrecht nahezu willkürliche Bilanzpolitik. In der **Steuerbilanz** sind diese Aufwandsrückstellungen nicht passivierungsfähig.

- Literatur
Pankow/Schmidt-Wendt in: Beck'scher Bilanzkommentar, 3. Aufl., zu § 255 Abs. 4 HGB

2.3 ABC der Rückstellungen

Im Folgenden werden beispielhaft Sachverhalte bzw. Tatbestände aufgeführt, die in der Handelsbilanz (HB) oder der Steuerbilanz (SB) zu einer Passivierungspflicht (P), zu einem Passivierungswahlrecht (W) oder zu einem Passivierungsverbot (V) führen.

	HB	SB
Abbruchverpflichtung	P	P
Abfindungen laut Sozialplan	P	P
Abraumbeseitigung, unterlassene, soweit im Folgejahr nachgeholt	P	P
Abrechnungsverpflichtung nach VOB	P	P
AFG, § 128, Erstattungspflicht	P	P
Altersteilzeit	P	P
Auflösend bedingte Verbindlichkeiten, wenn Bedingung noch nicht eingetreten	P	P
Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten, wenn Eintritt der Bedingung wahrscheinlich	P	P
Ausgleichsverpflichtung nach § 89b HGB (Handelsvertreter; handelsrechtlich strittig, ob Passivierungspflicht oder -wahlrecht; steuerlich nur dann passivierungsfähig, wenn ohne Rücksicht auf eventuelle spätere Vorteile in jedem Fall gezahlt wird)	P/W	V
Ausstehende Eingangsrechnungen	P	P
Baustellenräumung, Verpflichtung zur	P	P
Bergschäden	P	P
Berufsgenossenschaft, erwartete Beitragspflicht des laufenden Jahres	P	P
Besserungsscheinverpflichtungen, soweit entsprechender Gewinn angefallen ist	P	P
Bonusverpflichtungen	P	P
Bürgschaftsverpflichtungen, soweit Inanspruchnahme droht	P	P
Bußgeldverpflichtungen, erwartete	P	P
Datenbereinigungspflicht nach dem BDSG	P	P
Dekontaminierungspflicht (vgl. aber steuerlich: § 5 Abs. 4b EStG)	P	P
Derivate (s. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften)	P	V
Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	P	V
Einkaufskontrakte (vgl. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften)	P	V
Entfernungsverpflichtung im Zusammenhang mit Nutzungsüberlassungsvertrag	P	P
	HB	SB
Erfüllungsrückstände (Dauerschuldverhältnisse, schwebende Geschäfte)	P	P
Erneuerungspflicht im Zusammenhang mit Unternehmenspacht etc.	P	P
Garantieverpflichtungen	P	P
Großreparaturen	W	V

Gutscheine, Verpflichtung zur Einlösung ausgegebener	P	P
Haftungsverhältnisse, soweit mit einer Inanspruchnahme zu rechnen ist	P	P
Heimfallverpflichtung	V	V
Instandhaltung, soweit in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt	P	W
Instandhaltung, soweit nicht in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt	W	V
Jahresabschlusserstellung und -prüfung (soweit nicht freiwillig)	P	P
Jubiläumszuwendungen	P	W
Kulanz	P	P
Latente Steuern	P	V
Leergut, Pfandgeldverpflichtung	P	P
Optionsgeschäfte, vgl. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	P	V
Patentverletzung (steuerlich erst nach Geltendmachung oder ernsthaft drohender Inanspruchnahme)	P	W
Patronatserklärung, soweit mit Inanspruchnahme zu rechnen ist	P	P
Pensionsverpflichtung	P	P
Pensionssicherungsverein, Leistungsverpflichtung auf Grund von Insolvenzen	P	P
Pfandgeldverpflichtung (Leergut, Leihverpackung)	P	P
Prämienverpflichtung (Mitarbeiter, Kunden etc.)	P	P
Prozesskosten	P	P
Rabattverpflichtungen des laufenden Geschäftsjahres	P	P
Rekultivierung	P	P
Rücknahmeverpflichtung bereits verkaufter Ware	P	P
Schadenersatzverpflichtung, soweit mit Inanspruchnahme zu rechnen ist	P	P
Schwerbehindertenausgleichsabgabe, rückständige	P	P
Sozialplanverpflichtungen	P	P
Steuererklärungskosten	P	P
Tantiemeverpflichtungen	P	P
Umweltschäden	P	P
Urlaubsverpflichtungen	P	P
Verkaufskontrakte, vgl. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	P	V
Vertragsstrafe, soweit mit Verhängung zu rechnen ist	P	P
Vorruehstandsverpflichtungen	P	P
Wechselobligo, soweit mit Inanspruchnahme zu rechnen ist	P	P
Weihnachtsgeld, bei abweichendem Geschäftsjahr	P	P

- Literatur

Weber-Grellet in: Schmidt, 21. Aufl., Rz. 550 zu § 5 EStG

2.4 Wie Sie die Rückstellungen korrekt bewerten

"Rückstellungen sind nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist".

- Rechtsgrundlage
§ 253 Abs. 1 Satz 3 HGB

Insoweit stimmt die gesetzliche Regelung mit der alten aktienrechtlichen Regelung des ehemaligen § 156 Abs. 4 AktG überein. § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB führt weiter aus: "Rückstellungen dürfen nur abgezinst werden, soweit die ihnen zugrundeliegenden Verbindlichkeiten einen Zinsanteil enthalten."

Das **Abzinsungsverbot** des § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB wird jedoch in zweierlei Hinsicht durchbrochen bzw. gemildert.

Erstens gilt dieses Abzinsungsverbot nur für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, nicht also für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder für Aufwandsrückstellungen.

Zweitens gilt es auch für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten insoweit nicht, wie die zu Grunde liegenden Verbindlichkeiten einen Zinsanteil enthalten. Dabei muss dieser Zinsanteil nicht ausdrücklich benannt oder berechnet sein, es genügt vielmehr, wenn sich aus den Umständen ergibt, dass die Verbindlichkeit einen Zinsanteil enthält. Dies dürfte bei langfristigen ungewissen Verbindlichkeiten aber regelmäßig der Fall sein.

Nicht abzinsungsfähig sind danach aber regelmäßig **Sachleistungsverpflichtungen**. Bei diesen ist im Gegenteil die künftige Preisentwicklung bei der Bewertung mit zu berücksichtigen.

Nicht nur beim Ansatz sondern auch bei der Bewertung hat der Bilanzierende bezüglich der Rückstellungen **erheblichen Ermessensspielraum**. Auch bei der Ausübung dieses Ermessens ist der Bilanzierende allerdings nicht vollkommen frei. Er muss sich vielmehr der vernünftigen kaufmännischen Beurteilung unterwerfen, welche die Berücksichtigung des Grundsatzes der kaufmännischen Vorsicht einschließt. Auch die Ermessensausübung hinsichtlich der Bewertung muss also für einen sachkundigen Dritten nachvollziehbar sein.

Die konkreten Bewertungsmaßstäbe sind je nach Art der Rückstellung unterschiedlich. So sind **Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten** grundsätzlich mit dem **Rückzahlungs- bzw. Erfüllungsbetrag** zu bewerten. Willkürliches Abweichen vom geschätzten Erfüllungsbetrag ist nicht gestattet.

Auch die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Rückstellung ist für die Bewertung nicht etwa durch Abschläge zu berücksichtigen (z.B. weil die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme auf 90 % geschätzt wird). Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Unternehmens bezüglich der zu bildenden Rückstellung ist nur für die Frage der Bilanzierung der Rückstellung relevant.

Als Sonderfall der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten können die **Pensionsrückstellungen** angesehen werden. Davon erfasst werden laufende Pensionen, Pensionsanwartschaften sowie ähnliche Verpflichtungen. Dabei gibt es für so genannte Altzusagen (vor dem 01.01.1987) und deren Erhöhungen ein Passivierungswahlrecht nach Art. 28 Abs. 1 EGHGB, für alle anderen Verpflichtungen gilt dagegen Passivierungspflicht.

Als Bewertungsverfahren kommen dabei sowohl das **Gegenwartswertverfahren als auch das Teilwertverfahren** in Betracht. Am gebräuchlichsten dürfte in Deutschland das auch für steuerliche Zwecke zu Grunde zu legende Teilwertverfahren gem. §6a EStG sein. Dieses dürfte mit einem Zinssatz von 6 % die unterste Grenze der Bewertung bilden. Die Drittelungsregelung des § 6a Abs. 4 Satz 3 EStG ist deshalb handelsrechtlich nicht zulässig.

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind nach der Einführung des §5 Abs.4 EStG für den Bilanzierenden doppelt schmerzlich, weil die Dotierung dieser Rückstellungen keinen Betriebsausgabenabzug vermittelt. Die Bilanzierenden könnten deshalb tendenziell - im Rahmen des Ermessens - an einer möglichst niedrigen Dotierung dieser Rückstellung interessiert sein.

Zwecks Bewertung der drohenden Verluste aus schwebenden Geschäften sind zunächst die geschlossenen Positionen von den offenen Positionen zu trennen. Da hinsichtlich der geschlossenen Positionen i.d.R. kein Risiko besteht, oder dieses andernfalls leicht aus der Differenz zwischen dem Einkaufs- und dem entsprechenden Verkaufsgeschäft zu ermitteln ist, reduziert sich das Bewertungsproblem im Wesentlichen auf die offenen Positionen.

Bei drohenden Verlusten aus Einkaufskontrakten ist der Unterschied zwischen dem kontrahierten Preis und dem niedrigeren Marktpreis am Bilanzstichtag bei Kontrakten, die das Umlaufvermögen oder den voraussichtlich dauerhaft gesunkenen Marktpreis bei Kontrakten betreffen, Anlagevermögen maßgeblich.

Bei drohenden Verlusten aus Verkaufskontrakten ist der Unterschied zwischen kontrahiertem Verkaufspreis und den entsprechenden Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten maßgeblich.

Der Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften im Zusammenhang mit Verkaufskontrakten geht die verlustfreie Bewertung der entsprechenden unfertigen oder fertigen Erzeugnisse vor. Vorrangig müssen Sie also den aktivierten Vermögensgegenstand abschreiben.

Insoweit läuft auch in diesen Fällen das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 4a EStG für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäfte leer, da es zu keiner Rückstellungsbildung, sondern zur Abschreibung auf Gegenstände des Umlaufvermögens kommt. Folglich ist insoweit der Betriebsausgabenabzug gegeben.

Bei **Aufwandsrückstellungen** sind deren Natur entsprechend die zu erwartenden Aufwendungen Bewertungsmaßstab. Bei den Aufwandsrückstellungen i.S. des § 249 Abs. 2 HGB tritt allerdings die Bewertungsfrage wegen des grundsätzlichen Bilanzierungswahlrechts in den Hintergrund. Die Aufwandsrückstellungen gem. § 249 Abs. 2 HGB werden deshalb auch als passive Bilanzierungshilfe verstanden.

- Literatur

IDW RS HFA 4: Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen, in: IDW Prüfungsstandards (IDW PS) IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung (IDW RS);
Gelhausen in: WP-Handbuch 2000, Fach E, Rz. 80 ff.;
Weber-Grellet in: Schmidt, 21. Aufl., Rz. 550 zu § 5 EStG

2.5 Bildung, Inanspruchnahme und Auflösung:

Die Bildung von Rückstellungen erfolgt grundsätzlich erfolgswirksam über die einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung. Dagegen wird die Inanspruchnahme erfolgsneutral gebucht. Die Auflösung wiederum ist i.d.R. erfolgswirksam über Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen zu buchen.

Lediglich die Auflösung von Steuerrückstellungen ist wegen der die Gewinn- und Verlustrechnung bestimmenden Ergebnisspaltung in ein ordentliches, ein außerordentliches und ein Steuerergebnis mit dem entsprechenden Steuer Aufwand zu verrechnen und ggf. unter der entsprechenden Steuerposition auch als Ertrag auszuweisen. Eine Sonderregelung gilt auch für die Urlaubsrückstellung, bei der die Zuführung einerseits mit der Inanspruchnahme und der Auflösung andererseits saldiert werden darf.

Rückstellungen dürfen handelsrechtlich nur dann und insoweit aufgelöst werden, wie der Grund für ihre Bildung entfallen ist. In der Steuerbilanz sind dagegen Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- und ähnlicher Schutzrechte "spätestens in der Bilanz des dritten auf ihre erstmalige Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs gewinnerhöhend aufzulösen, wenn Ansprüche nicht geltend gemacht worden sind", und zwar unabhängig davon, ob der Grund für ihre Bildung entfallen ist oder fortbesteht.

- Rechtsgrundlage
§ 249 Abs. 3 Satz 2 HGB und § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG

Werden Rückstellungen in der Handelsbilanz passiviert, für die in der Steuerbilanz ein Passivierungsverbot besteht, so ist bei ihrer Dotierung der Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen. Zur Vermeidung steuerlicher Doppelbelastungen muss man deshalb bei erfolgsneutraler Inanspruchnahme der Rückstellung (in der Handelsbilanz) darauf achten, dass dann der entsprechende Betriebsausgabenabzug geltend gemacht wird.

Im Fall erfolgswirksamer Auflösung solcher Rückstellungen (in der Handelsbilanz) muss man dementsprechend darauf achten, dass die Erträge aus der Auflösung dieser Rückstellungen nicht als Betriebseinnahmen erfasst und für steuerliche Zwecke eliminiert werden.

2.6 Im Anhang sind diese Angaben zu machen

Bezüglich der Rückstellungen sind im Anhang folgende Angaben zu machen:

- gem. Art. 28 Abs. 2 EGHGB: nicht passivierte Pensionsverpflichtungen
- gem. § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB: passive Steuerabgrenzung
- gem. § 284 Abs. 2 Satz 1 HGB: Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
- gem. § 284 Abs. 2 Satz 3 HGB: Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
- gem. § 285 Nr. 12 HGB: Erläuterung der sonstigen Rückstellungen

Sind **alte Pensionszusagen** entsprechend dem Wahlrecht vor Inkrafttreten des BiRiLiG gem. Art. 28 II EGHGB nicht passiviert, so ist der entsprechende Fehlbetrag bei den Pensionsrückstellungen auf die gleiche Weise zu ermitteln, wie die passivierten Verpflichtungen bewertet werden. Der Fehlbetrag ist im Anhang anzugeben.

Rückstellungen für latente Steuern sind im Anhang gesondert anzugeben, wenn sie nicht in der Bilanz gesondert ausgewiesen werden. Bezüglich der Rückstellung für latente Steuern ist auch die Pflicht zur Angabe der angewandten Bewertungsmethoden von besonderer Bedeutung, da gerade diesbezüglich vielfältige Bewertungsalternativen in Frage kommen (gegenwärtiger oder zukünftiger Steuersatz, Tarifbelastung oder Ausschüttungsbelastung etc.).

- Rechtsgrundlage
§ 274 Abs. 1 Satz 1 HGB

Wegen der **Bilanzierungswahlrechte** des § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB sind auch die angewandten Bilanzierungsmethoden anzugeben. Da das Gesetz hinsichtlich der Bewertung der Rückstellungen nur allgemein auf die vernünftige kaufmännische Beurteilung abstellt, ist die Angabe der angewandten Bewertungsmethoden hinsichtlich der Rückstellungen von besonderer Bedeutung, dies gilt nicht zuletzt wegen der für die Bewertung der Rückstellungen besonders wichtigen Annahmen und Schätzungen.

- Rechtsgrundlage
§ 284 Abs. 2 Satz 1 HGB

Ebenso wie die angewandten Methoden selbst sind nach § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB **Abweichungen von den angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben.**

Außerdem ist deren **Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darzustellen.** Diese Angaben sind wegen der vergleichsweise großen Bewertungsspielräume bei den Rückstellungen von besonderer Bedeutung.

Gem. § 285 Nr. 12 HGB sind die **sonstigen Rückstellungen im Anhang zu erläutern.** Danach sind die wesentlichen sonstigen Rückstellungen näher zu bezeichnen und betragsmäßig anzugeben. Kleine Kapitalgesellschaften dürfen diese Erläuterung allerdings ganz unterlassen, während mittelgroße Kapitalgesellschaften diese Erläuterungen nur nicht offenlegen müssen.

- Rechtsgrundlage
§ 288 Satz 1 HGB
§ 327 Nr. 2 HGB

2.7 Steuerabgrenzung: Rückstellung für latente Steuern

Die Steuerabgrenzung ist hinsichtlich der Rückstellungen von doppeltem Interesse. Zum einen führen latente Steuerlasten zwangsweise zur Passivierung einer Rückstellung für latente Steuern. Zum anderen führen die im Vergleich zu den handelsrechtlichen Regelungen regelmäßig restriktiveren steuerlichen Regelungen zur Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen tendenziell zur Möglichkeit der aktiven Abgrenzung latenter Steuern oder zur Möglichkeit der Verrechnung dieser aktiven latenten Steueransprüche mit passiven latenten Steuerlasten.

- Rechtsgrundlage
§ 274 Abs. 1 HGB

3. Steuerrecht: Grundsätzlich gilt das Maßgeblichkeitsprinzip

Nach dem steuerlichen **Maßgeblichkeitsprinzip**

- sind handelsrechtlich passivierungspflichtige Rückstellungen grundsätzlich auch in der Steuerbilanz zu passivieren,
- besteht für Rückstellungen, für die handelsrechtlich ein Passivierungswahlrecht gegeben ist, steuerlich ein Passivierungsverbot,
- besteht für Rückstellungen, für die handelsrechtlich ein Passivierungsverbot gilt, auch ein steuerliches Passivierungsverbot, soweit nicht ohnehin steuerrechtliche Sonderregelungen für die Bilanzierung bzw. Bewertung von Rückstellungen greifen.

Im Wesentlichen bestehen folgende **steuerliche Sonderregelungen** für Rückstellungen:

- **Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte** dürfen erst gebildet werden, wenn entsprechende Ansprüche bereits geltend gemacht sind oder mit einer Inanspruchnahme ernsthaft gerechnet werden muss. Die Rückstellung ist spätestens nach drei Jahren aufzulösen, wenn die Ansprüche bis dahin nicht geltend gemacht worden sind.
- Rechtsgrundlage
§ 5 Abs. 3 EStG
- **Rückstellungen für Jubiläumsaufwendungen** dürfen nur gebildet werden, wenn das Dienstverhältnis zehn Jahre besteht, das Dienstjubiläum mindestens 15 Dienstjahre voraussetzt und soweit die Anwartschaft für die Jubiläumszuwendung ab 1993 erworben wurde.
- Rechtsgrundlage
§ 5 Abs. 4 EStG
- **Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften** dürfen nicht gebildet werden.
- Rechtsgrundlage
§ 4 Abs. 4a EStG

Soweit allerdings in diesen Fällen Erfüllungsrückstände bestehen, liegen gleichzeitig die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten vor, so dass das Passivierungsverbot des § 4 Abs. 4a EStG insoweit leerläuft. Gleiches ergibt sich bei einem Vorrang der verlustfreien Bewertung entsprechenden Aktivvermögens.

Bei der aufwandswirksamen Dotierung von Rückstellungen **fehlt es regelmäßig an den Tatbestandsmerkmalen des Vorsteuerabzugs** gem. § 15 UStG, insbesondere am Vorliegen einer entsprechenden Rechnung. Umsatzsteuerlich ist deshalb die Bildung - ebenso wie die Auflösung von Rückstellungen - regelmäßig ohne Auswirkung. Ebenso regelmäßig kommt es, wenn und soweit dann die Tatbestandsmerkmale des § 15 UStG erfüllt sind, bei der Inanspruchnahme von Rückstellungen zum Vorsteuerabzug, auch wenn dann keine (gleich hohe) Aufwandsbuchung mehr erfolgt.

Gewerbesteuerlich ist hinsichtlich der Rückstellungen zu beachten, dass die entsprechenden Zuführungen zu den Rückstellungen hälftig als Gewerbeertrag erfasst werden (§ 8 Nr.1 GewStG).

Bochnig & Cie

Partnerschaft



B&C

Revision Treuhand GmbH