



VERLAG des wissenschaftlichen
Instituts der Steuerberater GmbH

Rückstellungen nach Handels- und Steuerrecht

Eine systematische Darstellung mit
umfangreichem Rückstellungs-ABC

Dr. Holger Wirtz
Prof. Dr. Anna Gersbacher

PRAKTIKERWISSEN KOMPAKT

2. Auflage 2018

Rückstellungen nach Handels- und Steuerrecht

**Eine systematische Darstellung mit
umfangreichem Rückstellungs-ABC**

Dr. Holger Wirtz
Prof. Dr. Anna Gersbacher



**Verlag des wissenschaftlichen Instituts
der Steuerberater GmbH · Berlin
Praktikerwissen kompakt Nr. 9**

Autoren: **Dr. Holger Wirtz,**
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Prof. Dr. Anna Gersbacher,
Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin

Titel: Rückstellungen nach Handels- und Steuerrecht
Eine systematische Darstellung mit
umfangreichem Rückstellungs-ABC

Herausgeber: Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH
Behrenstraße 42
10117 Berlin
Tel.: 030 / 28 88 56 73
Fax: 030 / 28 88 56 70
Internet: www.dws-verlag.de
E-Mail: info@dws-verlag.de

Gesamtherstellung: DCM Druck Center Meckenheim GmbH,
www.druckcenter.de

ISBN: 978-3-946883-02-9

2. umfassend überarbeitete Auflage 2018

Rechtsstand: April 2018

Dieses Produkt wurde mit äußerster Sorgfalt bearbeitet, für den Inhalt kann jedoch keine Gewähr übernommen werden.

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung sind vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet werden.

Inhalt

Vorwort	9
1. Gesetzliche Grundlagen im Überblick	11
1.1 Der Rückstellungskatalog des HGB und die handelsrechtlichen Bewertungsgrundsätze	11
1.2 Steuerbilanzielles Rückstellungsrecht	12
1.2.1 Ansatz- und Bewertungsvorbehalte	12
1.2.2 Tax Compliance Management	15
1.3 Ausweis und Anhangangaben	16
1.3.1 Ausweis in der Handelsbilanz	16
1.3.2 Ausweis in der elektronischen Steuerbilanz (eBilanz)	17
1.3.3 Anhangangaben	19
2. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	23
2.1 Außenverpflichtung	23
2.1.1 Fallgruppen der Außenverpflichtung	23
2.1.2 Öffentlich-rechtliche Verpflichtungen	24
2.1.3 Faktische Verpflichtungen	24
2.2 Wirtschaftliche Belastung	25
2.2.1 Wirtschaftliche Verursachung und rechtliche Entstehung von Verpflichtungen	25
2.2.2 Bedingte Verpflichtungen und der Ansatzvorbehalt nach § 5 Abs. 2a EStG	28
2.3 Konkretisierungserfordernis	28
2.4 Keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten	30
2.5 Bedeutung der Wesentlichkeit	32
3. Einzelfragen der Bewertung	33
3.1 Grundlagen der Bewertung	33
3.1.1 Schätzmaßstab der vernünftigen kaufmännischen Beurteilung	33
3.1.2 Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen	34
3.1.3 Kompensation von Aufwendungen durch künftige Vorteile	35
3.2 Abzinsung	38
3.2.1 Anzuwendende Zinssätze	38
3.2.2 Ermittlung der Restlaufzeit	39
3.2.3 Abzinsung von Tilgungsrückstellungen	41
3.2.4 Ausnahmen vom Abzinsungsgebot	43
3.2.5 Darstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung	44

3.3	Rückstellungen für Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen	45
3.3.1	Zugrunde zulegende Wertverhältnisse	45
3.3.2	Maßgeblicher Abzinsungszeitraum	46
3.4	Verteilungsrückstellungen	46
3.5	Gruppenbewertung	49
3.6	Bewertung von entgeltlich „angeschafften“ Verpflichtungen in der Steuerbilanz	50
4.	Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen	53
4.1	Begriffsabgrenzungen und Anwendungsfälle	53
4.2	Ansatzvoraussetzungen	54
4.2.1	Ansatz von Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz	54
4.2.2	Ansatz von Pensionsrückstellungen in der Steuerbilanz	54
4.2.3	Pensionszusagen an Gesellschafter von Personengesellschaften	56
4.2.4	Pensionszusagen an Gesellschafter von Kapitalgesellschaften	57
4.3	Bewertung von Pensionsverpflichtungen	59
4.3.1	Wesentliche Bewertungsunterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz im Überblick	59
4.3.2	Datengrundlage und Pensionsalter	60
4.3.3	Ermittlung von Lohn-, Gehalts- und Rententrend	61
4.3.4	Versicherungsmathematische Parameter	62
4.3.5	Abzinsung in der Handels- und Steuerbilanz	63
4.3.6	Bewertungsmethoden in der Handelsbilanz	65
4.3.7	Bewertungsmethode in der Steuerbilanz	68
4.4	Besonderheiten bei Deckungsvermögen und wertpapiergebundenen Zusagen	69
4.4.1	Saldierung mit Deckungsvermögen	69
4.4.2	Wertpapiergebundene Pensionszusagen	70
4.5	Anhangangaben zu Altersversorgungsverpflichtungen	72
4.5.1	Unterschiedsbetrags aus der Abzinsung	72
4.5.2	Angabe des Berechnungsverfahrens	72
4.5.3	Erläuterung der Vermögensverrechnung	73
4.5.4	Pensionsrückstellung für frühere Organmitglieder	74
4.5.5	Nicht ausgewiesene Verpflichtungen aus Altzusagen bzw. aus mittelbaren Zusagen (Art. 28 Abs. 2 EGHGB)	75
4.6	Übergangsregeln BilMoG	76
5.	Steuerrückstellungen	77
5.1	Begriffsabgrenzung und Ansatzvoraussetzungen	77
5.1.1	Rückstellungen für laufende Steuern	77

5.1.2 Passive latente Steuern (§ 274 HGB).....	78
5.1.3 Rückstellungen für passive latente Steuern nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB	79
5.2 Bewertung	82
5.2.1 Rückstellungen für laufende Steuern.....	82
5.2.2 Passive latente Steuern	84
5.2.3 Rückstellungen für passive latente Steuern	85
6. Drohverlustrückstellungen	86
6.1 Begriffsabgrenzung und Anwendungsfälle	86
6.1.1 Handelsrechtlicher Passivierungsgrundsatz.....	86
6.1.2 Steuerrechtliches Passivierungsverbot.....	86
6.2 Tatbestandsmerkmale	87
6.2.1 Schwebendes Geschäft	87
6.2.2 Drohender Verlust.....	88
6.3 Bewertung von Drohverlustrückstellungen	92
6.3.1 Beschaffungsgeschäfte.....	93
6.3.2 Absatzgeschäfte.....	95
6.3.3 Bewertungseinheiten i. S. d. § 254 HGB	98
7. ABC der Rückstellungen	101
7.1 Abbruchverpflichtung	101
7.2 Abfindungsverpflichtung ggü. Beschäftigten.....	102
7.3 Abraumbeseitigung	104
7.4 Abschlusskosten	105
7.5 Aktienoptionen: Erfüllung aus bedingtem Kapital	105
7.6 Aktienoptionen: Erfüllung aus eigenen Anteilen	105
7.7 Aktienoptionen: Erfüllung in bar	106
7.8 Altersteilzeitverpflichtung	107
7.9 Altlastensanierung	113
7.10 Anliegerbeiträge	117
7.11 Anpassungsverpflichtung.....	118
7.12 Arbeitszeitguthaben	119
7.13 Aufbewahrungspflicht für Geschäftsunterlagen	122
7.14 Aufbewahrungspflicht für Mandantenunterlagen	125
7.15 Ausstehende Rechnungen.....	126
7.16 Berufsgenossenschaftsbeiträge.....	129
7.17 Betriebsprüfungskosten	131
7.18 Betriebsprüfungsrisiko	133
7.19 Bonusverpflichtung gegenüber Kunden (Umsatzboni)	135
7.20 Bürgschaftsverpflichtung.....	137
7.21 Darlehensverträge (mit steigenden Zinsen)	138

7.63	Prozesskosten im Passivprozess	189
7.64	Prüfungskosten	192
7.65	Registrierungsverpflichtung der EU-Chemikalienverordnung (REACH-Verordnung)	194
7.66	Rekultivierungsverpflichtung	195
7.67	Restrukturierung	197
7.68	Rückgriffsansprüche	197
7.69	Rückkaufsverpflichtung	197
7.70	Schadenersatz	199
7.71	Schuldbeitritt	202
7.72	Schutzrechteverletzungen	203
7.73	Schwerbehindertenabgabe	206
7.74	Sozialplan	209
7.75	Steuererklärungen	211
7.76	Umstrukturierungsaufwand	212
7.77	Unterlassene Instandhaltung	213
7.78	Urheberrechtsverletzungen	215
7.79	Urlaubsrückstellung	215
7.80	Verlustübernahme	219
7.81	Verrechnungsverpflichtung	221
7.82	Vorruhestand	221
7.83	Wartungsverträge	222
7.84	Wertgutscheine	223
7.85	Wiederherstellungsverpflichtung	223
7.86	Zusatzversorgungskasse	224
7.87	Zuwendungen (bedingt rückzahlbar)	225
8.	Literatur- und Quellenverzeichnis	227
8.1	Berufsständische Verlautbarungen	227
8.2	Urteilsverzeichnis	228
8.3	Verlautbarungen der Finanzverwaltung	231
9.	Stichwortverzeichnis	236

Vorwort

Die Bilanzierung von Rückstellungen stellt häufig eine besondere Herausforderung in der Bilanzierungspraxis dar, weil sie naturgemäß die Reduktion von „ungewissen“ Sachverhalten auf einen eindimensionalen Bilanzansatz erfordert. Da Rückstellungen auch ein hohes steuerungspraktisches Streitpotenzial beinhalten, muss die Bilanzierung von Rückstellungen in Grund und Höhe zudem konkret, spezifiziert und aussagekräftig dokumentiert werden.

Hinsichtlich des Ansatzes von Rückstellungen ist zunächst eine stark ausgeprägte Kasuistik zu beklagen. Aber auch die Ausübung von Schätzungsermessen sowie die Anwendung der technisch teilweise sehr aufwendigen Bewertungsregelungen (insbesondere hinsichtlich dem Vorgehen bei der Abzinsung) erfordern eine tiefere Auseinandersetzung mit den Grundlagen der Bewertung. Neben der durch den (Steuer-)Gesetzgeber sowie die Rechtsprechung stetig vorangehenden (Weiter-)Entwicklung der Rechnungslegung konkretisiert sich die Komplexität bei der Bilanzierung von Rückstellungen nicht zuletzt auch im Hinblick auf die zahlreichen Unterschiede zwischen der Handels- und der Steuerbilanz.

Dieses „Praktikerwissen kompakt“ soll anhand von Erläuterungen und Beispielen dabei unterstützen, im Rahmen der täglichen Arbeit Frage- und Problemstellungen zur Bilanzierung von Rückstellungen einer sachgerechten Lösung zuzuführen. Dabei werden zunächst die Grundlagen erläutert, welche für eine Detailwürdigung von konkreten Rechtsstrukturen im Einzelfall erforderlich sind. Zudem wird eine breite Auswahl an Rückstellungen („Rückstellungs-ABC“) dargestellt. Für den Bilanzpraktiker wird somit eine Basis für eine gezielte Auseinandersetzung mit Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht geschaffen, so dass allgemeine Grundsätze auf konkrete Praxisfälle angewendet und zugleich auch konkrete Lösungen auf allgemeine Grundsätze zurückgeführt werden können.

Duisburg und Fulda, im April 2018

Dr. Holger Wirtz, WP/StB

Prof. Dr. Anna Gersbacher, WP/StB