

Ingeborg Haas

# **Rückstellungen**

Steuerrecht, Handelsrecht  
und IAS/IFRS



# Inhaltsübersicht

Vorwort	5
§ 1	<b>Einführung</b> 11
	<b>A. Begriff der Rückstellungen</b> 11
	I. Allgemeines 11
	II. Handelsrechtlicher Rückstellungsbegriff 11
	<b>B. Funktion der Rückstellungen</b> 14
	<b>C. Regelungen der Rückstellungen</b> 15
	I. Handelsrechtliche Regelungen 15
	II. Steuerrechtliche Regelungen 15
	III. Regelungen nach IAS 16
	<b>D. Neuerungen durch das BilMoG</b> 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	<b>Arten der Rückstellungen nach Handelsrecht</b> 19
	<b>A. Einführung</b> 19
	<b>B. Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 begonnen haben</b> 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

<b>II.</b>	<b>Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1,</b>	
	<b>2. Alternative HGB)</b>	<b>30</b>
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) Nichtig 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
<b>III.</b>	<b>Rückstellung für unterlassene Instandhaltung</b>	
	<b>(§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB)</b>	<b>43</b>
1.	Begriffsbestimmung	43
2.	Dreimonatsfrist	44
3.	Konkurrenz zu Abschreibungen	44
<b>IV.</b>	<b>Rückstellungen für Abraumbeseitigungen</b>	
	<b>(§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB)</b>	<b>45</b>
<b>V.</b>	<b>Rückstellung für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden</b>	
	<b>(§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB)</b>	<b>45</b>
<b>VI.</b>	<b>Passive latente Steuern (§ 274 HGB)</b>	<b>46</b>
<b>C.</b>	<b>Wirtschaftsjahre, die vor dem 01.01.2010 begonnen haben</b>	<b>46</b>
<b>I.</b>	<b>Überblick</b>	<b>46</b>
<b>II.</b>	<b>Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen</b>	
	<b>(§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB (a.F.))</b>	<b>47</b>
<b>III.</b>	<b>Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB (a.F.)</b>	<b>49</b>
<b>IV.</b>	<b>Behandlung von „Altrückstellungen“</b>	<b>50</b>

	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>B. Voraussetzung für den handelsrechtlichen Ansatz</b>	84
<b>I. Form</b>	84
<b>II. Zuständiges Organ für die Erteilung der Zusage</b>	85
<b>III. Selbstkontrahierungsverbot</b>	85
<b>C. Steuerrechtliche Anforderungen</b>	86
<b>I. Überblick</b>	86
<b>II. Tatbestandsvoraussetzungen des § 6a EStG</b>	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. Überversorgung	90
<b>III. Pensionszusagen zu Gunsten von Gesellschafter-Geschäftsführern</b>	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
<b>D. Bewertung der Pensionszusage</b>	97
<b>I. Handelsrechtliche Bewertung (§ 253 Abs. 1 und 2 HGB)</b>	97
<b>II. Saldierung (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB)</b>	98
<b>III. Steuerrechtliche Bewertung</b>	99
§ 10 <b>Muster für einen Rückstellungsspiegel</b>	100
§ 11 <b>Anhang 2 zu BMF, Schreiben v. 26.05.2005 – IV B 2 – S 2175 – 7/05, BStBl. I 2005, 699</b>	101
§ 12 <b>International Accounting Standards</b>	111
<b>International Accounting Standard 19</b>	111
<b>International Accounting Standard 37</b>	160
Stichwortverzeichnis	178