

Beispiel:

Die A-GmbH hat erstmals in ihrer Handelsbilanz zum 31.12.2009 einen Sonderposten mit Rücklageanteil für den Gewinn aus der Veräußerung eines Grundstücks i. H. von 200.000 € gebildet. Die auf diesen Gewinn entfallenden Steuern betragen 30 %.

Die Bildung des Sonderpostens mit Rücklageanteil erfolgte zulässigerweise, weil nach Art. 66 Abs. 5 EGHGB § 247 Abs. 3 und § 273 HGB letztmals auf Jahresabschlüsse für das vor dem 01.01.2010 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden sind. Dieser Sonderposten mit Rücklageanteil kann nach Art. 67 Abs. 3 EGHGB auch in den folgenden Jahren beibehalten werden. Die Auflösung dieses Sonderpostens mit Rücklageanteil erfolgt in dem Geschäftsjahr, in dem die GmbH ein begünstigtes Wirtschaftsgut i. S. von § 6 b Abs. 1 EStG anschafft oder herstellt. Sollte die Übertragung des Betrags auf ein Reinvestitionsgut jedoch bis zum Ablauf der Frist am 31.12.2013 nicht erfolgt sein, muss der Sonderposten mit Rücklageanteil an diesem Bilanzstichtag gewinnerhöhend über sonstige betriebliche Erträge aufgelöst werden.

Alternativ kann die GmbH diesen Sonderposten mit Rücklageanteil nach Art. 67 Abs. 3 EGHGB in ihrer Bilanz zum 31.12.2010 unmittelbar in die Gewinnrücklagen einstellen. Dadurch wird der Jahresüberschuss nicht berührt. Allerdings muss sie dann eine passive latente Steuerabgrenzung bilden.

Entscheidet sich die GmbH für diese Alternative, muss sie im Rahmen der Abschlussarbeiten zum 31.12.2010 wie folgt buchen:

| | | | |
|------------------------------------|-----------|-----------------------------|-----------|
| 1. Sonderposten mit Rücklageanteil | 200.000 € | an (Andere) Gewinnrücklagen | 200.000 € |
| 2. (Andere) Gewinnrücklagen | 60.000 € | an Passive latente Steuern | 60.000 € |

6.15 Rückstellungen

Die Vorschriften zur Passivierung von Rückstellungen gelten für alle Kaufleute, d. h., § 249 HGB ist auch bei der GmbH in vollem Umfang anzuwenden. **186**

Das folgende Kapitel enthält nur eine kurze Übersicht über die Bilanzierung und Bewertung der Rückstellungen und darüber hinaus eine ausführliche Darstellung der zusätzlichen Rückstellungen für Kapitalgesellschaften.

6.15.1 Ausweis in der Bilanz

Große und mittelgroße Kapitalgesellschaften müssen die Rückstellungen gem. § 266 Abs. 3 B HGB wie folgt gliedern: **187**

1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
2. Steuerrückstellungen
3. Sonstige Rückstellungen

Ferner müssen große und mittelgroße Kapitalgesellschaften die „sonstigen Rückstellungen“ gesondert ausweisen, wenn sie einen nicht unerheblichen Umfang haben. Alternativ ist nach § 285 Nr. 12 HGB auch eine Erläuterung im Anhang möglich.

Kleine Kapitalgesellschaften müssen diese Aufteilung nicht vornehmen. Sie können nach § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB alle Rückstellungen in **einem** Posten zusammenfassen.

6.15.2 Ausweis des Aufwands in der Gewinn-und-Verlust-Rechnung

Rückstellungen werden zulasten des Aufwands gebildet, bei dem auch die späteren entsprechenden Ausgaben zu erfassen wären, z. B. Zuführungen zu Pensionsrückstellungen als Personalaufwand, Zuführungen zu Steuerrückstellungen als Steuern **188**

vom Einkommen und Ertrag bzw. als sonstige Steuern. Dagegen werden Rückstellungen, bei deren Bildung die Zuordnung zu den einzelnen Aufwandsarten nicht von vornherein feststeht, z. B. der Materialaufwand und der Lohnaufwand für Garantieleistungen, zulasten der sonstigen betrieblichen Aufwendungen gebildet.

- 189** Erweisen sich Rückstellungen in späteren Jahren als ganz oder teilweise nicht erforderlich, sind sie gewinnerhöhend über „**sonstige betriebliche Erträge**“ aufzulösen. Eine Verrechnung mit denjenigen Aufwandsposten des laufenden Jahrs, zu deren Lasten die Rückstellungen ursprünglich gebildet wurden, ist wegen des Verrechnungsverbots nicht zulässig.
- 190** Aus diesem Grund ist es auch unzulässig, eine gebildete Rückstellung nach ihrem Freiwerden für einen anderen Zweck zu verwenden, ohne den Ertrag aus ihrer Auflösung auszuweisen. Eine Saldierung mit dem Aufwand für die neue Rückstellung ist unzulässig. Eine **Ausnahme** gilt, wenn durch die Rückstellungen wiederkehrende gleichartige Verpflichtungen erfasst werden, wie z. B. Garantie- oder Pensionsrückstellungen. Hier kann die in früheren Jahren gebildete und nicht mehr benötigte Rückstellung für ein neu entstandenes Rückstellungserfordernis verwendet werden.

Beispiel 1:

Eine GmbH gewährt ihren Kunden für ihre Erzeugnisse eine Garantie von einem Jahr. Sie bildet in ihrer Bilanz zum 31.12.01 eine pauschale Garantierückstellung i. H. von 30.000 € (Gegenkonto: sonstige betriebliche Aufwendungen).

Im folgenden Geschäftsjahr (02) erbringt die GmbH Garantieleistungen, wobei Materialaufwendungen i. H. von 12.000 € und Lohnaufwendungen i. H. von 22.000 € anfallen. Zum 31.12.02 ist nach den Erfahrungen der Vergangenheit eine pauschale Rückstellung i. H. von 44.000 € gerechtfertigt.

Im Geschäftsjahr 02 muss die GmbH buchen:

| | | | |
|---------------------------------------|----------|-------------------------|----------|
| 1. Materialaufwendungen | 12.000 € | an Bank | 34.000 € |
| Lohnaufwendungen | 22.000 € | | |
| 2. Sonstige betriebliche Aufwendungen | 14.000 € | an Garantierückstellung | 14.000 € |

In diesem Fall darf verrechnet werden, weil es sich um wiederkehrende gleichartige Verpflichtungen handelt und die Zuordnung zu den einzelnen Aufwandsarten nicht von vornherein feststeht.

Die Gewinnauswirkung im Geschäftsjahr 02 beträgt somit $\% 48.000$ €. Sie ergibt sich aus den höheren Garantieleistungen für das Geschäftsjahr 01 i. H. von 4.000 € und aus der Neubildung von 44.000 €.

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, aber die Rückstellung zum 31.12.02 beträgt nur 25.000 €.

In diesem Fall muss die GmbH im Geschäftsjahr 02 buchen:

| | | | |
|-------------------------|----------|----------------------------------|----------|
| 1. Materialaufwendungen | 12.000 € | an Bank | 34.000 € |
| Lohnaufwendungen | 22.000 € | | |
| 2. Garantierückstellung | 5.000 € | an Sonstige betriebliche Erträge | 5.000 € |

Die Gewinnauswirkung im Geschäftsjahr 02 beträgt in diesem Fall nur $\% 29.000$ €. Sie ergibt sich aus den höheren Garantieleistungen für das Geschäftsjahr 01 i. H. von 4.000 € und aus der Neubildung von 25.000 €.

Beispiel 3:

Wie Beispiel 1, aber die Garantieleistungen für das Geschäftsjahr 01 betragen im Jahre 02 nur 27.000 € (Materialaufwand 6.000 €, Lohnaufwand 21.000 €).

In diesem Fall muss die GmbH im Geschäftsjahr 02 buchen:

| | | | |
|--------------------------|----------|--------------|----------|
| 1. Materialaufwendungen | 6.000 € | an Bank | 27.000 € |
| Lohnaufwendungen | 21.000 € | | |
| 2. Sonstige betriebliche | | an Garantie- | |
| Aufwendungen | 14.000 € | rückstellung | 14.000 € |

Die Gewinnauswirkung im Geschäftsjahr 02 beträgt in diesem Fall nur 41.000 €. Sie ergibt sich aus den niedrigeren Garantieleistungen für das Geschäftsjahr 01 i. H. von 3.000 € und aus der Neubildung von 44.000 €.

Eine **Sonderregelung** gilt bei der Auflösung von Steuerrückstellungen. Nach der herrschenden Literaturmeinung sind unter den „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ und den „sonstigen Steuern“ neben den Aufwendungen des laufenden Geschäftsjahrs jeweils auch alle Nachzahlungen und alle Erstattungen und Veränderungen von Steuerrückstellungen für Vorjahre zu erfassen und ggf. zu saldieren. Ein Verstoß gegen das Verrechnungsverbot wird hierin nicht gesehen, weil keine Saldierung mit Erträgen, sondern eine Korrektur zu hoch verrechneter Aufwendungen vorliegt. 191

6.15.3 Die Arten der Rückstellungen

Bei der Passivierung von Rückstellungen ist einheitlich für alle Kaufleute zu unterscheiden zwischen Passivierungspflicht und Passivierungsverbot.

Nach § 249 Abs. 1 HGB sind Rückstellungen zu bilden (**Passivierungspflicht**) für: 192

- ungewisse Verbindlichkeiten
- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
- im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden
- im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden
- Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden

Für andere als die in § 249 Abs. 1 HGB bezeichneten Zwecke dürfen nach § 249 Abs. 2 HGB keine Rückstellungen gebildet werden (**Passivierungsverbot**). 193

Die nach § 249 Abs. 1 Satz 3 und § 249 Abs. 2 HGB a. F. wahlweise zulässigen Rückstellungen wurden durch das BilMoG aufgehoben. Diese Rückstellungen dürfen letztmals in Jahresabschlüssen von Geschäftsjahren gebildet werden, die vor dem 01.01.2010 begonnen haben. 194

Waren im Jahresabschluss für das letzte vor dem 01.01.2010 beginnende Geschäftsjahr derartige Rückstellungen aufgrund des Passivierungswahlrechts enthalten, können diese Posten nach Art. 67 Abs. 3 EGHGB unter Anwendung der für sie geltenden Vorschriften in der bis zum 28.05.2010 geltenden Fassung des HGB ganz oder teilweise beibehalten werden. Wird von diesem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht, ist der Betrag unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen. Der Jahresüberschuss bleibt davon unberührt.

Aber: Beträge, die diesen Rückstellungen im letzten vor dem 01.01.2010 beginnenden Geschäftsjahr zugeführt wurden, dürfen nicht unmittelbar in die Gewinnrücklagen eingestellt werden. Sollen diese Rückstellungen nicht fortgeführt werden, müssen sie nach Art. 67 Abs. 7 EGHGB über das Konto „außerordentliche Erträge“ aufgelöst werden und erhöhen damit den Jahresüberschuss.

Steuerrechtlich ergeben sich keine Änderungen, denn nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz führen Passivierungswahlrechte in der Handelsbilanz zu einem Passivie-

rungsverbot in der Steuerbilanz.⁸⁰ Da im Einkommensteuergesetz keine Sonder Vorschriften enthalten waren, konnten folglich die Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3 und § 249 Abs. 2 HGB bereits bisher nicht in der Steuerbilanz passiviert werden.

6.15.4 Rückstellungen in der Steuerbilanz

- 195 In der Steuerbilanz ist nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Das bedeutet, hinsichtlich der Bilanzierung der Rückstellungen gilt der Grundsatz der **Maßgeblichkeit** der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, soweit das Einkommensteuergesetz keine eigenen Regelungen enthält.
- 196 Das Steuerrecht enthält in §§ 5 und 6 a EStG folgende **einschränkende Vorschriften** über die Zulässigkeit einzelner Rückstellungen:
1. Für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit **künftig Einnahmen oder Gewinne** anfallen, sind Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind (§ 5 Abs. 2 a EStG).
 2. Rückstellungen wegen **Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte** (§ 5 Abs. 3 EStG) dürfen nur gebildet werden, wenn der Rechtsinhaber Ansprüche wegen der Rechtsverletzung bereits geltend gemacht hat oder mit einer Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft gerechnet werden muss.
 3. **Jubiläumsrückstellungen** (§ 5 Abs. 4 EStG) dürfen nur gebildet werden, wenn das Dienstverhältnis mindestens zehn Jahre bestanden hat, das Dienstjubiläum das Bestehen eines Dienstverhältnisses von mindestens 15 Jahren voraussetzt, die Zusage schriftlich erteilt ist und soweit der Zuwendungsberechtigte seine Anwartschaft nach dem 31.12.1992 erwirbt.
 4. Rückstellungen für **drohende Verluste aus schwebenden Geschäften** dürfen nicht gebildet werden (§ 5 Abs. 4 a EStG). **Aber:** Betriebliche Verbindlichkeiten, welche beim Veräußerer eines Betriebs aufgrund dieses Rückstellungsverbots in der Steuerbilanz nicht bilanziert worden sind, sind beim Erwerber des Betriebs, der die Verbindlichkeit im Zuge eines Betriebserwerbs gegen Schuldfreistellung übernommen hat, keinem Passivierungsverbot unterworfen, sondern als ungewisse Verbindlichkeit auszuweisen und von ihm auch an den nachfolgenden Bilanzstichtagen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 a EStG mit ihren Anschaffungskosten oder ihrem bisherigen Teilwert zu bewerten.⁸¹
 5. Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungskosten oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren sind, dürfen nicht gebildet werden (§ 5 Abs. 4 b Satz 1 EStG).⁸²
 6. Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung **radioaktiver Reststoffe** und dgl., dürfen nicht gebildet werden (§ 5 Abs. 4 b Satz 2 EStG).
 7. Für eine Pensionsverpflichtung darf eine **Pensionsrückstellung** nur gebildet werden, wenn und soweit die Voraussetzungen des § 6 a EStG erfüllt sind.

Entgegen der Rechtsprechung des BFH⁸³ ist für die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen sowie für solche Aufwendungen, die unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 EStG fallen, als betrieblich veranlasste Verbindlichkeit

80 BFH vom 03.02.1969, GrS, BStBl II 1969, 291.

81 BFH vom 16.12.2009, BStBl II 2010, 736.

82 Siehe auch BFH vom 23.03.1995, BStBl II 1995, 772.

83 BFH vom 09.06.1999, BStBl II 1999, 656 und 658.

unverändert eine Rückstellung zu bilden. Die Gewinnauswirkungen sind jedoch wegen § 4 Abs. 5 und Abs. 5 b EStG wieder außerbilanziell zu korrigieren.⁸⁴

6.15.5 Bewertung der Rückstellungen

In der **Handelsbilanz** sind Rückstellungen nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB nur in Höhe des **Erfüllungsbetrags** anzusetzen, der nach **vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig** ist. 197

Die Verwendung des Begriffs „Erfüllungsbetrag“ soll ausdrücklich klarstellen, dass in die Betrachtung auch zukünftige Preis- und Kostensteigerungen einzubeziehen sind.

Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen. Dieser Abzinsungssatz wird von der Deutschen Bundesbank nach Maßgabe einer Rechtsverordnung ermittelt und monatlich bekannt gegeben (§ 253 Abs. 2 Satz 4 HGB).

In der Steuerbilanz sind die Rückstellungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchst. a bis e EStG zu bewerten. Insbesondere ist darauf hinzuweisen, dass im Steuerrecht das **Stichtagsprinzip** bei der Bewertung weiter anzuwenden ist.⁸⁵ Da weder das Handelsgesetzbuch noch das Einkommensteuergesetz oder Körperschaftsteuergesetz besondere Bewertungsvorschriften für Kapitalgesellschaften enthält, erübrigt sich an dieser Stelle eine Besprechung der Bewertungsvorschriften.

6.15.6 Besondere Rückstellungsarten für die GmbH

6.15.6.1 Steuerrückstellungen

Unter den Steuerrückstellungen sind in der **Handelsbilanz** alle im Geschäftsjahr wirtschaftlich und rechtlich verursachten und noch nicht durch Vorauszahlungen berücksichtigten steuerlichen Belastungen und Abgaben auszuweisen, für die die GmbH Steuerschuldner oder Haftungsschuldner ist. Darunter fallen in erster Linie die laufenden Steuern wie Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer, aber auch die nicht periodischen Steuern (z. B. Grunderwerbsteuer), wenn Zweifel über die genaue Höhe der Steuerzahlung bestehen. In die Steuerrückstellungen sind außerdem auch Mehrsteuern aufzunehmen, die aufgrund einer am Bilanzstichtag stattfindenden oder bereits abgeschlossenen Außenprüfung erwartet werden. 198

Eine Haftungsinanspruchnahme ist insbesondere bei der Lohnsteuer für die Arbeitnehmer denkbar.

Aber: Nebenansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (z. B. Verspätungszuschläge, Säumniszuschläge und Zinsen) sind – je nachdem, ob sie am Bilanzstichtag der Höhe nach bekannt sind – entweder unter der Position „Sonstige Rückstellungen“ oder unter „Sonstige Verbindlichkeiten“ zu passivieren.

Bei der Berechnung der **Körperschaftsteuer-Rückstellung** ist zu beachten: 199

Nach § 278 HGB sind die Steuern vom Einkommen und Ertrag auf der Grundlage des Beschlusses über die Verwendung des Ergebnisses zu berechnen; liegt ein sol-

⁸⁴ Bundeseinheitlich abgestimmte Regelung; siehe z. B. Verfügungen der OFD Hannover vom 18.05.2009, S. 2137 – 135 – StO 221/222, DStR 2009, S. 1202 und der OFD Koblenz vom 22.04.2009, S 2137 A – St 31 4.

⁸⁵ BFH vom 17.02.1993, BStBl II 1993, 437.

cher Beschluss im Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses nicht vor, so ist vom Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses auszugehen.

Soweit die Höhe der Steuerschuld strittig ist, ist stets der volle, vom FA geforderte Betrag zu passivieren. Es ist darauf zu achten, dass die Steuerrückstellungen in ausreichender Höhe gebildet werden. Sind sie in einem wesentlichen Umfang unterdotiert, können der Jahresabschluss und der darauf basierende Gewinnverwendungsbeschluss nichtig sein.⁸⁶

- 200** So können auch vGAs sehr unangenehme zivilrechtliche Konsequenzen zur Folge haben. Die Körperschaftsteuerrückstellung ist zu niedrig, weil die Körperschaftsteuer auf die vGA nicht in die Rückstellung mit einbezogen wurde. Die Nichtberücksichtigung dieser Körperschaftsteuer führt wiederum zu einer Überbewertung in der Handelsbilanz, die zur Nichtigkeit der Handelsbilanz gem. § 256 Abs. 5 Nr. 1 AktG führt, wenn sie „nicht bedeutungslos“ ist.⁸⁷ Die Zivilgerichte legen dabei einen strengen Maßstab an.
- 201** Die Steuerrückstellungen sind aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) grundsätzlich auch in der **Steuerbilanz** auszuweisen. Jedoch sind alle Aufwendungen für Körperschaftsteuer und den Solidaritätszuschlag nach § 10 Nr. 2 KStG außerhalb der Buchführung dem Gewinn wieder hinzuzurechnen.
- 202** Aus der Zeit des sog. Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahrens haben viele Kapitalgesellschaften noch ein Körperschaftsteuerguthaben, das nach der früheren gesetzlichen Regelung in § 37 Abs. 2 KStG ausschüttungsabhängig an die Kapitalgesellschaften ausbezahlt wurde. Diese Rückzahlung wurde durch das SEStEG in eine ausschüttungsunabhängige Auszahlung in einem 10-Jahres-Zeitraum von 2008 bis 2017 umgestaltet. Die Auszahlung erfolgt nach § 37 Abs. 5 Satz 1 KStG in zehn gleichen Jahresraten jeweils am 30.09. Zu diesem Zweck wurde nach § 37 Abs. 4 KStG letztmalig auf den 31.12.2006 das Körperschaftsteuerguthaben ermittelt. Dieses Guthaben war in der Handelsbilanz und Steuerbilanz zum 31.12.2006 (bzw. bei abweichendem Wirtschaftsjahr zum Schluss des Geschäftsjahrs 2006/2007) gewinnerhöhend als Forderung mit dem auf der Grundlage des Marktzinses am Bilanzstichtag zu ermittelnden Barwert zu aktivieren.⁸⁸ Außerhalb der Buchführung war der steuerliche Jahresüberschuss nach § 37 Abs. 7 KStG um diese Gewinnerhöhung zu mindern. Dasselbe gilt an den folgenden Bilanzstichtagen.

Beispiel 1:

Das FA hat zum 31.12.2006 ein Körperschaftsteuerguthaben von 100.000 € festgestellt. Die A-GmbH hat dieses Guthaben in ihrer Bilanz zum 31.12.2006 mit dem Barwert von 77.450 € gewinnerhöhend aktiviert. Außerhalb der Buchführung wurde der steuerliche Jahresüberschuss der A-GmbH um 77.450 € gemindert. Die erste Auszahlung von 10.000 € erfolgte am 30.09.2008 und wurde gewinnneutral über Forderungen ausgebucht. Zum 31.12.2008 beträgt der Barwert noch 71.430 €.

In der Handelsbilanz und Steuerbilanz der A-GmbH zum 31.12.2008 ist die Forderung nicht nur mit 67.450 €, sondern mit 71.430 € zu aktivieren. Dies führt zu einer Gewinnerhöhung von 3.980 €, die für steuerliche Zwecke außerhalb der Buchführung wieder zu neutralisieren ist.

Wird diese Körperschaftsteuerforderung zum Barwert an einen Dritten abgetreten, muss der Dritte den Differenzbetrag zwischen Barwert und Auszahlungsbetrag als

⁸⁶ FG Nürnberg vom 28.10.1986, EFG 1987, S. 139.

⁸⁷ BGH vom 01.03.1982, DB 1982, S. 1922.

⁸⁸ BMF vom 14.01.2008, BStBl I 2008, 280, bestätigt durch BFH vom 15.07.2008, BStBl II 2008, 886.