

BFH: Begrenzung des steuerlichen Rückstellungsansatzes durch die Handelsbilanz

Der Handelsbilanzwert für Nachsorgerückstellungen bildet auch nach Inkrafttreten des BilMoG gegenüber einem höheren steuerrechtlichen Rückstellungswert die Obergrenze. Der maßgebliche Handelsbilanzwert bestimmt sich auch unter Berücksichtigung des Beibehaltungswahlrechts des Art. 67 Abs. 1 S. 2 EGHGB. Dieses handelsrechtliche Wahlrecht ist auch in der Steuerbilanz anzuerkennen.

Sachverhalt



Strittig war, ob in der Steuerbilanz die Bewertung von Deponierückstellungen nach den Bewertungsvorschriften des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) zu erfolgen hat oder ob der handelsbilanzielle Wert nach Ausübung des Beibehaltungswahlrechts des Art. 67 Abs. 1 S. 2 EGHGB für den Steuerbilanzwert anzuerkennen ist.

Eine GmbH & Co. KG (KG) war Eigentümerin von abgeschlossenen Deponien, für welche sie Rückstellungen aufgrund von Rekultivierungs- und Nachsorgeverpflichtungen bildete. Bei der Erstellung der Handels- und Steuerbilanz auf den 31.12.2010 übte sie das Wahlrecht nach Art. 67 Abs. 1 S. 2 EGHGB zur Beibehaltung der Rückstellungswerte vor der erstmaligen Anwendung des BilMoG aus.

Finanzamt und FG sind der Meinung, die Nachsorgerückstellung sei unter Anwendung des BilMoG ohne steuerliche Anerkennung des Wahlrechts nach Art. 67 Abs. 1 S. 1 EGHGB festzusetzen.

Entscheidung

Der BFH widerspricht dem FG: Der Steuerbilanz sei nicht der unter erstmaliger Anwendung des § 253 Abs. 2 S. 1 HGB (niedrigere) abgezinste Erfüllungsbetrag (sog. BilMoG-Wert) zugrunde zu legen, sondern der von der KG angesetzte (höhere) handelsbilanzielle Rückstellungswert, der sich nach Ausübung des Wahlrechts gem. Art. 67 EGHGB ergeben hat.

Bewertung einer Sachleistungsrückstellung

Für die Bewertung einer im Streitfall vorliegenden Sachleistungsrückstellung sieht § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG vor, dass Rückstellungen "höchstens insbesondere" unter Berücksichtigung der in den Buchstaben a bis f genannten Grundsätze anzusetzen sind.

Die sich daraus ergebenden Rückstellungsbeträge dürfen den zulässigen Ansatz nach der Handelsbilanz nicht überschreiten (vgl. BFH-Urteil vom 20.11.2019, XI R 46/17).

Beibehaltungswahlrechts gem. Art. 67 Abs. 1 S. 2 EGHGB als Rechtsanwendungswahlrecht

Der handelsrechtliche Wertansatz bestimmt sich unter Berücksichtigung des

Beibehaltungswahlrechts gem. Art. 67 Abs. 1 S. 2 EGHGB.

Das Wahlrecht räumt die Möglichkeit ein, Rückstellungen, die aufgrund der geänderten Bewertung von Verpflichtungen aufgelöst werden müssten, beibehalten zu dürfen, soweit der aufzulösende Betrag bis zum 31.12.2024 wieder zugeführt werden müsste. Damit wurde die Möglichkeit geschaffen, die bis zum 31.12.2009 nach altem Recht gebildeten Rückstellungen der Höhe nach beizubehalten, um so zeitlich befristete Rückstellungsaufösungen zu vermeiden.

Bei dem Beibehaltungswahlrecht gem. Art. 67 Abs. 1 S. 2 EGHGB handelt es sich nach der Rechtsprechung um intertemporales Recht, das keine Regelung des sachlichen Rechts beinhaltet, sondern Rechtsanwendungsregeln bereitstellt, welche die Kollision verschiedener Normen nach zeitlichen Gesichtspunkten auflösen. Nach Ansicht des BFH begründet Art. 67 Abs. 1 S. 2 EGHGB ein Rechtsanwendungswahlrecht, denn es beziehe sich nicht auf den Wertansatz selbst, sondern auf das für den Wertansatz maßgebliche Recht. Werde das Wahlrecht ausgeübt, komme es zu einem nach Maßgabe des "alten Rechts" GoB-konformen Wertansatz. Dieser Wert bilde den maßgeblichen handelsbilanziellen Wert. Nimmt der Steuerpflichtige das Wahlrecht nicht in Anspruch, so bilde der sich bei erstmaliger Anwendung des § 253 Abs. 2 S. 1 HGB ergebende, ebenfalls den GoB entsprechende (niedrigere) abgezinste Erfüllungsbetrag (BilMoG-Wert) den maßgeblichen handelsbilanziellen Wert.

Verhältnis von handelsrechtlichen und steuerrechtlichen (Passivierungs-)Wahlrechten

Nach der BFH-Rechtsprechung führen handelsrechtliche Wahlrechte, auch soweit sie sich auf die Bewertung von Wirtschaftsgütern beziehen, steuerlich zum Ansatz des höchsten nach dem Handels- und Steuerrecht zulässigen Wertes, soweit nicht auch nach dem Steuerrecht ein entsprechendes Bilanzierungswahlrecht besteht. Übertragen auf die steuerliche Bewertung von Rückstellungen folgt hieraus, dass ein entsprechendes handelsrechtliches Wahlrecht zum Ansatz des niedrigsten zulässigen Wertes führt, soweit nicht auch nach dem Steuerrecht ein Bilanzierungswahlrecht besteht.

Keine Übertragung dieser Grundsätze auf das Beibehaltungswahlrecht des Art. 67 Abs. 1 S. 2 EGHGB

Das Beibehaltungswahlrecht des Art. 67 Abs. 1 S. 2 EGHGB unterscheidet sich als intertemporales Rechtsanwendungswahlrecht bereits dem Grunde nach von einem materiellen Ansatz- oder Bewertungswahlrecht, da es die einmalige Möglichkeit gewährt, die nach Maßgabe der alten Rechtslage gebildete Rückstellung fortzuführen. Es werde kein Wahlrecht zwischen mehreren vertretbaren Rechtsansichten zur Bewertung der Rückstellung eingeräumt.

Außerdem nehme die steuerrechtliche Grundlage für die Anerkennung des Wahlrechts in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG Bezug auf den Handelsbilanzwert der Rückstellung und schreibe diesen als Obergrenze fest. Sie bestimmt somit den Handelsbilanzwert für die Rückstellung auch nach Inkrafttreten des BilMoG gegenüber einem höheren steuerrechtlichen Rückstellungswert als Obergrenze (vgl. BFH-Urteil vom 20.11.2019, XI R 46/17). Dies gilt unabhängig davon, ob im konkreten Einzelfall ein Wahlrecht besteht und ob es ausgeübt wurde oder nicht.

Der von § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG in Bezug genommene maßgebliche Handelsbilanzwert sei danach auch jener, der sich nach (zulässiger) Ausübung des Wahlrechts gemäß Art. 67 Abs. 1 S. 2 EGHGB ergibt. Die Berücksichtigung des handelsrechtlichen Wahlrechts beruhe mithin auf der steuerrechtlichen Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG (vgl. BFH-Urteil vom 20.11.2019, XI R 46/17).

Betroffene Normen

§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG, Art. 67 Abs. 1 EGHGB

Streitjahr 2010

Vorinstanz

FG Münster, Urteil vom 27. Juni 2019, Az: 8 K 2873/17 F, siehe [Deloitte Tax News](#)

Fundstelle

BFH, Urteil vom 09.03.2023, [IVR 24/19](#), BStBl II 2023, S. 698

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 20.11.2019, XI R 46/17, BStBl II 2020, 195, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 13.07.2017, IV R 34/14, siehe [Deloitte Tax News](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.