

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/rechnungslegung/bfh-handelsrechtlicher-rueckstellungsbetrag-als-obergrenze-fuer-die-steuerbilanz.html>

📅 27.02.2020

Rechnungslegung

BFH: Handelsrechtlicher Rückstellungsbetrag als Obergrenze für die Steuerbilanz

Rückstellungen sind in der Steuerbilanz auch nach dem Inkrafttreten des BilMoG höchstens mit ihrem handelsrechtlich zulässigen Wert anzusetzen. Der BFH bestätigt hiermit die Auffassung der Finanzverwaltung und seine bisherige Rechtsprechung, die zu Fällen vor Geltung des BilMoG ergangen war.

Sachverhalt

Eine GmbH (Klägerin) bildete in ihrer Handels- und Steuerbilanz für das Jahr 2010 Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen. In der Handelsbilanz wurden die Ansammlungsrückstellungen mit einem nach § 253 Abs. 2 S. 1 HGB ermittelten Zinssatz über einen Zeitraum bis zum Ende der Erfüllung abgezinst. Für steuerliche Zwecke wurde der Rückstellungsbetrag nicht abgezinst, da mit der Erfüllung bereits begonnen wurde und nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a S. 2 EStG eine Abzinsung nur bis zum Beginn der Erfüllung zu erfolgen hat. Dies hatte zur Folge, dass der steuerrechtliche Rückstellungsbetrag höher als der handelsrechtliche Rückstellungsbetrag war.

Die Klägerin vertrat die Auffassung, dass der höhere steuerrechtliche Rückstellungsbetrag zum Ansatz kommt, da mit dem BilMoG die formelle Maßgeblichkeit, die eine Bindung des konkreten Bilanzansatzes in der Handelsbilanz für die Steuerbilanz vorsieht, abgeschafft worden sei.

FG und Finanzamt vertraten hingegen die Auffassung, dass die Rückstellung laut Steuerbilanz auf den niedrigeren Handelsbilanzwert zu kürzen sei.

Entscheidung

Dem ist der BFH gefolgt. Nach Auffassung des BFH sind Rückstellungen in der Steuerbilanz höchstens mit ihrem handelsrechtlich zulässigen Wert anzusetzen.

Gesetzliche Grundlagen

Gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 EStG ist in der Steuerbilanz das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt.

Rückstellungen sind gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG „höchstens insbesondere“ unter Berücksichtigung der sodann unter den Buchst. a bis f folgenden Grundsätze anzusetzen. Dabei sind Rückstellungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e S. 1 EStG grundsätzlich mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen; maßgebend für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ist nach Satz 2 der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung.

Handelsbilanzwert als Obergrenze für die Steuerbilanz

Die im Einleitungssatz des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG enthaltene Regelung, dass Rückstellungen „höchstens insbesondere“ mit den Beträgen nach den folgenden Grundsätzen in Buchst. a bis f anzusetzen sind, führe dazu, dass die für steuerliche Zwecke ermittelten Rückstellungsbeträge den zulässigen handelsrechtlichen Ansatz nicht überschreiten dürfen. Der BFH beruft sich auf seine bisherige Rechtsprechung, die allerdings zu Fällen vor Inkrafttreten des BilMoG ergangen war (vgl. BFH-Urteile vom 13.07.2017, IV R 34/14 und vom 11.10.2012, I R 66/11).

Aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG "höchstens insbesondere" ergebe sich keine Durchbrechung der Maßgeblichkeit. Vielmehr lasse die Vorschrift einen Wortsinn zu, der nicht nur einen anderen steuerlichen Wert, sondern auch einen niedrigeren handelsrechtlichen Wert erfasst. Mit dem Wortzusatz "insbesondere" habe der Gesetzgeber gerade zum Ausdruck

gebracht, dass es weitere Obergrenzen gibt.

Historische und systematische Auslegung

Zu diesem Ergebnis führt nach Auffassung des BFH auch die historische Auslegung der Norm. So sei der Gesetzesbegründung zu § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG eindeutig zu entnehmen, dass ein gegenüber dem steuerrechtlichen Rückstellungsbetrag niedrigerer handelsrechtlicher Rückstellungsbetrag für die Steuerbilanz maßgebend ist (vgl. BTDrucks 14/443, 23). Auch eine systematische Auslegung führe zum Höchstansatz des handelsrechtlichen Bilanzwertes. Zwar habe sich die handelsrechtliche Maßgeblichkeit i.S. von § 5 Abs. 1 EStG seit der Einführung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG verändert. Dennoch sei der Wortlaut des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG nach dem BilMoG in der Weise zu verstehen, dass die handelsrechtliche Maßgeblichkeit für die Steuerbilanz zunächst bestehe. Sie werde nur dann und nur insoweit durchbrochen, als der Gesetzgeber steuerrechtliche Ansatz- oder Bewertungsvorbehalte festgeschrieben hat.

Auch dem Einwand der Klägerin, die Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG sei eine abschließende steuerrechtliche Normierung, die allenfalls mit dem "höchstens"-Hinweis einen anderen steuerrechtlichen Wert in Bezug nehme (insbes. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG) und die somit die Anwendung des Handelsrechts nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG ausschließe, sei nicht zu folgen. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG sei keine abschließende Norm. Dies war die Ansicht des BFH vor Inkrafttreten des BilMoG (vgl. BFH-Urteil vom 11.10.2012, I R 66/11) und dies habe sich auch für die Zeiträume danach nicht geändert.

Auslegung nach dem Regelungszweck

Die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG verfolgt laut der Gesetzesbegründung den Zweck, realitätsnähere Bewertungen von Rückstellungen zu erreichen (vgl. BT-Drucks 14/443, 3). Dieser Zielsetzung werde auch nach dem Inkrafttreten des BilMoG der Bezug zum Maßgeblichkeitsgrundsatz gerecht. Schließlich beruhe auch nach dem Inkrafttreten des BilMoG ein handelsrechtlicher Rückstellungswert, der niedriger als der steuerrechtliche ist, auf einer realitätsnahen Bewertung.

Keine Änderung durch Inkrafttreten des BilMoG

Auch der grundsätzliche Wille des Gesetzgebers, bei Einführung des BilMoG steuerneutral zu handeln, ändere nichts an dieser Auslegung. Hätte der Gesetzgeber wegen der handelsrechtlichen Änderungen auch in steuerrechtlicher Hinsicht insoweit eine Änderung herbeiführen wollen, hätte er die Worte "höchstens insbesondere" in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG gestrichen bzw. modifiziert.

Keine verfassungswidrige Besteuerung

Die Regelungen zu Rückstellungen in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG seien auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. BFH-Urteil vom 05.05.2011, IV R 32/07).

Betroffene Norm

§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG

Streitjahr 2010

Anmerkung

Der BFH bestätigt mit dem o.g. Urteil auch die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung. Nach Auffassung der Finanzverwaltung darf mit Ausnahme der Pensionsrückstellungen die Höhe der Rückstellung in der Steuerbilanz den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten (vgl. R 6.11. Abs. 3 S. 1 EStR).

Vorinstanz

Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.12.2016, 1 K 1912/14, EFG 2017, S. 693

Fundstelle

BFH, Urteil vom 20.11.2019, [XI R 46/17](#), lt. BMF-Schreiben vom [14.05.2020](#) zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 13.07.2017, IV R 34/14, BFH/NV 2017, S. 1426

BFH, Urteil vom 11.10.2012, I R 66/11, BStBl II 2013, S. 676, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 05.05.2011, IV R 32/07, BStBl. II 2012, S. 98

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.