

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/rechnungslegung/fg-muenster-bewertung-von-rueckstellungen-fuer-sachleistungsverpflichtungen-nach-inkrafttreten-des-bilmog.html>

📅 12.12.2019

Rechnungslegung

FG Münster: Bewertung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen nach Inkrafttreten des BilMoG

Das im Rahmen der Handelsbilanz ausgeübte Wahlrecht des Art. 67 Abs. 1 S. 2 EGHGB zur Beibehaltung der Rückstellungswerte vor der erstmaligen Anwendung des BilMoG ist nicht für die Bewertung von Rückstellungen in der Steuerbilanz maßgeblich. An der Rechtslage, dass handelsrechtliche Passivierungswahlrechte zu steuerlichen Passivierungsverboten führen, soweit sie nicht mit steuerlichen Wahlrechten korrespondieren, hat sich durch Inkrafttreten des BilMoG nichts geändert. Die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG stellt keine den Maßgeblichkeitsgrundsatz ausschließende Bestimmung dar, sondern schränkt diesen lediglich ein.

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 maßgeblich ist.

Eine GmbH & Co. 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. Das Finanzamt erkannte das Beibehaltungswahlrecht steuerlich nicht an und setzte wegen des Abzinsungsgebots nach § 253 Abs. 2 S. 1 HGB einen geringeren Wert an. Auf Antrag der GmbH & Co. KG wurde aber eine Rücklage nach R 6.11 Abs. 3 EStR gebildet.

Entscheidung

Das FG kommt übereinstimmend mit der Auffassung des Finanzamts zu dem Ergebnis, dass der unter Anwendung des BilMoG abgezinsten Betrag für die Steuerbilanz maßgeblich ist.

Grundsatz der Maßgeblichkeit

Hinsichtlich der Höhe bilanzieller Wertansätze sind im Ausgangspunkt die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung auch für die Steuerbilanz maßgeblich (§ 5 Abs. 1 EStG). Gleichzeitig sind insbesondere die speziellen steuerlichen Bewertungsvorschriften des § 6 EStG zu befolgen. Die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG zur Bewertung von Rückstellungen stellt dabei aber keine den Maßgeblichkeitsgrundsatz ausschließende Bestimmung dar, so das FG. Für die Bewertung von Rückstellungen gilt mithin, dass § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG die nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz zu beachtende handelsrechtliche Bewertung nur dann durchbricht, wenn die steuerrechtlichen Sonderbestimmungen des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis f EStG dazu führen, dass der handelsrechtliche Wertansatz (Höchstwert) unterschritten wird (vgl. BFH-Urteil vom 11.10.2012, I R 66/11). Die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG lassen, soweit sie keine ausdrückliche Anordnung treffen, somit die Bewertung der Rückstellung nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung unberührt (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 02.07.2014, I R 46/12).

Bewertung der Rückstellungen nach den Bewertungsvorschriften des BilMoG

Nach § 253 Abs. 2 S. 1 HGB sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr abzuzinsen. Die Abzinsung wurde mit Inkrafttreten des BilMoG eingeführt (erstmalige Geltung bei der Erstellung der Bilanz auf den 31. 12. 2010). § 67 Abs. 1 S. 2 EGHGB enthält für den Fall, dass auf Grund der geänderten Bewertung eine Auflösung der Rückstellungen erforderlich ist, ein Beibehaltungswahlrecht.

Keine Ausnahme vom Grundsatz des steuerlichen Passivierungsverbots bei handelsrechtlichem Passivierungswahlrecht

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH führen handelsrechtliche Passivierungswahlrechte zu steuerlichen Passivierungsverboten, soweit sie nicht mit steuerlichen Wahlrechten korrespondieren (vgl. grundlegend BFH-Beschluss vom 03.02.1969, GrS 2/68). An dieser Rechtslage hat sich nach Auffassung des FG durch Inkrafttreten des BilMoG nichts geändert.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e S. 1 EStG sind Rückstellungen für Verpflichtungen abzuzinsen; maßgebend für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ist nach Satz 2 der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung. Im Streitfall befanden sich sämtliche Deponien in der Nachsorgephase; die Erfüllung hatte also bereits begonnen, weshalb steuerlich keine Abzinsung vorzunehmen ist. Ein steuerliches Wahlrecht zur Abzinsung besteht weder vor noch nach dem Beginn der Erfüllung.

Auch mit Blick auf Art. 67 Abs. 1 S. 2 EGHGB ist von diesem Grundsatz keine Ausnahme zu machen, so das FG.

Das steuerliche Passivierungsverbot im Fall handelsrechtlicher Passivierungswahlrechte hat ebenso wie das steuerliche Aktivierungsgebot im Fall handelsrechtlicher Aktivierungswahlrechte den Zweck, dass steuerlich der volle Periodengewinn als Einkommen zu erfassen ist. Vor diesem Hintergrund besteht nach Ansicht des FG kein Unterschied zwischen „dauerhaften“ handelsrechtlichen Wahlrechten und dem Wahlrecht des Art. 67 Abs. 1 S. 2 EGHGB, das nur einmalig bei der Umstellung auf die neue Rechtslage nach Inkrafttreten des BilMoG angewendet werden konnte. Nichts Anderes ergebe sich aus der Gesetzesbegründung, dass die Modernisierung des Handelsbilanzrechts steuerneutral bleiben sollte.

Keine unbillige Härte durch die Bildung einer Rücklage nach R 6.11 Abs. 3 EStR

Das FG verkennt dabei nicht, dass die von ihm vorgenommene Gesetzesauslegung für Steuerpflichtige zu erheblichen Steuerforderungen bei der erstmaligen Anwendung des BilMoG durch die Auflösung von Rückstellungen, die bereits in dem vor dem 01.01.2010 endenden Wirtschaftsjahr passiviert wurden, führen kann. Es hält es aber nicht für geboten, diese Härten im Wege einer anderslautenden Auslegung des Gesetzes abzufedern, sondern sieht insoweit allenfalls Raum für Billigkeitsmaßnahmen, über die in einem gesonderten Verfahren zu entscheiden wäre. Im Streitfall dürfe die Unbilligkeit ohnehin bereits durch die Anerkennung der Rücklage nach R 6.11 Abs. 3 EStR für den Gewinn, der sich aus der erstmaligen Anwendung des BilMoG ergibt, beseitigt sein.

Betroffene Norm

§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG, § 253 Abs. 1 S. 2 HGB i. d. F. des BilMoG, Art. 67 Abs. 1 S. 2 EGHGB

Streitjahr 2010

Anmerkungen

BFH, Urteil vom 20.11.2019, XI R 46/17

Mit Urteil vom 20.11.2019 (XI R 46/17, siehe [Deloitte Tax News](#)) hat der BFH entschieden, dass Rückstellungen in der Steuerbilanz auch nach dem Inkrafttreten des BilMoG höchstens mit ihrem handelsrechtlich zulässigen Wert anzusetzen sind. Folglich vertritt der BFH – wie das FG Münster – die Auffassung, dass § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG keine abschließende Norm ist, die den Maßgeblichkeitsgrundsatz gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 EStG ausschließt. Der BFH bestätigt mit dieser Entscheidung auch die Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. R 6.11 Abs. 3 S. 1 EStR) und seine bisherige Rechtsprechung, die zu Fällen vor Geltung des BilMoG ergangen war (vgl. BFH-Urteile vom 11.10.2012, I R 66/11 u. vom 13.07.2017, IV R 34/14). Zur Maßgeblichkeit von in der Handelsbilanz ausgeübten Beibehaltungswahlrechten nach Art. 67 Abs. 2 S. 1 EGHGB für die Steuerbilanz musste der BFH in dieser Entscheidung allerdings nicht Stellung nehmen. Die Entscheidung des BFH zum derzeit noch anhängigen Verfahren (IV R 24/19) bleibt abzuwarten.

Fundstelle

Finanzgericht Münster, Urteil vom 27.06.2019, [8 K 2873/17 F](#), EFG 2019, S. 1574, BFH-anhängig: IV R 24/19

Weitere Fundstellen

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

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

BFH, Urteil vom 02.07.2014, I R 46/12, BStBl II 2014, S. 979, siehe [Deloitte Tax-News](#)

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

BFH, Beschluss vom 03.02.1969, GrS 2/68, BStBl II 1969, S. 291

www.deloitte-tax-news.de

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.