

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3: Bewertung von Verbindlichkeiten

Autor: Dr. Hanno **Kiesel**, Rechtsanwalt/Steuerberater,
Ernst & Young, Stuttgart

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater, Pforzheim/München

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3

Schrifttum: BACHEM, Bewertung von überverzinslichen Geldleistungsverbindlichkeiten, DStR 1999, 773; HAUBER/KIESEL, Abzinsungsgebot nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG: Auswirkungen auf Verbindlichkeiten aus unverzinslichen Gesellschafterdarlehen, BB 2000, 1511; WEBER-GRELLET, Die Gewinnermittlungsvorschriften des StEntG 1999/2000/2002 – Ein Fortschritt?, DB 2000, 165; HOFFMANN, Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Konzernverbund, GmbHR 2005, 972.

I. Einführung des Abzinsungsgebots

1125

Mit dem StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) ist das Abzinsungsgebot für unverzinsliche Verbindlichkeiten in die stl. Bewertung aufgenommen worden.

II. Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 3

1126

Abs. 1 Nr. 3 gilt nach dem Wortlaut für alle privatrechl. und öffentlich-rechl. Verbindlichkeiten, gleichgültig ob ein Geldbetrag oder ein Sachwert geschuldet wird (über Sachwertdarlehen s. Anm. 1155) oder ob es sich um Schulden in Inlands- oder Auslandswährung (zu letzteren s. Anm. 26 ff.; Anm. 1155) handelt.

Nicht anwendbar ist Abs. 1 Nr. 3 auf

▶ *Rechnungsabgrenzungsposten:* Sie sind keine Verbindlichkeiten, sondern bilanzielle Hilfsmittel zur richtigen zeitlichen Abgrenzung von Einnahmen (bzw. Ausgaben), die aber stl. keine Berücksichtigung finden; vgl. FG Köln v. 17.3.2003, EFG 2005, 1179 ff., nrkr., Rev. Az. BFH I R 46/05; s. auch § 5 Anm. 1910 ff.

▶ *Rücklagen:* Sie sind Eigenkapital; auch sog. stfreie Rücklagen werden nicht nach Abs. 1 Nr. 3, sondern nach speziell für sie geltenden Bewertungsvorschriften bewertet (über „Rücklage für Ersatzbeschaffung“ s. § 5 Anm. 572 ff.; über „Preissteigerungsrücklage“ s. § 5 Anm. 669 ff.).

▶ *Unverzinsliche Forderungen aus Gesellschafterdarlehen:* eine analoge Anwendung des Abs. 1 Nr. 3 auf unverzinsliche Darlehensforderungen bei kapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen wird vom BFH abgelehnt (BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; für die Anwendung eines Marktzinssatzes SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 371, aA HAUBER/KIESEL, BB 2000, 1511 [1515]; WEBER/GRELLET, DB 2000, 165 [168]; HOFFMANN, GmbHR 2005, 972 [973], zur Anwendung des Abs. 1 Nr. 3 auf unverzinsliche eigenkapitalersetzende Darlehensverbindlichkeiten vgl. Anm. 1155).

Vorrangigkeit einer höheren Teilwertbewertung von Verbindlichkeiten: § 6 Abs. 1 Nr. 3 ist vorrangig gegenüber dem Ansatzverbot von Drohverlustrückstellungen nach § 5 Abs. 4a, sofern sich aufgrund von schwebenden Ge-

schäften – zB wegen Überverzinslichkeit – ein höherer Teilwert einer Verbindlichkeit ergibt (vgl. BACHEM, DStR 1999, 773 f.).

1127 Einstweilen frei.

1128 III. Verhältnis zu anderen Bewertungsvorschriften

Es gelten die stl. Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 2 (Teilwert) und über diese das ab dem StEntG 1999/2000/2002 geltende strenge Wertaufholungsgebot des Abs. 1 Nr. 1 Satz 4. Aus Vereinfachungsgründen können zur Ermittlung des Abzinsungsbetrags die Bewertungsregelungen der §§ 12–14 BewG herangezogen werden (s. Anm. 1140).

§ 6a geht als speziellere Bewertungsvorschrift der Anwendung des Abs. 1 Nr. 3(a) vor.

Ergänzend gelten auch die handelsrechtl. GoB (s. § 5 Anm. 61 ff.). Durch die für nach dem 31.12.1998 endende Wj. geltende Fassung des Abs. 1 Nr. 3 wird das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 durchbrochen, sofern die spezielle strechtl. Norm von der des § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB abweicht, da in diesen Fällen der sog. Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 eingreift.

1129 Einstweilen frei.

B. Bewertung von Verbindlichkeiten

Schrifttum: HÜTTEMANN, Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung für Verbindlichkeiten, 2. Aufl. Düss. 1976 (Grunds.); HÜTTEMANN, Grundsätze ordn. Bilanzierung von Schuldnergewinnen bei Geldentwertung im handels- u. strechtl. Jahresabschluss sowie in den verschiedenen Erhaltungskonzeptionen, in Festschr. Leffson, Düss. 1976, 235; MOXTER, Fremdkapitalbewertung nach neuem Bilanzsteuerrecht, WPg. 1984, 401; RODIN, Diskont und Damnum im Einkommensteuerrecht, Köln 1988; MATHIAK, Rspr. zum Bilanzsteuerrecht, DStR 1989, 661; BALLWIESER in Festschr. Forster, Düss. 1992, 45; GEIB/WIEDMANN, Zur Abzinsung von Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, WPg. 1994, 369; MOXTER, Die BFH-Rspr. zu den Wahrscheinlichkeitsschwellen bei Schulden, BB 1998, 2464; CATTELAENS, StEntG 1999/2000/2002: Teilwertabschreibung und Wertaufholung, DB 1999, 1185; DIETERLEN/HAUN, Gewinnmindernde Rücklagen nach den Übergangsregelungen des StEntG 1999/2000/2002, BB 1999, 2020; FELD, Auswirkungen des neuen steuerlichen Wertaufholungs- und Abzinsungsgebots auf die Handelsbilanz, WPg. 1999, 861; GROH, StEntG 1999/2000/2002: Imparitätsprinzip und Teilwertabschreibung, DB 1999, 978; HERZIG/RIECK, Bilanzsteuerliche Aspekte des Wertaufholungsgebotes im StEntG, WPg. 1999, 309; HOFFMANN, Die Auswirkungen des StEntG 1999/2000/2002 auf die Steuerbilanz, GmbHR 1999, 380; KORN/STRAHL, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Übersicht und erste Beraterkenntnisse, KÖSDI 1999, 11964; SCHMITZ, StEntG 1999/2000/2002 und (umgekehrte) Maßgeblichkeit, DB 1999, 1974; DIETRICH, Teilwertabschreibung, Wertaufholungsgebot und „vorraussichtlich dauernde Wertminderung“ im Spiegel des BMF-Schreibens vom 25.2.2000, DStR 2000, 1629; HAUBER/KIESEL, Abzinsungsgebot nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG: Auswirkungen auf Verbindlichkeiten aus unverzinslichen Gesellschafterdarlehen, BB 2000, 1511; SCHARPF/LUTZ, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzbeiräten, 2. Aufl. Stuttgart 2000; VAN DE LOO, Abzinsung von Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz und Folgen für die Handelsbilanz, DStR 2000, 508; WACLAWIK, Zulässigkeit der Bildung eines Sonderpostens in der Handelsbilanz bei Bildung der Abzinsungsrücklage (§ 52 Abs. 16 Sätze 7 und 10 EStG) in der Steuerbilanz?, DB 2000, 338; HAPPE, Die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Steuerrecht, StuB 2005, 618; HOFFMANN, Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Konzernverbund, GmbHR 2005, 972; PAUS, Besteuerung fiktiver Gewinne bei kongruenter Rückdeckung von Pensionszusagen, FR 2005, 83;

PAUS, Die „neue“ Abzinsung von Verbindlichkeiten, FR 2005, 1195; PITZKE, Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen, NWB F. 17, 1949 (24/2005); WARNKE, Verbindlichkeiten im Visier der Betriebsprüfung, EStB 2005, 185; REICHE, Personengesellschaften im Konzern – konzerninterne Finanzierungsmaßnahmen, StuB 2006, 666; THOMAS/MEISSNER, Strukturüberlegungen zur Akquisitionsfinanzierung unter dem Regime des § 8a KStG, BB 2006, 801; WASSERMEYER, Teilwertabschreibung auf eine zinslose Darlehensforderung des Gesellschafters gegen seine Gesellschaft, DB 2006, 296; CHRISTIANSEN, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: Dem Grunde nach bestehende Verbindlichkeiten – (Nicht-)Anwendung des BFH-Urteils I R 45/97, DStR 2007, 127; HÖFER, Versorgungsverpflichtungen im Entwurf des BilMoG, BB 2007, 2795; HOMMEL, Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen, BB 2007, 1556; ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Einzelfragen zum materiellen Bilanzrecht, BB 2008, 209.

I. Überblick

1130

Begriff: Eine Verbindlichkeit ist anzunehmen, wenn eine rechtl. oder wirtschaftlich erzwingbare, nach Grund und Höhe feststehende Verpflichtung zu einer Leistung besteht (ähnlich HÜRTEMANN, HdJ, Abt. III/8 Rn. 4–6: Verpflichtung zu einer erzwingbaren und eindeutig quantifizierbaren Leistung, die eine wirtschaftliche Belastung bildet) und entsteht nach Erfüllen aller Tatbestandsmerkmale aus dem privatrechtl., aber auch aus dem öffentlich-rechtl. Schuldverhältnis, das sich aus Vertrag, Gesetz, Verordnung, aber auch Satzungen ergeben kann.

Bilanzansatz: Ob eine Verbindlichkeit anzusetzen ist, richtet sich nach § 5; s. dazu § 5 Anm. 480–485.

Bewertung:

- ▶ *Abs. 1 Nr. 3* verlangt eine Bewertung der Verbindlichkeiten „unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften der Nummer 2“.
- ▶ *Abs. 1 Nr. 2* verlangt bei den Aktiva eine Bewertung mit den AK oder dem voraussichtlich dauernden niedrigeren Teilwert. Die sinngemäße Anwendung dieser Bewertungsregeln auf Verbindlichkeiten bedeutet, dass entweder die AK oder ein höherer Erfüllungsbetrag (= höherer Teilwert) anzusetzen ist (s. Anm. 1138–1140). Der Teilwert kommt wegen des weiterhin geltenden Imparitätsprinzips nur dann in Betracht, wenn er voraussichtlich dauernd höher als der Nennbetrag ist.
- ▶ *Besonderheiten eines Geschäftszweigs:* Abs. 1 Nr. 3 ist so allgemein gehalten, dass die Vorschrift für eine Bewertung, die den Besonderheiten eines Geschäftszweigs Rechnung trägt, Raum lässt (so BFH v. 25.9.1968 – I 52/64, BStBl. II 1969, 17 [22] betr. Disagio bei Hypothekenbanken).

II. Bewertung mit den „Anschaffungskosten“

1. Maßgeblichkeit des Erfüllungsbetrags (Nennbetrags)

1131

Abs. 1 Nr. 3 verlangt für die Bewertung von Verbindlichkeiten eine „sinngemäße“ Anwendung der in Nr. 2 enthaltenen Vorschriften. Jedoch enthält die Vorschrift keine Regelung darüber, wie die AK von Verbindlichkeiten festzustellen sind. Nach der neueren Rspr. des BFH ist deshalb Rückgriff auf die handelsrechtl. GoB zu nehmen. Unter AK wird daher der Erfüllungsbetrag, besonders also bei auf einen Geldbetrag lautenden Verbindlichkeiten der Nennbetrag der Verbindlichkeit (nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB: Rückzahlungsbetrag) verstanden (aA noch BFH v. 3.7.1964 – VI 262/63 U, BStBl. III 1965, 83).

Vgl. für Darlehensverbindlichkeiten BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72 BStBl. II 1977, 380; v. 4.5.1977 – I R 27/74, BStBl. II 1977, 802 (804); v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491; v. 23.6.1988 – IV R 139/86, BStBl. II 1988, 1001; für alle Geldverbindlichkeiten BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491 (493); v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359; v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728; für die Bewertung bei einer Emissionsberechtigung BMF v. 6.12.2005, BGBl. I 2005, 1578; zu den Voraussetzungen, wann eine Darlehensverbindlichkeit unter ihrem Nennwert angesetzt werden darf, BFH v. 1.3.2005 – VIII R 5/03, DStRE 2005, 1052; für die Bewertung abweichend vom Nennwert im Insolvenzfall OFD Münster v. 21.10.2005, DStR 2005, 2079.

► *Erfüllungsbetrag* ist der Betrag, der zur Erfüllung der Verbindlichkeit aufzuwenden ist. Das ist bei Geldleistungsverpflichtungen der Betrag der vom Stpfl. zu erbringenden Aufwendungen. Bei Sachleistungsverpflichtungen sind die dem Stpfl. entstehenden Aufwendungen zu berücksichtigen. Diese sind jedoch idR dem Rückstellungsbereich zuzuordnen, da solche Verpflichtungen im Zeitpunkt ihrer Begründung wohl ihrer Höhe nach noch nicht bekannt sind. Dies zeigt auch die bisher zu diesem Komplex ergangene Rspr., zB BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788 mwN; v. 11.2.1988 – IV R 191/85, BStBl. II 1988, 661; zu beachten ist hier die im Rückstellungsbereich seit dem Jahr 1999 bestehende Eingrenzung in Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b (Einzelkosten und angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten, Anm. 1174).

1132 2. Höchstwertprinzip

Die sinngemäße Anwendung des Abs. 1 Nr. 2 orientiert sich am Zweck der gesetzlichen Regelung. Die Bewertungsregeln des § 6 sollen verhindern, dass der Stpfl. sein Vermögen zu niedrig ausweist; die handelsrechtl. GoB, insbes. das Imparitätsprinzip, sollen jedoch weiterhin beachtet werden (s. § 5 Anm. 221). „Sinngemäße“ Anwendung des Abs. 1 Nr. 2 bei Verbindlichkeiten bedeutet daher, dass bei einem höheren Teilwert entsprechend den handelsrechtl. GoB nicht mehr die AK, sondern der höhere (dauerhafte) Teilwert maßgebend ist (so schon BFH v. 12.3.1964 – IV 456/61 U, BStBl. III 1964, 525).

Beispiel: Liegen die AK der fremdfinanzierten WG unter dem Nennbetrag der Verbindlichkeit, ist die Verbindlichkeit selbst uE mit ihrem Nennbetrag zu bewerten. Entsprechend der handelsrechtl. Bewertungsvorschrift des § 253 Abs. 1 HGB, nach der Verbindlichkeiten mit ihrem Rückzahlungsbetrag (= Erfüllungsbetrag, s. Anm. 1131) anzusetzen sind, sind auch Verbindlichkeiten, deren Ausgabebetrag geringer als der Rückzahlungsbetrag ist, mit dem Nennwert anzusetzen (§ 250 Abs. 3 HGB).

1133–1137 Einstweilen frei.

III. Bewertung mit dem Teilwert

1138 1. Teilwertbegriff bei der Bewertung von Verbindlichkeiten

Teilwert einer Verbindlichkeit ist derjenige Betrag, mit dem ein Erwerber des Betriebs sie im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den Betrieb berücksichtigen würde, er also einen entsprechend geringeren Preis akzeptiert (Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2 Satz 2). Er ist gleich dem Barwert oder sog. Zeitwert (vgl. BFH v. 12.3.1964 – IV 456/61 U, BStBl. III 1964, 525; v. 20.11.1969 – IV R 22/68, BStBl. II 1970, 309; GROH, DB 1999, 978).

Bei Entstehung einer Verbindlichkeit in Geld deckt sich der Teilwert regelmäßig mit ihrem Nennbetrag (s. über diese sog. Teilwertvermutung Anm. 587).

Zeitraumbezogene Unterscheidungen bei Folgebewertungen: Abs. 1 Nr. 3 führt zu einer unterschiedlichen Handhabung der Teilwertbewertung, je nachdem, ob Wj. zu betrachten sind, die vor dem 1.1.1999 oder nach dem 31.12.1998 enden:

► *Für nach dem 31.12.1998 endende Wj.* kommt eine Teilwerterhöhung nur für die Fälle in Betracht, in denen der Teilwert voraussichtlich dauernd über dem Nennbetrag liegt.

► *Für vor dem 1.1.1999 endende Wj.* kommt eine vom Nennbetrag abweichende Bewertung nur in Betracht bei Verbindlichkeiten, deren Teilwert über dem Nennbetrag liegt. Der Teilwert einer ungewöhnlich hoch verzinslichen Verbindlichkeit deckt sich im Zweifel zwar ebenfalls mit ihrem Nennbetrag, da die Vermutung besteht, dass auch ein Erwerber des Betriebs die Verbindlichkeit akzeptiert hätte, etwa wegen der besonderen Bedeutung der Kreditaufnahme für den Betrieb. Es kann auch sein, dass dem Nachteil der ungewöhnlich hohen Zinsen ein vom Gläubiger eingeräumter Vorteil gegenübersteht, den ein Erwerber ebenfalls in Anspruch nehmen würde (vgl. HÜTTEMANN, HdJ, Abt. III/8 Rn. 244). Der Teilwert liegt dagegen über dem Nennbetrag, wenn die Eingehung einer so hoch verzinslichen Verbindlichkeit eine Fehlmaßnahme (s. Anm. 599) bildet.

Zusammenhang mit der Bewertung beim Gläubiger? Die Bewertung einer Verbindlichkeit beim Schuldner ist nicht von der Bewertung der entsprechenden Forderung beim Gläubiger abhängig. Auch wenn der Gläubiger die Forderung ganz oder teilweise wertberichtigt, zB wegen drohender Zahlungsunfähigkeit des Schuldners, muss dieser sie in voller Höhe ausweisen.

Vgl. zur aufgegebenen korrespondierenden Bilanzierung bei Betriebsaufspaltung Anm. 943; zur Anwendung des Abs. 1 Nr. 3 auf eigenkapitalersetzende Darlehen Anm. 1155; zur stl. Behandlung des Abzinsungsbetrags als Einlage bei einem unverzinslichen Darlehen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft HAUBER/KIESEL, BB 2000, 1511 [1513]; zur bilanzstrechtl. Behandlung von Darlehensvergaben im Konzern zwischen beteiligungsidentischen Schwester-PersGes. REICHE, StuB 2006, 666; zu grenzüberschreitenden Darlehensvergaben im Konzern WASSERMEYER, DB 2006, 296; zum Missbrauchstatbestand des § 42 AO bei niedriger Verzinsung des Darlehens zwischen Nahestehenden im Konzernverbund Anm. 1148.

2. Höchstwertprinzip

1139

Gem. Abs. 1 Nr. 3 sind die Bewertungsregeln der Nr. 2 sinngemäß anzuwenden. Bewertungsuntergrenze sind die AK. Der niedrigere Teilwert darf grundsätzlich nicht angesetzt werden. Der Ansatz eines höheren Teilwertes ist nur dann heranzuziehen, wenn die Abweichung von den AK voraussichtlich dauernd ist. Was bei Abs. 1 Nr. 2 daher über die Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert bestimmt ist, gilt bei Verbindlichkeiten für die Bewertung mit dem höheren Teilwert (BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359 [361]; v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; Ableitung aus dem Ablösebetrag der Verbindlichkeit). Darüber hinaus ist ein strenges Wertminderungsgebot zu beachten.

Voraussichtlich dauernde Wertänderung: Mit Wirkung für nach dem 31.12.1998 endende Wj. gilt eine beachtliche Abweichung der stl. Bewertungsregeln von denen des Handelsrechts. Nach Abs. 1 Nr. 2 darf der niedrigere – und damit nach Nr. 3 der höhere – Teilwert dann angesetzt werden, wenn er auf einer voraussichtlich dauernden Wertminderung – bei Verbindlichkeiten: Werterhöhung – beruht (zur Auslegung des Begriffs „dauernde Wertminderung“ s. BFH v. 14.3.2006 – I R 22/05, DStR 2006, 1311; BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372 Tz. 3, aA DIETRICH, DStR 2000, 1629). Die Beweislast für eine dauernde

Werterhöhung trifft den Stpfl. Darüber hinaus hat die Regelung die bisher bei verschiedenen Aktiva entsprechend handelsrechtl. Vorschriften geltenden unterschiedlich strengen Wertaufholungsverpflichtungen durch den Verweis in Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 auf Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 für die stl. Bewertung vereinheitlicht. Den Stpfl. trifft für Wj., die nach dem 31.12.1998 enden, ein strenges Wertaufholungsgebot für sämtliche aktiven WG, wenn ihm der Nachweis eines weiterhin geringeren Teilwerts nicht gelingt. Dies gilt über den insoweit nicht eingeschränkten Verweis in Abs. 1 Nr. 3 auch für die Bewertung von Verbindlichkeiten (strenges Wertminderungsgebot), so dass die *Verminderung* eines höheren Teilwerts in den Folgejahren zu berücksichtigen ist (vgl. HOFFMANN, GmbHR 1999, 380 [386]; zur handelsrechtlichen Diskussion BALLWIESER in Festschr. Forster, 1992, 45; zur stfreien Übergangsrücklage s. Anm. 1150).

1140 3. Kein Absinken unter Anschaffungskosten

Anschaffungskosten bilden die Untergrenze: Die Bewertung (mit den „Anschaffungskosten“, s. Anm. 1131), muss grds. beibehalten werden, da andernfalls unzulässigerweise ein nicht verwirklichter Gewinn ausgewiesen werden würde (Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2; BFH v. 4.5.1977 – I 27/74, BStBl. II 1977, 802; v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747). Für die Berücksichtigung von Erlass oder Verzicht s. BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 952.

Ausnahme: Ein Absinken unter die AK ist jedoch dann möglich, wenn mit „an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit“ eine Inanspruchnahme ausscheidet (BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359 „Gutmünzen“; v. 27.3.1996 – I R 3/95, BStBl. II 1996, 470 „Spareinlagen“; v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 „Filmförderungskredit“: Verhältnis der Produktionskosten zu den Verwertungserlösen wie auch statistische Daten der Filmwirtschaft können Anhaltspunkt geben; MOXTER, BB 1998, 2464; MATHIAK, DStR 1989, 661; aA BMF v. 28.4.1997, BStBl. I 1997, 398).

► *Berücksichtigung der Verjährungseinrede:* BFH v. 9.2.1993 – VIII R 21/92, BStBl. II 1993, 543.

► *Zum Einfluss einer Verhandlung am Bilanzstichtag über einen – später gewährten – Erlass:* BFH v. 17.11.1987 – VIII R 348/82, BStBl. II 1988, 430.

► *Zur Saldierung noch nicht verwirklichter Rückgriffsansprüche:* BFH v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 437; v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444.

Sinken des Teilwerts: Hat der Stpfl. wegen Anstiegs des Teilwerts der Verbindlichkeit eine Erhöhung des Teilwerts vorgenommen (s. Anm. 1139) und sinkt der Teilwert in den folgenden VZ wieder, muss der Stpfl. nach Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2 den niedrigeren Teilwert ansetzen; die ursprünglichen „Anschaffungskosten“ dürfen aber nicht unterschritten werden. Will der Stpfl. den höheren Teilwert des Vorjahres beibehalten, so trägt er für die Gründe (insbes. für das Kriterium „dauernd“ bei der Werterhöhung) die Feststellungslast. Gewinnneutralisierende Übergangsrücklage: s. Anm. 1150.

IV. Abzinsungsgebot

1141 1. Verfassungsmäßigkeit der Abzinsung

Der Zinsfuß iHv. 5,5 % unterliegt verfassungsrechtl. Bedenken (aA Nds. FG v. 18.4.2007, BB 2007, 1550, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 32/07). Der Gesetzgeber ist bei Einführung des Abzinsungsgebots davon ausgegangen, dass ein Zinssatz

iHv. 5,5 % angemessen ist und hatte die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3 den Bewertungsregelungen der §§ 12–14 BewG angepasst. Angesichts des seit mehreren Jahren gesunkenen Zinsniveaus muss dieser festgelegte Zinssatz als überhöht angesehen werden (glA PAUS, FR 2005, 83). Als marktgerecht wird teilweise ein Zins von etwa 3–4 % gesehen (für das Jahr 2005 HOFFMANN, GmbHR 2005, 972), wobei allerdings von Stpfl. an Banken aus Risikogründen höhere Zinsen zu leisten sind. Der Zinssatz iHv. 5,5 % kann dazu führen, dass nicht erzielte und nicht erzielbare Gewinne ausgewiesen werden, wenn sich das Unternehmen günstiger finanzieren kann (vgl. dazu PITZKE, NWB F. 17, 1949 [24/2005]). Wenn der langfristige Marktzinssatz für eine längere Periode nicht unerheblich von 5,5 % abweicht, kann ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip vorliegen (vgl. HOMMEL, BB 2007, 1556 in Auseinandersetzung mit der Entscheidung des Nds. FG v. 18.4.2007 aaO).

2. Abzinsung im Handelsrecht

1142

Handelsrechtl. ist eine Abzinsung grundsätzlich nur zulässig, wenn die Verbindlichkeit einen verdeckten Zinsanteil enthält (vgl. Hoyos/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 HGB Rn. 63). Damit löst sich das StRecht vom Maßgeblichkeitsgrundsatz des Handelsrechts (§ 5 Abs. 1 Satz 1). Die Abweichung von den handelsrechtl. Grundsätzen ist aufgrund des stl. Bewertungsvorbehalts – § 5 Abs. 6 – jedoch zulässig. Für die Bewertung von Verbindlichkeitsrückstellungen ab dem Wj. 2009 ist eine Änderung des § 253 Abs. 2 HGB im Entwurf durch das BilMoG (RefE BilMoG v. 8.11.2007) vorgesehen, die eine Abzinsung von ungewissen Verbindlichkeiten beinhaltet (vgl. HÖFER, BB 2007, 279). Stl. Auswirkungen werden sich durch die Änderung des § 253 HGB aufgrund der besonderen Bewertungsvorschriften in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG jedoch nicht ergeben (abw. Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 2008, 209).

3. Behandlung unverzinslicher Verbindlichkeiten

a) Für vor dem 1.1.1999 endende Wirtschaftsjahre

1143

Die Rspr. des BFH differenziert wie folgt:

Bei echter Unverzinslichkeit zieht der BFH bei Darlehensverbindlichkeiten den Nennbetrag (Erfüllungsbetrag) zur Bewertung heran.

Vgl. BFH v. 7.10.1997 – VIII R 84/94, BStBl. II 1998, 331; v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728; v. 1.3.2005 – VIII R 5/03, DStRE 2005, 1052.

Bei formeller Unverzinslichkeit ist im Rückzahlungsbetrag ein verdeckter Zinsanteil enthalten, so dass die Rspr. eine Abzinsung und damit eine Barwertbetrachtung von Verbindlichkeiten unter aktiver Abgrenzung des Unterschiedsbetrags für erforderlich hält.

Vgl. BFH v. 25.2.1975 – VIII R 19/70, BStBl. II 1975, 647; v. 7.7.1983 – IV R 47/80, BStBl. II 1983, 753 (755), Gratifikation; v. 5.2.1987 – IV R 81/847, BStBl. II 1987, 845 (848); v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479 (483); v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728; v. 30.11.2005 – I R 1/05, BStBl. II 2006, 471. Differenzierend RODIN, Disagio, Diskont und Damnum im Einkommensteuerrecht, 1988, 34ff., der unter Verweis auf die Beratungen des Rechtsausschusses des BT zum Aktiengesetz 1965 (BTDrucks. 4/3296, 32) – § 156 AktG 1965 stellt die Vorgängervorschrift der §§ 250 Abs. 3, 253 Abs. 1 Satz 2 HGB dar – darlegt, dass der aktive RAP nur bei tatsächlich vorverausgabtem Unterschiedsbetrag in Betracht komme. Stelle sich der Unterschied jedoch als laufzeitabhängige Überlassungsvergütung dar, so bestehe eine Regelungslücke in §§ 250 Abs. 3, 253 Abs. 1 Satz 2 HGB, so dass deren Anwendungsbereich auf laufzeit- und kapitalunabhängige Überlassungsvergütungen reduziert werden müsse

(Nettomethode). GlA Hoyos/M. Ring, Beck-BilKomm. VI. § 253 Rn. 64; Geib/Wiedmann, WPg. 1994, 369 (373); aA ADS VI. § 253 HGB Rn. 82, die jedoch die Nettomethode bei Zero-Bonds (s. Anm. 1155) angewendet wissen wollen (ADS VI. aaO Rn. 86).

Formelle Unverzinslichkeit liegt – zumindest wirtschaftlich – insoweit nicht vor, als der Stpfl. dem Gläubiger anstelle von Zinsen *andere Vorteile* gewähren muss und dadurch wirtschaftlich belastet ist (vgl. BFH v. 9.7.1982 – III R 15/79, BStBl. II 1982, 639 u. v. 11.7.1980 – III B 3/80, BStBl. II 1980, 559 betr. öfftl. Wohnungsbaudarlehen; dazu auch BMF v. 23.8.1999, BStBl. I 1999, 818); s. auch Anm. 912.

1144 b) Für nach dem 31.12.1998 endende Wirtschaftsjahre

Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 verlangt nach der Bewertung iSd. Abs. 1 Nr. 2 eine Abzinsung von 5,5 %. Dies gilt auch für Verbindlichkeiten, die vor dem 1.1.1999 entstanden sind, denn das Gesetz knüpft an das endende Wj. an (vgl. § 52 Abs. 16 Satz 2). Die Abzinsung ist im Rahmen der sinngemäßen Bewertung der Nr. 2 durchzuführen. Dies führt dazu, dass jeweils der Nennwert (als Anschaffungskostenbetrag) und der höhere Teilwert abzuzinsen sind und dass anschließend das Höchstwertprinzip Anwendung findet.

Zur Gesellschafterfinanzierung s. Anm. 1155.

4. Berechnungsverfahren

1145 a) Grundsätze der Berechnung

Versicherungsmathematische Berechnungen: Bei der Abzinsung sind grundsätzlich finanz- oder versicherungsmathematische Grundsätze unter Berücksichtigung eines Zinssatzes von 5,5 % anzuwenden. Die FinVerw. lässt aber aus Vereinfachungsgründen die Anwendung der §§ 12–14 BewG zu.

Taggenaue Abzinsung: Nach hM ist taggenau abzuzinsen (BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699; Schmidt/Glanegger XXVII. § 6 Rn. 408, aA Pitzke, NWB F. 17, 1949 [24/2005]; Warnke, EStB 2005, 185 für die Berechnung nach vollen Monaten). Das Kj. rechnet mit 360 Tagen, ein Monat mit 30 Tagen.

Vorrangigkeit der Schätzung der Laufzeit bei Fälligkeitsdarlehen: Steht am Bilanzstichtag der Rückzahlungszeitpunkt einer unverzinslichen Verbindlichkeit nicht fest, so ist vorrangig die Restlaufzeit zu schätzen (BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699).

Anwendung des § 13 Abs. 2 BewG: Liegen für eine objektive Schätzung der Restlaufzeit keine Anhaltspunkte vor, kann hilfsweise § 13 Abs. 2 BewG angewendet werden (FG München v. 20.6.2006 – 5 V 1675/06, nv., rkr.). Danach ist der Bewertung das 9,3fache des Jahreswerts einer Nutzung oder Leistung von unbestimmter Dauer zugrunde zu legen. Dieses Vorgehen erfordert eine Umrechnung auf eine fiktive Laufzeit. Für Tilgungsdarlehen (s. Anm. 1155) ergibt sich daher eine Laufzeit von 12 Jahren, 10 Monaten und 12 Tagen; für Fälligkeitsdarlehen entspricht dies einem Vervielfältiger iHv. 0,503 (BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699).

1146 b) Anwendung des vereinfachten Verfahrens (§§ 12–14 BewG)

Der Abzinsungsbetrag kann vereinfacht nach den Bewertungsregelungen der §§ 12–14 BewG ermittelt werden. Dem Stpfl. wird unter Anwendung des nach § 6 Abs. 1 Satz 1 maßgeblichen Grundsatzes der Einzelbewertung insofern ein Wahlrecht für jeden einzelnen Sachverhalt eingeräumt.

Nach Auffassung der FinVerw. ist das vereinfachte Bewertungsverfahren für alle abzuzinsenden Verbindlichkeiten und Rückstellungen maßgebend und daher an den nachfolgenden Bilanzstichtagen beizubehalten (BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699).

Maßgebender Vielfältiger: Soweit der Stpfl. sich für das vereinfachte Bewertungsverfahren entscheidet, ist bei Fälligkeitsdarlehen die dem BMF-Schreiben v. 26.5.2005 aaO beigefügte Tabelle 2 maßgebend. Bei Tilgungsdarlehen ist hingegen Tabelle 3 anzuwenden (s. Anm. 1155). Der Vielfältiger richtet sich hierbei nach der Laufzeit des Darlehens.

Vom Leben bestimmter Personen abhängige Laufzeit des Fälligkeitsdarlehens: Die mittlere Lebenserwartung der betreffenden Person ist ausschlaggebend für die Berechnung. Die jeweils mittlere Lebenserwartung ergibt sich aus der Sterbetafel für die Bundesrepublik Deutschland 1986/1988 nach dem Gebietsstand seit dem 3.10.1990 (Tabelle 6 zu § 12 BewG).

5. Ausnahmen vom Abzinsungsgebot

a) Kurzfristige Verbindlichkeiten

1147

Bei Verpflichtungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als 12 Monate beträgt, ist keine Abzinsung vorzunehmen. Eine Laufzeit von weniger als 12 Monaten ist anzunehmen, wenn die Verbindlichkeit vor Ablauf eines Jahres nach dem Bilanzstichtag vollständig getilgt ist. Umstritten ist, ob auch Darlehensverbindlichkeiten mit unbestimmter Laufzeit darunter fallen, da das Darlehen dann innerhalb von 3 Monaten kündbar ist und damit eine Restlaufzeit von mind. 12 Monaten nicht vorliegt (vgl. PAUS, FR 2005, 1195; VAN DE LOO, DStR 2000, 508 [509 f.]; KORN/STRAHL, KÖSDI 1999, 1964 [1968 f.], WARNKE, EStB 2005, 185 [186]); aA BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699; FG Ba.-Württ. v. 10.12.2007 – 6 K 446/06, nv., nrkr., Rev. Az. BFH I R 4/08; SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 402). Zutreffend ist die Auffassung der FinVerw., dass auch bei jederzeit kündbaren Darlehen bzw. bei Darlehen mit einer dreimonatigen Kündigungsfrist (§ 488 Abs. 3 BGB) vorrangig die Restlaufzeit zu schätzen ist. Dies ist vom Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 3 gedeckt, da grundsätzlich alle Verbindlichkeiten abzuzinsen sind. Der Ausnahmetatbestand („weniger als 12 Monate“) stellt nach seinem Wortlaut nicht auf die rechtl. Kündigungsmöglichkeit des Darlehens ab, sondern auf die tatsächliche Restlaufzeit des Darlehens.

Änderung der Verhältnisse: Jedes Ereignis (zB neue vertragliche Vereinbarungen, Eintritt einer Bedingung), das die Verzinslichkeit beeinflusst, führt im folgenden Wj. zu einer Neubewertung der Verbindlichkeit (BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699).

Vorzeitige Rückzahlung eines Darlehens: Soweit der Schuldner vor dem Bilanzstichtag eine Sondertilgung vornehmen will und der Gläubiger zustimmt, ist die Gesamtverbindlichkeit aufzuteilen in einen Teil, dessen Rückführung kurzfristig geplant ist. Soweit für diesen Teil der 12-Monatszeitraum nicht erfüllt ist, entfällt eine Abzinsung (HAPPE, StuB 2005, 618; abw. BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699, das diesen Fall nicht regelt). Der restliche Betrag der Darlehensverbindlichkeit ist auf die Restlaufzeit abzuzinsen.

b) Verzinsliche Verbindlichkeiten

1148

Verzinsliche Darlehen sind nach dem Gesetzeswortlaut grds. von einer Abzinsung ausgeschlossen. Verzinsung bedeutet, dass bei wirtschaftlicher Betrachtung eine Gegenleistung für die Kapitalüberlassung erfolgt.

Gestaltungsmisbrauch: Die FinVerw. und hM im Schrifttum lehnen die Möglichkeit eines Umgehungstatbestands nach § 42 AO ab, selbst dann, wenn die vereinbarte Verzinsung „nahe 0 %“ geht (BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699; PAUS, FR 2005, 1195; THOMAS/MEISSNER, BB 2006, 801; aA noch BMF v. 23.8.1999, BStBl. I 1999, 818; KSM/WERNDL, § 6 Rn. D 33). Für die Annahme einer Verzinsung genügt daher jeder wirtschaftlicher Nachteil, der der Verbindlichkeit gegenübersteht.

Zeitweise Verzinsung: Die zeitweise Verzinsung einer Verbindlichkeit ist eine Verzinsung iSd. Abs. 1 Nr. 3 (BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699).

Bedingte Verzinsung: Die Abzinsung soll nach Auffassung der FinVerw. unterbleiben, wenn die Bedingung eintritt, die die vertragliche Pflicht zur Zinszahlung auslöst. Bei Darlehen, die vor dem 1.6.2005 entstanden sind und deren Verzinsung von künftigen BV-Mehrungen abhängt, bestehe hingegen aus Vertrauensschutzgesichtspunkten die Vermutung, dass die Bedingung der Vermögensmehrung eintrete, da Gewerbetreibende stets mit Gewinnerzielungsabsicht tätig werden. UE kann der Auffassung der FinVerw. zwar dahingehend gefolgt werden, dass das Kriterium der Gewinnerzielungsabsicht für die Annahme künftiger Einnahmen maßgeblich ist, da sonst Gewerbetreibende stl. nicht anerkannt werden (§ 15 Abs. 2 Satz 1). Jedoch werden nur Altfälle bis zum 30.5.2005 von der Befreiung der Abzinsungspflicht erfasst. Dies stellt einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsgebot iSd. Art. 3 Abs. 1 GG dar, da die Befreiung von der Abzinsungspflicht unabhängig vom Darlehensabschluss gelten muss (PTZKE, NWB F. 17, 1955 [24/2005]).

Stundung: Die Vereinbarung einer Stundungsabrede führt nicht zur Abzinsung.

Anderer wirtschaftliche Nachteile: In Einzelfällen können einer unverzinslichen Schuld anderweitige wirtschaftliche Nachteile gegenüber stehen, die den Vorteil der Unverzinslichkeit aufheben (zB Wohnungsbaudarlehen mit der Verpflichtung, an bestimmten Personenkreis zu vermieten, vgl. BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699). Der wirtschaftliche Nachteil kann sehr gering sein, da eine missbräuchliche Gestaltungsmöglichkeit durch niedrige Verzinsung nicht in Betracht kommt (s.o.; aA HAPPE, StuB 2005, 620).

1149 c) Anzahlungen oder Vorauszahlungen

Diese Verbindlichkeiten wurden vom Abzinsungsgebot ausgenommen, weil die Kombination von Passivierung der Verpflichtung mit dem abgezinsten Wert und Aktivierung der Anzahlung oder Vorausleistung mit den AK zum Ausweis eines unrealisierten Gewinns geführt hätte (BTDrucks. 14/443, 23; CATTELAENS, DB 1999, 1185 [1187]). UE folgt diese Ausnahme dem Gedanken der Vereinfachung der stl. Gewinnermittlung (Grundsatz der „materiality“, s. dazu § 5 Anm. 224).

Zu Optionsprämien des Stillhalters als Anzahlung s. Anm. 1155.

1150 V. Gewinnneutralisierende Rücklage für Altfälle

Steuerfreie Übergangsrücklage: Abs. 1 Nr. 3 gilt für Wj., die nach dem 31.12.1998 enden, und damit auch für Verbindlichkeiten, die schon im vorangegangenen Wj. angesetzt worden sind (§ 52 Abs. 16 Satz 10). Der Verweis des Abs. 1 Nr. 3 auf das strikte Wertaufholungsgebot des Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Nr. 1 Satz 4 führt daher gerade in den Fällen der Verbindlichkeiten überwiegend zur

ertragswirksamen Auflösung der über die AK hinaus bewerteten Positionen. Um den Übergang zur neuen Rechtslage abzumildern (vgl. FG Bremen v. 12.10.2006, EFG 2007, 575, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 62/06) hat der Gesetzgeber den Stpfl. jedoch die Wahlmöglichkeit (... kann ...) gegeben, im Erstjahr – also dem ersten nach dem 31.12.1998 endenden Wj. – eine gewinnmindernde Rücklage iHv. $\frac{9}{10}$ des aufzulösenden Werts zu bilden, die in den folgenden neun Wj. zu jeweils $\frac{1}{9}$ gewinnerhöhend aufzulösen ist (§ 52 Abs. 16 Satz 11). Unklar ist aber, ob durch den Verweis auf die sinngemäße Anwendung der Nr. 2 die in § 52 Abs. 16 Satz 3 geregelte Übergangsrücklage für die Einführung des Wertaufholungsgebots sowie des Kriteriums der Dauerhaftigkeit der Wertminderung bei Teilwertabschreibungen nach § 52 Abs. 16 Satz 3 zur Anwendung kommt. Der Unterschied dieser beiden Rücklagen besteht in dem Auflösungszeitraum; während bei der Rücklage nach Satz 8 ein Zeitraum von neun Jahren vorgesehen ist, beträgt dieser im Satz 3 lediglich vier Jahre, was zur Folge hat, dass die Gewinnerhöhung aufgrund der Auflösung dieser Rücklagen schneller erfolgt. Da § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 nicht direkt, sondern nur indirekt über die sinngemäße Anwendung der neuen Nr. 2 geändert wurde, gilt § 52 Abs. 16 Satz 3 als *lex specialis* zu dessen Satz 11. Die Übergangsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 11 gilt daher nur für die Übergangsgewinne, die aus der Einführung des Abzinsungsgebots (Abs. 1 Nr. 3 Satz 2) resultieren.

Tilgung bis auf geringen Restbetrag: Werden Verbindlichkeiten nicht vollständig, sondern nur bis auf einen geringen Restbetrag getilgt, ist die Restrücklage nicht aufzulösen, da die Verbindlichkeit nicht aus dem BV ausgeschieden ist. Die FinVerw. (BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699) sieht darin eine Missbrauchsgestaltung iSd. § 42 AO, wenn die Verbindlichkeit nur deshalb nicht vollständig getilgt wurde, um die gewinnerhöhende Auflösung der verbleibenden Rücklage zu vermeiden.

Problem der formellen Maßgeblichkeit: § 5 Abs. 1 Satz 2 verpflichtet den Stpfl. bei der Inanspruchnahme stl. Wahlrechte iVm. §§ 247 Abs. 3, 273 HGB zur Übernahme in die HBil., sofern ein identisches handels- und strechtl. Wahlrecht besteht. Es droht daher im Fall der Bildung einer stfreien Rücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 11 ein Auseinanderfallen von HBil. und StBil. (vgl. HERZIG/RIECK, WPg. 1999, 309). Da die Gewinnrealisierung – wegen der fehlenden Abwertung der Verbindlichkeit – in der HBil. jedoch nicht nachvollzogen wird, besteht in der HBil. schon ein Passivposten in voller Höhe (vgl. dazu DIETERLEN/HAUN, BB 1999, 2020 [2023]). Aufgrund der schon bestehenden Passivierung besteht in der HBil. keine Möglichkeit zur Bildung eines handelsrechtl. Sonderpostens mit Rücklageanteil (nach §§ 247 Abs. 3 und 273 HGB). Da keine identischen handels- und strechtl. Wahlrechte bestehen, ergibt sich somit kein Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1 Satz 2.

Vgl. FELD, WPg. 1999, 861 (870); SCHMITZ, DB 1999, 1974; WACLAWIK, DB 2000, 338; BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372 (375 Tz. 37); zu ähnlich gelagerten Fällen s. OFD Düss. v. 8.8.1974, WPg. 1974, 535 betr. Rücklage nach § 6b und BMF v. 29.3.1983, StEK EStG § 6a Nr. 120 betr. Erhöhung des Zinsfußes bei Pensionsrückstellungen.

Einstweilen frei.

1151–1154

C. Schluss-ABC zur Bewertung von Verbindlichkeiten

1155

Schrifttum: LINDEINER-WILDAU, Auswirkungen einer indexbezogenen Wertsicherungsklausel auf die Passivierung langfristiger Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz,

DB 1977, 132; MAASSEN, Anm. zu BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72, FR 1977, 280; MITTELBACH, Bilanzierung von Krediten und Kreditbeschaffungskosten, StBp. 1978, 81; MITTELBACH, Wertsicherungsklauseln in Zivil- und StRecht, 4. Aufl. Ludwigshafen 1980; LITTMANN, Passivierung, wenn Darlehen in Form einer Leibrente zurückzuzahlen ist, DStR 1980, 600; REICHEL, Die Auswirkung von Wertsicherungsklauseln bei Leibrenten und Kaufpreistraten auf die Anschaffungskosten, BB 1983, 1072; MOXTER, Fremdkapitalbewertung nach neuem Bilanzrecht, WPg. 1984, 397; CLEMM, StBj. 1987/88, 71; ARNDT/MUHLER, Optionsanleihen im Ertragsteuerrecht, DB 1988, 2167; KROPP/WEISANG, Erfolgsneutrale Neubewertung von Schulden und Aufstockung abgezinster Rückstellungen im Jahresabschluss 1995 – für alle Kaufleute zulässig?, DB 1995, 2485; JANSEN/WREDE, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 12. Aufl., Herne/Berlin 1998; PLEWKA/SCHIMMELE, Die Behandlung des Emissionsdisagios in der Bilanz des Emittenten, DB 1998, 2494; HOFFMANN, Die Auswirkungen des StEntlG 1999/2000/2002 auf die Steuerbilanz, GmbHR 1999, 380; HAUBER/KIESEL, Abzinsungsgebot nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG: Auswirkungen auf Verbindlichkeiten aus unverzinslichen Gesellschafterdarlehen, BB 2000, 1511; PAUS, Passivierung der Verpflichtungen aus einem Optionsgeschäft, FR 2003, 1015; WEBER-GRELLET, Realisationszeitpunkt bei vereinnahmter Optionsprämie, FR 2003, 514; GOLLAND/GEHLHAAR/GROSSMANN/EICKHOFF-KLEY/JÄNISCH, Mezzanine-Kapital, BB-Special 2005, Nr. 4, S. 1; HAPPE, Die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Steuerrecht, StuB 2005, 618; JANSSEN, Bilanzierung einer mit Rangrücktritt versehenen Verbindlichkeit in der Handels- und in der Steuerbilanz, BB 2005, 1895; MEIER/ORTMANN-BABEL, Bilanzierung von Emissionsrechten in der Handelsbilanz und Steuerbilanz, ZSteu. 2005, 224; PITZKE, Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen, NWB F. 17, 1949 (24/2005); WARNKE, Bewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten, EStB 2005, 372; FINK, Rangrücktritt führt in der Regel nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung, HFR 2006, 256; FÖRSTER/WENDLAND, Steuerliche Folgen von Gesellschafterdarlehen in der Krise der GmbH, GmbHR 2006, 169; HAHNE/LIEPOLT, Steuerbilanzielle Bewertung von Stillhalterverpflichtungen aus Optionsgeschäften, DB 2006, 1329; HÖFER, Bilanzierung und Bewertung der Nachfinanzierung der vom Pensions-Sicherungs-Verein zu sichernden Versorgungsanwartschaften, DStR 2006, 2227; HOFFMANN, Wertpapierleihe, PiR 2006, 152; HÖFER, Bilanzierung und Bewertung der Nachfinanzierung der vom Pensions-Sicherungs-Verein zu sichernden Versorgungsanwartschaft, DStR 2006, 2227; HOFFMANN/LÜDENBACH, Die Bilanzierung von Treibhausgas-Emissionsrechten im Rechtsvergleich, DB 2006, 57; RÄTKE, Rangrücktritt und Teilwertabschreibung bei eigenkapitalersetzenden Darlehen an die Betriebskapitalgesellschaft, StuB 2006, 226; REICHE, Personengesellschaften im Konzern – konzerninterne Finanzierungsmaßnahmen, StuB 2006, 666; SULTANA/WILLEKE, Bilanzierung von Mezzanine-Kapital, StuB 2006, 220; THOMAS/MEISSNER, Strukturüberlegungen zur Akquisitionsfinanzierung unter dem Regime des § 8a KStG, BB 2006, 801; VISKORF, Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG auf Kaufpreisverbindlichkeiten – Aufwand aus Aufzinsung als nachträgliche Anschaffungskosten, DB 2006, 1231; WASSERMAYER, Teilwertabschreibung auf eine zinslose Darlehensforderung des Gesellschafters gegen seine Gesellschaft, DB 2006, 296; ZIMMERMANN, Die Bilanzierung von Emissionsrechten in Informations- Handels- und Steuerbilanzen, StuB 2006, 369; HÖRETH/STELZER, Gestaltungsüberlegungen zum Jahresende 2007, BB 2007, 2595; KÖHLER, Erste Gedanken zur Zinsschranke nach der Unternehmensteuerreform, DStR 2007, 597.

Betriebliche Versorgungsrenten: Die Rentenverpflichtung wird nicht passiviert, die Rentenleistungen bilden sofort abziehbare BA; s. § 5 Anm. 1386, zur Rückstellung von Pensionsverpflichtungen s. § 6a Anm. 10 ff.; zu Versorgungsanwartschaften des Pensions-Sicherungsvereins nach Änderung des Betriebsrentengesetzes HÖFER, DStR 2006, 2227.

Darlehen: s. „Fälligkeitsdarlehen“, „Tilgungsdarlehen“, „unverzinsliche eigenkapitalersetzende Darlehen“, zur Bewertung „Sachwertdarlehen“, bei Vereinbarung eines Rangrücktritts s. § 5 Anm. 485.

Zur bilanzstrechl. Behandlung von Darlehensvergaben zwischen beteiligungsidentischen Schwester-PersGes. s. REICHE, StuB 2006, 666.

Eiserne Verpachtung: s. § 5 Anm. 1455 ff. zur Betriebsverpachtung. Soweit der Schuldner verpflichtet ist, die gleiche Art, Menge und Güte zurück zu geben, liegt ein Sachwertdarlehen vor (s. „Sachwertdarlehen“).

Emissionsrechte: Unentgeltlich zugeteilte Emissionsrechte werden mit den AK und nicht mit ihrem Zeitwert angesetzt (BMF v. 6.12.2005, BStBl. I 2005, 1047). Da die AK bei kostenloser Zuteilung einen Wert von Null aufweisen, kommt es faktisch zu keinem Ansatz der unentgeltlich zugeleiteten Emissionsrechte (MEIER/ORTMANN-BABEL, ZSteu. 2005, 224 [226]). Bei der bilanztechnischen Behandlung der Rückgabeverpflichtung ist zu berücksichtigen, dass für Emissionsrechte, die zum Stichtag bereits vorhanden sind, an Stelle einer Rückstellung eine Verbindlichkeit angesetzt wird, deren Bewertung sich nach Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2 richtet (vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH, DB 2006, 61). Diese Verbindlichkeit ist mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen, der sich aus dem Wertansatz der aktivierten Emissionsrechte ergibt. Weisen die AK der eingesetzten Emissionsrechte einen Wert von Null auf, so ist die Verbindlichkeit ebenso mit Null anzusetzen (zur Bewertung einer Rückstellung wegen nicht ausreichend vorhandenen Emissionsberechtigungen s. Anm. 1173).

Fälligkeitsdarlehen: Ein Fälligkeitsdarlehen liegt vor, wenn der geschuldete Betrag in einer Summe zu begleichen ist. Für die Bewertung ist grundsätzlich der vereinbarte Rückzahlungszeitpunkt maßgebend. Ist nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag davon auszugehen, dass die Rückzahlung voraussichtlich zu einem anderen Zeitpunkt erfolgt, ist dieser zu berücksichtigen. Ist am Bilanzstichtag der Rückzahlungszeitpunkt der Verbindlichkeit ungewiss, ist für Fälligkeitsdarlehen die Restlaufzeit grundsätzlich zu schätzen (s. Anm. 1142, 1145). Soweit der Stpfl. sich für das vereinfachte Bewertungsverfahren entscheidet, wird ein Zinssatz von 5,5 % zu Grunde gelegt. Bei der Berechnung des Gegenwartswerts wird auf die Abzinsungstafel, die zu § 12 BewG veröffentlicht wurde, zurückgegriffen.

Beispiel: Die Kaiser-GmbH bilanziert am 31.12.2007 ein unverzinsliches Darlehen über 1000000 €. Der Schuldsaldo ist am 31.12.2010 zurückzuzahlen. Die Laufzeit beträgt daher 3 Jahre. Nach der Tabelle 2 zum BMF-Schreiben wird ein Vervielfältiger von 0,852 für 3 Jahre angewandt. Dieser Vervielfältiger wird mit dem Darlehensbetrag multipliziert, so dass sich ein abgezinster Betrag iHv. 852000 € ergibt, der als Verbindlichkeit zu bilanzieren ist.

Fremdwährungsverbindlichkeiten: (zum Begriff vgl. Anm. 26 ff.): Bei Fremdwährungsverbindlichkeiten bestimmt sich der Bilanzansatz grundsätzlich nach dem Kurswert bei Entstehung der Verbindlichkeit. Sinkt der Kurs, verbleibt es bei dem bisherigen Ansatz. Ein Währungsgewinn ist erst auszuweisen, wenn er sich durch Zahlung realisiert hat. Eine Teilwertzuschreibung (negative Teilwertabschreibung) ist nach Abs. 1 Nr. 3 nur zulässig, wenn der am Stichtag bestehende höhere Kurswert voraussichtlich von Dauer ist. Das ist dann der Fall, wenn der Wechselkurs nachhaltig erhöht wird und der Stpfl. dies nachweist (FG Hamb. v. 27.6.2006, EFG 2007, 111, rkr.; FG Rhld.- Pf. v. 12.12.2005, EFG 2006, 298, rkr.). Die FinVerw. und die hM in Rspr. und Schrifttum unterscheiden zwischen Verbindlichkeiten, die das Betriebskapital auf Dauer verstärken, und Verbindlichkeiten des laufenden Geschäftsverkehrs (BMF v. 12.8.2002, BStBl. I 2002, 793; FG Bremen v. 12.10.2006, EFG 2007, 575, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 62/06; WARNKE, EStB 2005, 372). Verbindlichkeiten, die das Betriebskapital auf Dauer verstärken, sind wie WG des Anlagevermögens zu bewerten. Eine negative Teilwertabschreibung kommt bei üblichen Wechselkurschwankungen nicht in Betracht (FG Bremen v. 12.10.2006, EFG 2007, 575, nrkr., Rev. Az. BFH IV R

62/06), denn dann ist noch nicht ernsthaft damit zu rechnen, dass die Werterhöhung voraussichtlich dauerhaft sein wird iSd. Abs. 1 Nr. 3 iVm. Abs. 1 Nr. 2. Verbindlichkeiten des laufenden Geschäftsverkehrs können höher bewertet werden, da sie im Regelfall nur kurzfristig dem Unternehmen dienen und sich daher – anders als bei langfristigen Verbindlichkeiten – nicht mehr im Laufe der Jahre ausgleichen. Je kürzer die Restlaufzeit der Verbindlichkeit, desto geringere Anforderungen sind an eine dauernde Wertänderung zu stellen. Bei Verbindlichkeiten des laufenden Geschäftsverkehrs ist zunächst vom Devisenkurs am Bilanzstichtag auszugehen. Ein gestiegener Devisenkurs ist in der Folgezeit bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der HBil. zu überwachen. Eine Erhöhung der Fremdwährungsverbindlichkeit wird aber mit stl. Wirkung anerkannt, wenn sich die Kurserhöhung am Bilanzstichtag bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der HBil. bestätigt. Eine negative Teilwertabschreibung ist dann möglich.

Gesellschafterfinanzierung iSd. § 8a KStG nF: Die Neuregelung des § 8a KStG iVm § 4h EStG idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) ersetzt die bisherige Regelung vollständig. Anders als § 8a KStG aF erfasst die Zinsschranke jede Art der Fremdfinanzierung unabhängig von der Person des Darlehensgebers. Zinsen, die aufgrund ihrer Eigenschaft als vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) das Einkommen der Körperschaft nicht gemindert haben, fallen aus dem sachlichen Anwendungsbereich des § 8a KStG nF heraus (KÖHLER, DStR 2007, 597). Die Aufzinsung unverzinslicher oder niedrig verzinslicher Verbindlichkeiten oder Kapitalforderungen führt daher zu Zinserträgen oder Zinsaufwendungen iSd. Zinsschranke (§ 4h Abs. 3 Satz 4). Auf- und Abzinsung folgen dabei bilanzstl. Regeln. Auszunehmen von der Zinsschranke sind jedoch Zinserträge und -aufwendungen anlässlich der erstmaligen Bewertung von Verbindlichkeiten und Kapitalforderungen (Abzinsung); zu § 8a KStG aF vgl. BMF v. 15.7.2004, BStBl. I 2004, 593; vgl. auch THOMAS/MEISSNER, BB 2006, 801 zu den stl. Folgen von Darlehensvergaben zwischen Tochter- und Muttergesellschaft.

Leibrenten sind handelsrechtl. mit dem Barwert zu bewerten. Die abgezinsten Rentenverbindlichkeit weist lediglich den über die Laufzeit fälligen Rückzahlungsbetrag, das Rentenstammrecht aus. Dies gilt über die Maßgeblichkeit auch für die stl. Bewertung, vorausgesetzt, sie ist überhaupt anzusetzen (über Versorgungsrenten s.u.) und es greifen keine Sonderregelungen (wie zB § 6a) ein. Es ist gleichgültig, ob der Stpfl. eine bereits bestehende Rentenverpflichtung übernimmt oder sie erst begründet. In beiden Fällen ist die Verpflichtung mit ihrem Barwert zu bewerten (RFH v. 2.8.1939, RStBl. 1939, 1038; BFH v. 20.11.1969 – IV R 22/68, BStBl. II 1970, 309; v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491; Teilwert, das ist der Barwert).

► *Ermittlung des Barwerts nach Abs. 1 Nr. 3 und Bewertung nach § 14 BewG iVm. Anl. 9 zum BewG* (s. Anm. 1146): Die Rspr. des BFH war bisher uneinheitlich zum anzusetzenden Zinssatz:

▷ *längere Laufzeit der Verbindlichkeit:* Zugrundelegen eines voraussichtlich mittleren Zinssatzes; auch aus Gründen der Vorsicht müsse er eher niedriger als zu hoch gewählt werden (so BFH v. 20.11.1969 – IV R 22/68, BStBl. II 1970, 309; v. 12.3.1964 – IV 456/61 U, BStBl. III 1964, 525 betr. Gewinnbeteiligung von ArbN: 5,5 % als vom ArbG ersparte Zinsen; v. 2.5.2001 – VIII R 64/63, BFH/NV 2002, 10 [13]; v. 5.6.2002 – X R 1/00, BFH/NV 2002, 1438).

- ▷ *Bewertungsrechtlicher Regelzins*: Für 5,5 % „grundsätzlich in Anlehnung an die Vorschriften des BewG“ BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491, jedoch nicht für Leibrenten als Gegenleistung für die Hingabe eines Geldbetrags. Entscheidungen, in denen die Vorschriften des BewG als maßgeblich bezeichnet werden: BFH v. 20.11.1969 – IV R 22/68, BStBl. II 1970, 309; danach kommt ein höherer Satz als 5,5 % nur bei Vorliegen besonderer Umstände in Betracht, zB bei besonderer Kurzfristigkeit der Leibrente; BFH v. 29.11.1983 – VIII R 231/80, BStBl. II 1984, 109 mwN; v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553; v. 5.6.2002 – X R 1/00, BFH/NV 2002, 1438 (1440) mwN: mittlerer Satz von 5,5 %.
- ▷ *Stellungnahme*: Aufgrund der inzwischen erfolgten gesetzlichen Normierung ist seit dem StEntlG 1999/2000/2002 bei Abzinsung grundsätzlich von einem Zinssatz von 5,5 % auszugehen (ebenso SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 394). Nach BFH v. 2.5.2001 – VIII R 64/93 (BFH/NV 2002, 10 [13]) kommt bei langfristigen Verbindlichkeiten „nur die Wahl eines mittleren Zinssatzes in Betracht“, für den Abs. 1 Nr. 3 sowie die allgemeinen Vorschriften des BewG eine gesetzliche Normierung (als Schätzungsmaßstab) festschreibt. Ein abweichender langfristiger Zinssatz kommt daher nur in Ausnahmefällen in Betracht (zB bei ausdrücklichen vertraglichen Vereinbarungen).
- ▷ *Schätzung der Laufzeit*: s. Anm. 1145, 1146. Der Barwert der Rente ist ein *objektiver Wert*; dh. unrichtige Vorstellungen der Beteiligten über seine Höhe (zB wegen Anwendung einer veralteten Sterbetafel, eines überhöhten Zinssatzes) müssen unberücksichtigt bleiben.
- ▷ *Bedeutung einer Gegenleistung für die erstmalige Bewertung*: Soweit die Verpflichtung gegen Empfang eines anderen WG als Geld oder gegen Empfang einer Leistung erfolgt, entsprechen die AK des WG immer dem Barwert der Rentenverpflichtung (zuzüglich sonstiger Gegenleistungen); BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491 (493); v. 2.5.2001 – VIII R 64/93, BFH/NV 2002, 10 (12).
- ▷ *Leibrentenverpflichtung gegen Geld*: Nach BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491 besteht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass sich der Barwert der Leibrentenverpflichtung mit dem erhaltenen Geldbetrag deckt. UE ist die Verpflichtung jedoch bei einer Festschreibung des Zinssatzes mit dem versicherungsmathematisch ermittelten Barwert zu bewerten. Dieser kann – abhängig von den Bezugsgrößen – vom Geldbetrag abweichen.
- ▷ *Höherer Barwert*: Die Verpflichtung ist – wegen eines festgeschriebenen Zinsfußes auch voraussichtlich dauernd – immer mit dem höheren Barwert zu bewerten (Teilwertzuschreibung wegen Fehlkalkulation).
- ▷ *Niedrigerer Barwert*: Beruht der Unterschied auf außerbetrieblichen Gründen, so ist mit dem Barwert zu bewerten und der Unterschied als Einlage zu behandeln. Beruht der Unterschied auf betrieblichen Gründen, ist der Gewinn noch nicht endgültig verwirklicht, da die Rente länger als geschätzt laufen kann; er wird damit erst während der Laufzeit der Rente zeitanteilig verwirklicht.
- ▷ *Spätere Bewertung*: s.o., zur buchhalterischen Methode s. § 5 Anm. 1367.
- ▷ *Änderung der statistischen Lebenserwartung*: die Neubewertung hat auch die Neufassung der Sterbetafeln zu berücksichtigen, wenn die Parteien die Barwertberechnung an diese statistisch angelehnt haben. Die Berücksichtigung der aktuellen Statistiken erfasst allein das sich ändernde Rentenwagnis beim Verpflichteten.

- ▷ *Einfluss auf die AK des angeschafften WG*: Änderung hängt nicht mehr mit der Anschaffung zusammen, sondern beruht auf dem Rentenwagnis und bildet einen selbständigen Vorgang (BFH v. 2.2.1967 – IV 246/64, BStBl. III 1967, 366; v. 5.2.1969 – I R 21/66, BStBl. II 1969, 334, v. 31.8.1972 – IV R 93/67, BStBl. II 1973, 51; v. 23.5.1991 – IV R 48/90, BStBl. II 1991, 796; s. auch Anm. 288; § 5 Anm. 1370).

Mezzanine Kapital (vgl. SULTANA/WILLEKE, StuB 2006, 220; GOHLAND/GEHLHAAR/GROSSMANN/EICKHOFF-KLEY/JÄNISCH, BB-Special 2005, Nr. 4, 1) ist ein Sammelbegriff der strukturierten Finanzierung und ordnet bestimmte Finanzformen als Mischformen zwischen Eigen- (Equity Mezzanine) und Fremdkapital (Debt Mezzanine) ein. Diese Finanzierungsform wird gewählt, wenn Kapital aus bilanzieller Sicht wirtschaftlich weiterhin dem Eigenkapital zugerechnet werden soll (SULTANA/WILLEKE, StuB 2006, 220; HÖRETH/STELZER, BB 2007, 2595 [2596]). Wird Mezzanine-Kapital als Fremdkapital qualifiziert, ist es als Verbindlichkeit auszuweisen. Fremdkapitalcharakter haben ua. Nachrangdarlehen, paritarische Darlehen, sowie Verkäufendarlehen (GOHLAND/GEHLHAAR/GROSSMANN/EICKHOFF-KLEY/JÄNISCH, BB-Special 2005, Nr. 4, 1 [23]). Soweit diese Darlehen unverzinslich gewährt werden, findet das Abzinsungsgebot des Abs. 1 Nr. 3 Anwendung (aA wohl RÄTKE, StuB 2006, 226 [230], der die Anwendung des Abs. 1 Nr. 3 auf klassisches Fremdkapital beschränkt).

Nebenkosten: Die stl. Behandlung der Nebenkosten unterscheidet sich danach, wofür diese Aufwendungen geschuldet werden: Nebenkosten, die der Stpfl. für die Eingehung einer Darlehensverbindlichkeit an Dritte aufwendet (zB Vermittlungsprovision) bzw. die sich nicht unmittelbar auf die Konditionen des Darlehens und seine Laufzeit auswirken, dürfen nach den auch stl. maßgebenden handelsrechtl. GoB weder als AK der Darlehensverbindlichkeit eines immateriellen WG noch als RAP aktiviert werden (BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380; v. 4.5.1977 – I R 27/74, BStBl. II 1977, 802; MAASSEN, FR 1977, 280; MITTELBACH, StBp. 1978, 81; s. § 5 Anm. 1966). Nebenkosten, die der Stpfl. für die Eingehung einer Darlehensverbindlichkeit an den Darlehensgläubiger zu leisten hat, sind aktivisch abzugrenzen, BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262; s. § 5 Anm. 1967. Bearbeitungsgebühren für eine Bürgschaft, die ein Dritter zugunsten des Stpfl. anlässlich der Darlehensgewährung übernimmt, sind ebenfalls aktiv abzugrenzen, da sie für eine bestimmte Zeit, nämlich die Dauer der Bürgschaft, vom Darlehensschuldner selbst vorausgezahlt werden (BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262).

Öffentliche rechtliche Verbindlichkeiten sind grundsätzlich zu passivieren und abzuzinsen. Dies setzt voraus, dass die Verpflichtung hinreichend konkretisiert ist und auf ein bestimmtes Handeln innerhalb eines Zeitraums abzielt. Diese Voraussetzungen werden regelmäßig bei Erlass einer behördlichen Verfügung oder bei Abschluss einer entsprechenden verwaltungsrechtl. Vereinbarung vorliegen (BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BFHE 204, 135). An die Verletzung von Verpflichtungen sind Sanktionen zu knüpfen, so dass sich der Stpfl. der Erfüllung der Verpflichtung im Ergebnis nicht entziehen kann (BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570). Der Schuldner muss mit seiner Inanspruchnahme ernsthaft rechnen. Die bloße Möglichkeit des Bestehens oder Entstehens einer Verbindlichkeit reicht zu ihrer Passivierung nicht aus (BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891).

Optionsprämien: Die Verpflichtung des Stillhalters, auf Verlangen des Optionsberechtigten innerhalb der Optionsfrist den Optionsgegenstand zu kaufen oder zu verkaufen, ist eine Verbindlichkeit (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02,

BStBl. II 2004, 126; aA PAUS, FR 2003, 1015, der eine Rückstellung annimmt), die aber im Regelfall nicht abzuzinsen ist (WEBER-GRELLET, FR 2003, 514; aA PAUS aaO). Bei der Berechnung von Optionsprämien wird überwiegend eine Verzinsung mit einbezogen, zumindest aber die Zahlung von Optionsprämien ist bei Abschluss des Geschäfts als Anzahlung oder Vorauszahlung (s. Anm. 1149) anzusehen (HAHNE/LIEPOLT, DB 2006, 1333).

Rentenverpflichtungen als verdeckte Gewinnausschüttung: über Pensionszusagen als vGA s. § 6a Anm. 26.

Sachwertdarlehen/Sachwertschulden: Im Regelfall gründet sich das Sachwertdarlehen auf einen Tausch. Es ist daher festzustellen, ob dadurch eine Gewinnrealisierung erfolgt oder ob eine gewinnneutrale Auswirkung besteht. Im ersten Fall erfolgt die Bewertung mit dem gemeinen Wert, ansonsten bleibt es beim Buchwertansatz der übernommenen WG. (so auch SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 389 zur eisernen Verpachtung und Rn. 364 zu Wertpapierdarlehen mwN). Soweit der Schuldner wirtschaftlicher Eigentümer geworden ist:

- ▷ *Erstbewertung mit den AK:* „Sachwertdarlehen“ (RFH v. 26.1.1937, RStBl. 1937, 503; BFH v. 30.11.1965 – I 70/60 S, BStBl. III 1966, 51; v. 5.5.1976 – I R 166/74, BStBl. II 1976, 717 [720] unter 4.; v. 16.11.1978 – IV R 160/74, BStBl. II 1979, 138; v. 6.12.1984 – IV R 212/82, BStBl. II 1985, 391).
- ▷ *Folgebewertung mit dem Buchwert* bzw. seit Geltung der Änderungen des StEntlG 1999/2000/2002 mit dem gemeinen Wert des mit der Sachwertschuld in Bezug gesetzten Aktivvermögens (BFH v. 16.11.1978 – IV R 160/74, BStBl. II 1979, 138; v. 6.12.1984 – IV R 212/82, BStBl. II 1985, 391) bzw. den AK neu erworbener WG (BFH v. 13.1.1959 – I 44/57 U, BStBl. III 1959, 197; v. 26.6.1975 – IV R 59/73; BStBl. II 1975, 700 [Wertermittlungsidentität bei Betriebsaufspaltung]; v. 5.5.1976 – I R 166/74, BStBl. II 1976, 717; v. 16.11.1978 – IV R 160/74, BStBl. II 1979, 138 [142]).
- ▷ *Steigende AK:* Zu berücksichtigen bei neu erworbenen WG bzw. bei zum Bilanzstichtag fehlenden WG. Dies gilt nach Maßgabe der nach dem StEntlG 1999/2000/2002 geltenden Rechtslage jedoch nur dann, wenn die Wiederbeschaffungskosten voraussichtlich dauernd steigen. (Ausweis eines noch nicht verwirklichten Verlusts; Abs. 1 Nr. 3 u. Nr. 2).
- ▷ *Sinkende AK:* Der Stpfl. kann – ab Wirkung des StEntlG 1999/2000/2002 muss er – diesem Umstand bei der Bewertung der Verbindlichkeit folgen, aber äußerstenfalls bis zur ursprünglichen Bewertung (Abs. 1 Nr. 3 u. Nr. 2 Satz 3). Ein darüber hinausgehender Gewinn aus gesunkenen Preisen wird erst bei der Rückgabe verwirklicht.

Soweit der Schuldner kein wirtschaftlicher Eigentümer geworden ist, kommen die Grundsätze der Rückstellungsbildung zur Anwendung. Im Übrigen greift die Abzinsungsverpflichtung des Abs. 1 Nr. 3., da Abs. 1 Nr. 3 bei der Abzinsung nicht zwischen Geld- und Sachleistungsverbindlichkeiten unterscheidet (glA HOFFMANN, GmbHR 1999, 380 [386]).

Schuldübernahme: Übernimmt der Stpfl. eine bereits bestehende Verbindlichkeit (§ 414 BGB), so ist sie mit dem Betrag oder gemeinen Wert zu bewerten, den der Stpfl. zu ihrer Tilgung aufwenden muss. Erfolgt die Übernahme durch Hingabe anderer WG als Geld (Tausch), so ist nach Abs. 6 Satz 1 der gemeine Wert der hingegebenen WG maßgebend. Kann der Stpfl. eine Geldschuld durch Hingabe anderer WG als Geld erfüllen und liegt der gemeine Wert der WG zur Zeit der Übernahme der Verbindlichkeit unter ihrem Nennbetrag, so ist die Verbindlichkeit ebenfalls mit dem gemeinen Wert der WG zu bewerten, weil der

Stpfl. für die Tilgung der Verbindlichkeit voraussichtlich nicht mehr aufzuwenden braucht (RFH v. 29.11.1933, RStBl. 1934, 357). Dies entspricht ebenfalls den Regelungen des Tauschs (Abs. 6 Satz 1). Die Bewertung mit dem niedrigeren gemeinen Wert der WG gilt auch dann, wenn die Verbindlichkeit mit ihrem höheren Nennwert auf einen Kaufpreis angerechnet worden ist (RFH v. 29.11.1933 aaO). Ein späterer Preisanstieg muss gewinnerhöhend durch Teilwertzuschreibung berücksichtigt werden (s. Anm. 1139 f.). Das strenge Wertaufholungsgebot nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, das für Verbindlichkeiten über die Verweisung der Nr. 3 auf die Nr. 2 in umgekehrtem Maße gilt (s. Anm. 1139), kann hier erst dann eingreifen, wenn der Nennbetrag der Verbindlichkeit infolge der Preissteigerungen der hinzugebenden WG überschritten wird. Erst zu diesem Zeitpunkt gilt die Beibehaltung des Teilwerts unter der Bedingung der dauernden Werterhöhung.

Tilgungsdarlehen ist dann anzunehmen, wenn im Gegensatz zum Fälligkeitsdarlehen die Rückzahlung nicht in einem Betrag, sondern in mehreren Beträgen erfolgt. Für die Bewertung ist die Restlaufzeit am Bilanzstichtag maßgebend. Die Restlaufzeit endet mit Fälligkeit der letzten Rate. Die Laufzeit ist taggenau zu berechnen (s. Anm. 1145). Bei der Berechnung des Betrags der Verbindlichkeit wird vom Mittelwert einer jährlich vorschüssigen und jährlich nachschüssigen Zahlungsweise ausgegangen (§ 12 Abs. 1 Satz 2 BewG). Die Jahresleistungen sind stets in der Jahresmitte anzusetzen, und unterjährig ist eine lineare Abzinsung zu berücksichtigen. Die Summe der Zahlungen ist hierbei der Jahreswert. Auf die Abzinsungstafel, die zu § 12 BewG veröffentlicht wurde und die dem BMF-Schreiben v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699 als Tabelle 3 beigelegt wurde, wird insoweit verwiesen.

Beispiel: Die König-GmbH will einem ausscheidenden Geschäftsführer Abfindungszahlungen iHv. 300 000 € leisten. Der Betrag soll in gleichmäßigen Raten à 100 000 € in 3 Jahren getilgt sein. Beginn der Zahlung ist der 31.12.2007, Laufzeit bis zum 31.12.2009. Nach der Tabelle 3 zum BMF-Schreiben wird für 3 Jahre ein Vervielfältiger von 2,772 angewandt, der mit dem zu zahlenden Jahresbetrag in Höhe von 100 000 € zu multiplizieren ist, so dass sich ein zu bilanzierender Jahresbetrag iHv. 277 200 € ergibt.

► *Tilgungsdarlehen mit ungleichen Jahresraten:* Hierbei wird unter Zugrundelegung der vereinfachten Berechnung des Abzinsungsbetrags nach §§ 12–14 BewG der Durchschnitt der verbleibenden Zahlungsraten unter Berücksichtigung der jeweils maßgebenden Restlaufzeit ermittelt und mit dem entsprechenden Vervielfältiger multipliziert (PTZKE, NWB F. 17, 1949 [1953], 24/2005; aA HAPPE, StuB 2005, 618 [624] für die Aufspaltung des Gesamtbetrags in Teilbeträge).

Unbestimmte Höhe der Verbindlichkeit: Der Erfüllungsbetrag der Verbindlichkeit ist zu schätzen. Erwirbt der Stpfl. zB einen Betrieb gegen die Verpflichtung zu Unterhaltsleistungen und ist deren Höhe schwer zu schätzen, so kann die Verbindlichkeit mit dem gemeinen Wert der erworbenen WG gleichgesetzt werden (vgl. BFH v. 18.7.1972 – VIII R 16/68, BStBl. II 1972, 884 zur Bewertung beim Erwerber). Der Erfüllungsbetrag der Bierbezugsverpflichtung eines Gastwirts deckt sich im Zweifel mit dem gemeinen Wert der für die Eingehung der Verpflichtung erhaltenen WG.

Unverzinsliche eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen: Das Abzinsungsgebot findet nach dem Wortlaut des Abs. 1 Nr. 3 auf eigenkapitalersetzende Darlehensverbindlichkeiten Anwendung. Der BFH hat in Frage gestellt, ob unverzinsliche eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen abzuzinsen sind, weil durch die Abzinsung der Darlehensverbindlichkeit eine unverzinsliche

Gesellschafterleistung bei der Gesellschaft stpfl. wäre (BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618). ZT wird daher aus dieser Entscheidung entnommen, dass Abs. 1 Nr. 3 auf eigenkapitalersetzende Darlehen keine Anwendung findet und auf klassisches Fremdkapital zu beschränken ist. Das Steuerrecht erkennt aber grundsätzlich die Entscheidung des Gesellschafters an, die Gesellschaft statt mit Eigenkapital mit eigenkapitalersetzenden Darlehen zu finanzieren (BFH v. 2.8.2006 – I B 35/06, BFH/NV 2006, 2074). Eigenkapital ist daher nicht mit eigenkapitalersetzenden Darlehen, was auch weiterhin als Fremdkapital anzusehen ist, gleich zu setzen. Gegen eine Einschränkung des Abs. 1 Nr. 3 auf klassisches Fremdkapital spricht auch, dass der Gesetzgeber durch das StEntG 1999/2000/2002 eine Beschränkung des Abzinsungsgebots auf klassisches Fremdkapital hätte einführen können. Der Wortlaut des Abs. 1 Nr. 3 lässt aber weiterhin eine Abzinsung für alle Verbindlichkeiten zu. Dem steht nicht entgegen, dass nur die Gewährung von Eigenkapital stfrei ist. Eigenkapitalersetzende Darlehen als Nutzungseinlage einerseits haben insoweit eine andere Funktion als die Eigenkapitalzuführung, denn sie ersetzen nur vorübergehend das Eigenkapital, jedoch nicht dauerhaft. Insofern besteht keine gesetzliche Rechtfertigung für eine unterschiedliche Behandlung von eigenkapitalersetzenden unverzinslichen Gesellschafterdarlehen und sonstigen Nutzungsvorteilen, die einer Gesellschaft von einem Gesellschafter gewährt werden, so dass eine Ausnahme von der Abzinsungspflicht nicht erkennbar ist.

Vgl. FÖRSTER/WENDLAND, GmbHR 2006, 169 (177) zu Gesellschafterdarlehen in der Krise der GmbH in Auseinandersetzung mit BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618, WASSERMAYER, DB 2006, 296 zur vGA im internationalen Steuerrecht in Auseinandersetzung mit BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; s. auch „Mezzanine-Kapital“.

► *Auswirkungen bei Kapitalgesellschaften durch das JStG 2008:* Mit der Änderung des KStG durch das JStG 2008 werden Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einem Darlehen oder aus der Inanspruchnahme aus einem Darlehen ab dem VZ 2008 nicht mehr bei der kstl. Einkommensermittlung berücksichtigt, wenn das Darlehen ua. von einem wesentlich beteiligten Gesellschafter (mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von mehr als 25 %) gewährt wird (§ 8b Abs. 3 Satz 4 KStG). Der Gegenbeweis, dass das Darlehen nicht gesellschaftsrechtl. veranlasst ist, wird jedoch zugelassen (§ 8b Abs. 3 Satz 6 KStG), wenn nachgewiesen wird, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt hätte. Bei Unverzinslichkeit des Darlehens ist nach der Gesetzesbegründung jedoch die Fremdüblichkeit des Darlehens nicht gegeben, so dass Abschreibungen auf unverzinsliche eigenkapitalersetzende Darlehen nicht abziehbar sind.

Verbindlichkeiten bei Versicherungsunternehmen: Bei Versicherungsunternehmen ist für nach dem 31.12.1994 beginnende Wj. eine Durchschnittsbewertung der Verbindlichkeiten erlaubt (§ 240 Abs. 4 HGB); zur handelsrechtl. Behandlung KROPP/WEISANG, DB 1995, 2485; zur Pauschalbewertung BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359 (362).

Verbindlichkeiten gegenüber typisch stillen Gesellschaftern: zum Begriff s. § 20 Anm. 480.

► *Einlage des stillen Gesellschafters:* Die Verpflichtung des Stpfl. zur Rückzahlung der Einlage ist mit dem Nennbetrag zu bewerten.

Zur Bewertung bei *ungewöhnlich hoch rentierenden* stillen Beteiligung s. Anm. 1138. In der vertraglich vereinbarten prozentualen Beteiligung am Ergebnis kann wegen der Verlustbeteiligung keine Verzinsungsregelung gesehen werden. Daher

sind diese Verbindlichkeiten abzuzinsen, wenn die zeitlichen Voraussetzungen gegeben sind.

► *Gewinnanteile des stillen Gesellschafters*, die der Stpfl. dem stillen Gesellschafter schuldet, sind mit dem geschuldeten Betrag zu bewerten.

Verbindlichkeiten innerhalb Mitunternehmenschaften: Die Frage der Abzinsungsverpflichtung iSd. Abs. 1 Nr. 3 wird sich in der Praxis kaum stellen, da es sich im Regelfall bei den Darlehenssachverhalten stl. um Einlagen oder Entnahmen handelt, bei denen eine Abzinsung ausgeschlossen ist (vgl. BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, DStR 2008, 761).

Verbindlichkeiten mit verdecktem Zinsanteil (s. auch „Zerobonds“): Vor Einführung des Abzinsungsgebots hat die Rspr. des BFH sich bei der Bewertung von Verbindlichkeiten gerade mit verdeckt enthaltenem Zinsanteil an der handelsrechtl. Vorgabe orientiert, wonach die Verbindlichkeiten auch bei verdeckten Zinszahlungen mit dem Rückzahlungsbetrag (= Erfüllungsbetrag) zu passivieren seien (vgl. BFH v. 30.11.2005 – I R 1/05, BStBl. II 2006, 471, FG Hamb. v. 20.10.2005 – VI R 40/05, NV, rkr.).

Gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB sind Verbindlichkeiten, die auf die Leistung eines Geldbetrags gerichtet und erst nach geraumer Zeit zu tilgen sind, mit dem abgezinsten Wert zu bewerten, da dies vernünftiger kaufmännischer Beurteilung entspricht.

Aufgrund der mittlerweile bestehenden stl. Abzinsungsverpflichtung für unverzinsliche Verbindlichkeiten ist ein Nachweis für das Vorliegen einer Verzinsung von erheblicher Bedeutung. Im Gegensatz zum Handelsrecht setzt Abs. 1 Nr. 3 nicht voraus, dass in der abzuzinsenden Verbindlichkeit ein verdeckter Zins enthalten ist. Verdeckte Zinsleistungen sind daher als Verzinsung zu berücksichtigen und verhindern eine Abzinsung (VSKORF, DB 2006, 1231, HAUBER/KIESEL, BB 2000, 1514, aA HOFFMANN, GmbHR 1999, 380 [386]).

Verbindlichkeiten von Körperschaften gegenüber Anteilseignern: Grundsätzlich gilt das Abzinsungsgebot. Soweit der Verbindlichkeit die Gewährung von (geringen) Anteilen an die Anteilseigner oder andere wirtschaftliche Nachteile entgegenstehen, führt dies zur Verzinsung (BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699)

Verjährte Verbindlichkeiten: s. § 5 Anm. 484.

Verpflichtungen aus dauernden Lasten: Zum Begriff s. § 10 Anm. 75. Es gelten die Regeln zur Leibrente, jedoch Schätzung des Barwerts nach Maßgabe des gemeinen Werts der Gegenleistung, die der Stpfl. für die Eingehung der Verpflichtung erhalten hat, da die Leistungen in der Höhe schwanken.

Wertgesicherte Verbindlichkeiten: Unter einer Wertsicherungsklausel versteht man eine Vereinbarung, nach der eine Geldforderung bestimmten, nach ihrer Entstehung eingetretenen Änderungen der wirtschaftlichen Verhältnisse, bes. einer Änderung des Geldwerts, angepasst werden soll. Man unterscheidet dabei die Zeitpunkte vor und nach dem Wertsicherungsfall.

► *Bewertung vor Eintritt des Wertsicherungsfalls:* Die Wertsicherung der Verbindlichkeit bleibt nach stRspr. unberücksichtigt; die Gefahr eines Anstiegs der Verbindlichkeit berechtigt nicht zu ihrer höheren Bewertung.

BFH v. 11.8.1967 – VI R 80/66, BStBl. III 1967, 699; v. 13.11.1975 – IV R 170/73, BStBl. II 1976, 142 (145 f.) bei § 6a; für die GrErwSt. v. 14.11.1967 – II 166/63, BStBl. II 1968, 43 und v. 14.11.1967 – II R 27/67, BStBl. II 1968, 45; v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491 mit Berechnung; v. 29.11.1983 – VIII R 231/80, BStBl. II 1984, 109; v. 24.10.1990 – X R 64/89, BStBl. II 1991, 358; v. 9.2.1994 – IX R

110/90, BStBl. II 1995, 47; v. 27.1.1998 – VIII R 64/96, BStBl. II 1998, 537; FinMin. Ba.-Württ. v. 10.9.1971, DB 1971, 1972 zur ErbSt., mit Hinw. auf BFH v. 14.11.1967 – II 166/63, BStBl. II 1968, 43, auch bei nachträglicher Vereinbarung, wenn es sich nur um eine Vertragsergänzung handelt; BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491 (494) zur Berücksichtigung des vorzeitigen Wegfalls der Gesamtverpflichtung.

Eine sich am Bilanzstichtag bereits abzeichnende, im folgenden Wj. eingetretene Erhöhung der Verbindlichkeit ist zu berücksichtigen (glA VON LINDEINER-WILDAU, DB 1977, 132 bei einer indexbezogenen Wertsicherungsklausel; zust. BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 973 unter Hinweis auf BFH v. 13.11.1975 – IV R 170/73, BStBl. II 1976, 142; aA ADS VI. § 253 HGB Rn. 130: wertänderndes Ereignis).

BFH v. 20.11.1969 – IV R 22/68 (BStBl. II 1970, 309) berücksichtigt das Bestehen der Wertsicherungsklausel als Umstand, der bei der Kapitalisierung einer langfristigen Verbindlichkeit (Leibrente) den Ansatz eines niedrigeren als des am Stichtag üblichen *Zinssatzes* für langfristige Anlagen rechtfertigt. UE sind die Frage nach der Bewertung der Verbindlichkeit mit oder ohne Berücksichtigung der Wertsicherungsklausel und die Frage des Rechnungszinssatzes voneinander zu trennen.

► *Bewertung nach Eintritt des Wertsicherungsfalls:*

▷ *Steigt der Barwert der Verbindlichkeit*, so ist sie mit dem erhöhten Barwert zu bewerten. IdR werden die Erhöhungen durch Eintritt des Wertsicherungsfalls voraussichtlich dauernd sein, so dass sie auch nach dem StEntlG 1999/2000/2002 bei der Bewertung berücksichtigt werden müssen.

Zum fehlenden Einfluss auf den Wert des gegen Eingehung der Verbindlichkeit erworbenen WG BFH v. 11.8.1967 – VI R 80/66, BStBl. III 1967, 699; v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491 (494); v. 29.11.1983 – VIII R 231/80, BStBl. II 1984, 109; ADS VI. § 253 HGB Rn. 143 mwN; s. auch Anm. 288; § 5 Anm. 1367 aE.

▷ *Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3:* BFH v. 23.5.1991 – IV R 48/90, BStBl. II 1991, 796 verneint mit Recht die sofortige Aufwandswirksamkeit des Eintritts einer Wertsicherungsklausel und verlangt die Berücksichtigung des Aufwands durch die Absetzung der erhöhten Rentenzahlungen in voller Höhe.

▷ *Kaufpreissraten:* s. BFH v. 16.1.1979 – VIII R 38/76, BStBl. II 1979, 334, auch in diesem Fall bildet die Geldentwertung einen gegenüber der Anschaffung selbständigen Vorgang.

Wertpapierleihe: Wertpapierleihgeschäfte gelten als Sachdarlehen iSd. § 607 BGB (s.o.). Der Verleiher bucht in seiner Bilanz die Wertpapiere zum Buchwert aus und in gleichem Umfang ein Surrogat als Forderung gegen den Entleiher ein (vgl. auch BMF v. 3.4.1990, DB 1990, 864, aufgehoben durch BMF v. 29.3.2007, BStBl. I 2007, 369). Die Buchung ist daher erfolgsneutral. Der Entleiher bucht die Aktien in seinen Bestand ein und passiviert eine Rückgabeverpflichtung. Da bei einem Sachdarlehen der Entleiher lediglich verpflichtet ist, bei einer Rückgabe an den Verleiher eine Sache gleicher Art und Güte zurück zu geben, kann er die Wertpapiere weiterverkaufen. Die dann bestehende Rückgabeverpflichtung ist dann mit den Wiederbeschaffungskosten für die betreffenden Aktien handelsrechtl. zu bewerten. Stl. kann nach den Vorgaben des Abs. 1 Nr. 3 iVm. Abs. 1 Nr. 2 nur bei einer dauernden Wertsteigerung eine Erhöhung der Rückgabeverbindlichkeit gegenüber dem ursprünglichen Einbuchungsbetrag bilanziert werden. Da Wertpapierleihgeschäfte meist mit einer kurzen Fristenlaufzeit

abgeschlossen werden, ist eine dauernde Wertsteigerung in der Praxis nahezu ausgeschlossen (vgl. HOFFMANN, PiR 2006, 152 [153]).

Zeitrentenverpflichtungen: Auch eine Zeitrente (zum Begriff s. § 5 Anm. 1342, 1350) ist mit dem Barwert zu bewerten. Tabellen: vgl. zB R. SCHNEIDER/SCHLUND/K. HAAS, Kapitalisierungs- und Verrentungstabellen, 1977. Zum Barwert einer in gleichen Jahresraten zu zahlenden Zeitrente bei einem Zinssatz von 5,5 % s. auch Anl. 9a zum BewG 1991.

Zerobonds (Nullkupon-Anleihen): Diese Anleihen sind formal unverzinslich. Der Anleiheschuldner verpflichtet sich jedoch zu einem über dem Verfügungsbetrag liegenden Erfüllungsbetrag. Die Verbindlichkeit ist mit dem Verfügungsbetrag (= Ausgabebetrag) zuzüglich aufgelaufener Zinsen zu bewerten (ebenso SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 396; vgl. zum Handelsrecht: HOYOS/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 HGB Rn. 65 mwN; CLEMM, StbJb. 1987/88, 83f.). Dieser Betrag dürfte idR dem abgezinsten Erfüllungsbetrag (mit 5,5 %) entsprechen. Sollten Differenzen aus beiden Beträgen resultieren, ist nach dem Höchstwertprinzip (s. Anm. 1139) zu verfahren. Es wird daher laufend aufgezinst, da die künftigen Leistungen als schwebend zu behandeln sind; (hM): BMF v. 5.3.1987, BStBl. I 1987, 394; HOYOS/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 Rn. 65; SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 396, der dies auf abgezinste Sparbriefe und auf Darlehensverbindlichkeiten mit erkennbarem Zinsanteil im Rückzahlungsbetrag übertragen will; s. auch HFA 1/1986, WPg. 1986, 248; ARNDT/MUHLER, DB 1988, 2167 für Optionsanleihen; BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728 für den Fall des Bonussparens (hier mit einer aufzuzinsenden Rückstellung); dazu PLEWKA/SCHIMMELE, DB 1998, 2494.

Zinsverbindlichkeiten: wegen des zivilrechtl. Zinseszinsverbots (§ 248 Abs. 1 BGB) sind Zinsverbindlichkeiten nicht abzuzinsen.

1156–1157 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3a: Bewertung von Rückstellungen

Autor: Dr. Hanno **Kiesel**, Rechtsanwalt/Steuerberater,
Ernst & Young, Stuttgart

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater,
Pforzheim/München

A. Allgemeine Erläuterung zu Abs. 1 Nr. 3a

Schrifttum: GROH, Verbindlichkeitsrückstellung und Verlustrückstellung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede, BB 1988, 27; KÜTING/KESSLER, Handels- und steuerbilanzielle Rückstellungsbildung: Rückstellungsbewertung und Kostenbegriff, DStR 1989, 693; BORDEWIN, Einzelfragen der Bewertung von Rückstellungen, DB 1992, 1533; WEBER-GRELLET, Das hässliche Bilanzsteuerrecht, DStR 1998, 2435; KÜTING/KESSLER, Zur geplanten Reform des bilanzsteuerlichen Rückstellungsrechts nach dem Entwurf eines StEntG 1999/2000/2002, DStR 1998, 1937; GLADE, StEntG: Einschränkung handelsrechtlich ordnungsgemäßer Rückstellungen als „Steuerschlußlöcher“, DB 1999, 400; GÜNKEL/FENZL, Ausgewählte Fragen zum StEntG: Bilanzierung und Verlustverrechnung, DStR 1999, 649; GÜNKEL/HÖRGER/THÖMMES, Ausgewählte Gestaltungsüberlegungen zum Jahresende, DStR 1999, 1873; HOFFMANN, Die Auswirkungen des StEntG 1999/2000/2002 auf die Steuerbilanz, GmbHR 1999, 380; KEMPER/BEYCHLAG, Abkehr von der Maßgeblichkeit – Änderungen des Bilanzsteuerrechts und ihre Auswirkungen auf die Personengesellschaft, DStR 1999, 737; OPPENHOFF & RÄDLER (Hrsg.), StEntG 1999/2000/2002, 2. Aufl. Bonn 1999; STOBBE/LOOSE, StEntG 1999/2000/2002 – Auswirkungen auf die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung, FR 1999, 405; WEBER-GRELLET, Die Steuerbilanz nach dem StEntG 1999/2000/2002, StuB 1999, 1289; KOTHs, Ausgewählte Fragen zum neuen Rückstellungsrecht, StJb. 1999/2000, 249; RINGWALD, Die Entwicklung der Rückstellungen im Zuge der Bilanzsteuerreform, INF 2000, 419; WEBER-GRELLET, Gewinnermittlungsvorschrift des StEntG 1999/2000/2002 – Ein Fortschritt?, DB 2000, 165; HAPPE, Gestaltungsaspekte aufgrund neuerer gesetzlicher Grundlagen bei den Rückstellungen, StuB 2001, 110; HEINZEL, Rückstellungen für die atomare Entsorgung auf der Grundlage des StEntG 1999/2000/2002, StuW 2001, 71; SIEGEL, Zur geplanten Neuregelung der Rückstellungen in der Handelsbilanz und Steuerbilanz, DStR 2001, 1674; GROSS/MATHEIS/LINDGENS, Rückstellung für Kosten Datenzugriffs, DStR 2003, 921; STRECK/BINNEWIES, Gestaltungsmöglichkeiten, Bilanzierungs- und Steuerfragen zum Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG), DB 2004, 116; HAPPE, Urlaubsrückstellungen in Handels- und Steuerbilanz, BBK F. 12, 6865 (11/2006); HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, Bilanzierung von Emissionsberechtigungen gem. Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG) nach Handels- und Steuerbilanzrecht, FR 2006, 109; STEGEMANN, Aktuelle bilanzsteuerrechtliche Aspekte der Rückstellungsbildung, INF 2006, 136; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. München 2006; BERIZZI/GULDAN, Auswirkungen der Verpackungsverordnung auf den Jahresabschluss, DB 2007, 65; REDEKER/SCHOLZE/WIELENBERG, Handels- und steuerrechtliche Bilanzierung von Emissionsrechten, StuW 2007, 251.

I. Einführung

1158

Zeitlicher Anwendungsbereich: Gem. § 52 Abs. 16 Satz 2 ist Abs. 1 idF des StEntG 1999/2000/2002 und damit auch Abs. 1 Nr. 3a grds. erstmals für das erste nach dem 31.12.1998 endende Wj. anzuwenden. § 52 Abs. 16 Satz 12 normiert jedoch die Anwendung der Regelung auch auf Rückstellungen, die zum Ende eines vor dem 1.1.1999 endenden Wj. bereits gebildet worden sind. Nach § 52 Abs. 16 Satz 14 ist die in § 52 Abs. 16 Satz 11 geregelte Möglichkeit der Rücklagenbildung für Altrückstellungen entsprechend anzuwenden.

II. Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 3a

Sachlicher Anwendungsbereich: s. Anm. 5.

Betrieblich veranlasste Rückstellung: Der zu bewertende Lebenssachverhalt muss betrieblich veranlasst sein. Die Aufwendungen müssen also für stl. Zwecke als BA abziehbar sein (BFH v. 22.5.1987 – III R 220/83, BStBl. II 1987, 711).

Rückstellungsarten: Von der Vorschrift können aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (s. § 5 Anm. 116) nur Rückstellungen erfasst werden, für die handelsrechtl. – und dem folgend vorbehaltlich der in § 5 Abs. 2a–4b geregelten Einschränkungen beim Ansatz auch strechtl. – ein Passivierungsgebot besteht, die also ansatzpflichtig sind (allg. zur Passivierung von Rückstellungen vgl. § 5 Anm. 570 ff.). Für bestimmte Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) gelten hinsichtlich des Bilanzansatzes nach § 5 Abs. 2a (s. § 5 Anm. 1761 ff.), Abs. 3–4b (vgl. § 5 Anm. 1800 ff.) verschiedene Einschränkungen.

Zum Rückstellungsverbot wegen drohendem Verlust aus Risikounterbeteiligung an Auslandskredit: BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, FR 2005, 308; zur Rückstellung wegen künftiger Nachbetreuungsleistungen bei Hörgeräte-Akustikern: BFH v. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736; BMF v. 12.10.2005, BStBl. I 2005, 953; zum Erfüllungsrückstand bei zeitweiser Freistellung von Mietzahlungen: BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593; zur Passivierung einer Verpflichtung aus einem Garantieverprechen: BFH v. 11.4.2003 – IV B 176/02, BFH/NV 2003, 919; zur Passivierung von ERA-Anpassungsfonds BMF v. 2.4.2007, DB 2007, 886.

► *Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte* (zB § 249 Abs. 2 HGB „Aufwandsrückstellungen“) führen stl. im Bereich der Rückstellungen grds. zu Passivierungsverboten (grundlegend BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; vgl. § 5 Anm. 82 u. 302; Ausnahme: Pensionsrückstellungen nach § 6a; s. § 5 Anm. 110).

B. Bewertungsgrundsätze bei Rückstellungen

I. Überblick

1160 1. Bewertungsgrundsatz

Die Rspr. hat eine Anknüpfung an die Bewertung der Verbindlichkeiten nach Nr. 3 vorgenommen (BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728 [730 unter II.3]; FG München v. 28.3.2006, 6 K 509/04, nv., rkr.).

Der Einleitungssatz des Abs. 1 Nr. 3a bestimmt jedoch für die Bewertung eine Höchstgrenze („höchstens“). Damit unterscheidet sich die Bewertungsvorschrift für Rückstellungen von der für Verbindlichkeiten. Für letztere gilt grds. der Anschaffungswert, der – soweit keine neue niedrigere Schätzung vorliegt – idR (str., s.u.) in den Folgejahren nicht unterschritten werden darf (vgl. Anm. 1132). Die Ermittlung der Höchstgrenze für Rückstellungen ist durch die in den Buchst. a–e der Vorschrift genannten Bewertungsregeln konkretisiert.

Keine abschließende Regelung: Die Formulierung stellt mit dem Wort „insbesondere“ klar, dass die Rückstellungsbewertung nicht vollumfänglich und abschließend durch Nr. 3a geregelt werden soll. Die in den Buchst. a–e der Nr. 3a genannten Vorschriften sollen nur die stl. Rückstellungsbewertung für stbilanzielle Zwecke – nach oben – begrenzen. Ergänzend sind zunächst die stl. Bewertungsgrundsätze für Verbindlichkeiten nach Abs. 1 Nr. 3 heranzuziehen

(s. Anm. 1126, 1130 ff.; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 380). Sind keine stl. Spezialvorschriften einschlägig, kommt ergänzend das Maßgeblichkeitsprinzip (s. § 5 Anm. 126) zum Tragen (ebenso BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728 [730]). Folglich sind die stl. Bewertungsvorschriften des Abs. 1 Nr. 3a iVm. Nr. 3 nicht abschließend (im Ergebnis ebenso FinAussch., BTDrucks. 14/443, 23; Hoyos/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 HGB Rn. 153; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, E Rn. 1650).

Handelsrecht: Im handelsrechtl. Schrifttum herrscht Streit über die Frage, ob der Begriff der AK als Bewertungsmaßstab für Rückstellungen überhaupt herangezogen werden kann. Die Meinungsunterschiede knüpfen an die unterschiedlichen Bewertungsregeln für Verbindlichkeiten und Rückstellungen in § 253 Abs. 1 HGB an. Danach sind Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag, Rückstellungen dagegen mit einem Schätzungsbetrag zu bewerten, der von der vernünftigen kaufmännischen Beurteilung abhängig ist. KÜTING/KESSLER (DStR 1989, 655 [660 mwN]) gehen bei Verbindlichkeitenrückstellungen davon aus, dass der Kaufmann bei erstmaliger Erfassung die Verpflichtung mit dem vorsichtig zu bestimmenden Erfüllungsbetrag zu bewerten habe, der – wie der Rückzahlungsbetrag bei den Verbindlichkeiten auch – als bewertungsrechtl. Untergrenze für die Zukunft gelten solle.

GLA MAYER-WEGELIN in B/B, § 6 Rn. 506; aA Hoyos/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 HGB Rn. 152 ff.; ADS VI. § 253 HGB Rn. 180; HERZIG/KÖSTER, HdJ III/5 Rn. 148 ff.

► *Stellungnahme:* Der geschätzte Betrag iSd. § 253 Abs. 1 HGB als fiktiver AK-Betrag (iS eines Auffangtatbestands) kann herangezogen werden, wenn § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a–e keine Spezialregelungen vorsehen (so auch nach bisheriger Rechtslage BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728). Ob der ursprüngliche Zugangswert (= AK) unterschritten werden kann (so Hoyos/M. RING aaO Rn. 152 für das Handelsrecht), ist fraglich, da dies im Widerspruch zu den Bewertungsgrundsätzen, die für Verbindlichkeiten gelten (s. Anm. 1131, 1132 ff.), stehen würde. Allerdings könnte man aus dem Wort „höchstens“ auch eine zulässige Unterschreitung der ursprünglichen AK (= Zugangswert) ableiten, wenn die Bewertung in den Folgejahren aufgrund geänderter Schätzmaßstäbe, die sich auch uU aus Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a–e ergeben können, sinkt. Davon geht offensichtlich auch die Gesetzesbegründung des FinAussch. aus, nach der ein handelsrechtl. Wertansatz für die stl. Gewinnermittlung zu übernehmen sei, wenn dieser niedriger als der Ausgangswert nach Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a–e ist; uE ist allerdings fraglich, ob in derartigen Fällen überhaupt die materielle Maßgeblichkeit – wegen anderer stl. Spezialvorschriften – zur Anwendung gelangen kann (s. § 5 Anm. 86). Im Ergebnis ist allerdings eine Unterschreitung des Ausgangswerts aufgrund des Wortes „höchstens“ im Eingangssatz möglich, wenn sich geänderte Schätzungsgrundlagen, die mit den stl. Spezialnormen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a–e) vereinbar sein müssen, ergeben.

Einstweilen frei.

1161

2. Ausgangsbewertung

1162

Maßgeblichkeit: s. Anm. 1160.

Handelsrechtlicher Wert als Ausgangsbasis: Die Schätzung des Rückstellungsbetrags nach § 253 Abs. 1 HGB kann als Ausgangswert für die stl. Bewertung dienen (ähnlich Hoyos/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 HGB Rn. 153 f.). Es gilt – wie bei den Verbindlichkeiten auch – das Höchstwertprin-

zip, dh. zu den Folgestichtagen gestiegene Erfüllungsbeträge bzw. erhöhte Verpflichtungsüberschüsse müssen sich in einem höheren Wertansatz widerspiegeln. Dies ist Ausfluss des Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB; s. § 5 Anm. 221), wobei der Kaufmann die tatsächliche Ungewissheit von Prognosen durch eine von Risikoneigungen unbeeinflusste, alle Informationen verarbeiten- de Erstellung einer Wahrscheinlichkeitsverteilung relativieren muss.

► *Zur Frage der erstmaligen Bewertung als Wertuntergrenze* s. Anm. 1160.

► *Zur Berücksichtigung wertaufhellender Tatsachen* s. BFH v. 2.10.1992 – III R 54/91, BStBl. II 1993, 153; v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802; s. auch zur Auswertung der Informationen zum Bilanzstichtag BFH v. 27.4.1965 – I 324/62, BStBl. III 1965, 409 betr. Wechselobligo.

► *Zur Bewertung von Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen vor Geltung des StEntG 1999/2000/2002* s. BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788; KÜTING/KESSLER, DStR 1989, 693; im Übrigen vgl. Anm. 1172 f.

Einschränkungen durch StEntG 1999/2000/2002: Die handelsrechtl. Schätzungen nach § 253 Abs. 1 HGB sind stl. nicht maßgeblich, sofern sich aufgrund der stl. Spezialvorschriften nach Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a–e ein niedrigerer Wert ergibt.

1163 3. Bewertungsänderung in Folgejahren

Durch die Wortwahl im Einleitungssatz der Vorschrift („höchstens“) scheint die Behandlung von Bewertungsänderungen unklar. Entscheidend ist die Antwort auf die Frage, ob der bei der erstmaligen Bewertung festgelegte Wert als Untergrenze für die Folgebewertungen angesehen werden darf. Die Vorschrift baut zwar auf der Bewertungsregel zu den Verbindlichkeiten (Abs. 1 Nr. 3) auf, so dass vom Grundsatz eine Anknüpfung an den Begriff der AK des Abs. 1 Nr. 2 denkbar erscheint. Aus der Gesetzesbegründung ist aber klar ersichtlich (vgl. BTDrucks. 14/443, 23 zu Doppelbuchst. ee), dass über den Maßgeblichkeitsgrundsatz ein niedrigerer Wertansatz aus der HBil. zu übernehmen ist (zur Kritik s. Anm. 1160). Aufgrund der „Höchstbewertungsvorschrift“ und der Gesetzesbegründung sind somit – im Gegensatz zur Bewertung der Verbindlichkeiten (s. Anm. 1131–1140) – niedrigere Wertansätze bei der Rückstellungsbewertung denkbar.

II. Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a)

Schrifttum: NEUBURGER, Ansatz der Rückstellungen für Verpflichtungen aus Vorruhestandsregelungen, BB 1985, 767; KOLB, Zur Bewertung gleichartiger Einzelrückstellungen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a EStG 1999; KEMPER/KONOLD, Die Berücksichtigung von Vergangenheitserfahrungen bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a EStG), DStR 2003, 1686; s. auch vor Anm. 1158; HEINZMANN/HEINZMANN Die Verbindlichkeitsrückstellung in der steuerlichen Praxis, StuStud. 2004, 87; RÄTKE, Die Pauschalrückstellung für Gewährleistungs- Probleme und Gestaltungsmöglichkeiten in der Beratungspraxis, StuB 2004, 858; WARNKE, Rückstellungen und Rücklagen im Visier der Betriebsprüfung, EStB 2005, 215; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. München 2006.

1164 1. Einführung einer Sonderregelung

In Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a ist seit dem VZ 1999 eine Sonderregelung für die Bewertung solcher gleichartigen Risiken kodifiziert (KOLB, StuB 2001, 889 [890];

Anm. 1166 ff.). Bei der Bestimmung der Höhe der Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen sind danach die Erfahrungen der Vergangenheit aus der Abwicklung derartiger Verpflichtungen zu berücksichtigen. Ausgehend von der früheren Inanspruchnahme des Stpfl. soll die durch die zukünftige Verpflichtung entstehende Belastung ermittelt werden. Hierbei ist nun der allg. Erfahrungssatz gesetzlich festgeschrieben, dass bei gleichartigen Verpflichtungen der Stpfl. häufig nur zu einem Teil in Anspruch genommen wird.

► *Klarstellung:* Die Regelung hat im Wesentlichen klarstellenden Charakter und steht im Einklang mit der stRspr. des BFH, insbes. zu Garantie-, Kulanz- und Schadenersatzrückstellungen, der auf diese Weise versucht, die Schätzung des Stpfl. zu objektivieren.

Vgl. zB BFH v. 18.10.1960 – I 198/60 U, BStBl. III 1960, 495; v. 7.10.1982 – IV R 39/80, BStBl. II 1983, 104; v. 30.6.1983 – IV R 41/81, BStBl. II 1984, 263; v. 12.12.1990 – I R 18/89, BStBl. II 1991, 485; v. 27.3.1996 – I R 3/95, BStBl. II 1996, 470; v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249; s. auch Anm. 89; zu Pauschalrückstellungen für Garantie- und Gewährleistungsverpflichtungen BFH v. 6.5.2003 – VII B 163/02; BFH/NV 2003, 1313.

Rechtslage bis zum StEntlG 1999/2000/2002: Über die materielle Maßgeblichkeit (s. § 5 Anm. 61) gilt der handelsrechtl. Einzelbewertungsgrundsatz (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) für die stl. Gewinnermittlung (vgl. Anm. 89). Die handelsrechtl. Kommentarliteratur (vgl. zB Hoyos/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 HGB Rn. 162 f.) sowie die höchstrichterliche FinRspr. haben jedoch Ausnahmen zugelassen, wann Einzelrisiken aufgrund ihrer Gleichartigkeit in Gruppen zusammengefasst werden können.

Vgl. BFH v. 7.10.1982 – IV R 39/80, BStBl. II 1983, 104; v. 23.10.1985 – I R 230/82, BFH/NV 1986, 490 (492 mwN); v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359 (362); EuGH v. 14.9.1999 – C-275/97, DStR 1999, 1645, mit Anm. WEBER-GRELLET, DB 1999, 2035 = ISrR 1999, 636 = BB 1999, 2291 mit Anm. MOXTER.

2. Rückstellungen iSd. Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a

1165

Die Regelung bezieht sich auf alle Rückstellungen iSd. § 249 Abs. 1 HGB, soweit sie estrechtl. anerkannt werden (s. Anm. 1159).

Betroffene Rückstellungen: Es sind sowohl Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 HGB), Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB) als auch Rückstellungen für Kulanzverpflichtungen (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB) von der Regelung umfasst.

Die Kulanzverpflichtungen sind von den Gewährleistungs- und Garantieverpflichtungen abzugrenzen (dazu RÄTKE, StuB 2004, 858 [859]). Bei Garantie- und Gewährleistungsverpflichtungen wird zwischen Einzelrückstellungen und Pauschalrückstellungen unterschieden (WARNKE, EStB 2005, 215). Bei Einzelrückstellungen bestehen Bedenken, ob Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a Anwendung findet (dafür BMF v. 5.5.2000, BStBl. I 2000, 487; KOLB, StuB 2001, 889 [890], dagegen KEMPER/KONOLD, DStR 2003, 1686 [1688]). Für Pauschalrückstellungen kommt hingegen eine Abzinsung nicht in Betracht (FG München v. 21.4.2004, EFG 2004, 641, rkr.; BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699 f. Tz. 27; aA HEINZMANN/HEINZMANN, StuSt. 2004, 87 [95]).

Der sachliche Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a ergibt sich nicht allein aus der Gesetzesformulierung „... Rückstellungen für ... Verpflichtungen“. Aus der Formulierung könnte der Schluss gezogen werden, dass sich die Vorschrift nur auf Verbindlichkeitsrückstellungen, dh. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 HGB und Kulanzverpflichtungen nach § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB bezieht, denn Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB weisen keinen schuldrechtl. Ver-

pfllichtungscharakter auf (MAYER-WEGELIN/KESSLER/HÖFER in KÜTING/WEBER HdR V. § 249 HGB Rn. 260). Dies widerspricht jedoch dem in der Gesetzesbegründung eindeutig geäußerten Willen des Gesetzgebers. Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens wurde die Formulierung des ersten Entwurfs „ungewisse Verbindlichkeiten oder Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden“ (BTDrucks. 14/23, 5 f.), in die nun verabschiedete Fassung „... Verpflichtungen“ geändert. Hierdurch sollte klargestellt werden, dass sich die Regelungen nicht nur auf Verbindlichkeitsrückstellungen beziehen (FinAussch., BTDrucks. 14/443, 23).

Betroffen sind insbes. Industrieunternehmen, die umfangreiche Garantien für die Funktionsfähigkeit ihrer Produkte geben (zB Automobilindustrie, aA KOLB, StuB 2001, 889, der eine Einschränkung auf eine Branche ablehnt), und die Versicherungswirtschaft (§ 20 Abs. 2 KStG verweist für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle auf Nr. 3a Satz 2 Buchst. a, dazu BMF v. 5.5.2000, BStBl. I 2000, 487; zur Abzinsung von Schadenrückstellungen der Versicherungsunternehmen BMF v. 12.7.2005, BStBl. I 2005, 819).

3. Pauschale Bewertung

1166 a) Gleichartigkeit

Gleichartigkeit bedeutet zunächst nicht „Gleichheit“. Die Verpflichtungen können sich in gewisser Weise unterscheiden.

Verpflichtungen sind insbes. dann gleichartig, wenn deren Anlässe artverwandt bzw. ähnlich sind. Artverwandtheit bzw. Ähnlichkeit kann beispielsweise durch die rechtl. oder faktische Grundlage der Verpflichtungen, den Kreis der Anspruchsberechtigten bzw. Verpflichtungsgläubiger oder durch die Zugehörigkeit zu einer Branche begründet werden. Das sind zB bei Pensionsverpflichtungen und Jubiläumsrückstellungen die vergleichbaren Arbeitsverträge oder bei Garantie- und Gewährleistungsverpflichtungen die vergleichbaren Produkte.

Von Gleichartigkeit kann allerdings dann nicht mehr gesprochen werden, wenn die Verpflichtungen sich derart voneinander unterscheiden, dass sie nur noch als „verschiedenartig“ klassifiziert werden können (vgl. Anm. 123).

Zu Bedenken wegen des verfassungsrechtl. Bestimmtheitsgebots KEMPER/KONOLD, DSStR 2003, 1686 (1692).

1167 b) Erfahrungswerte

Die Bewertung der Rückstellungen hat unter Berücksichtigung der Erfahrungen der Vergangenheit zu erfolgen.

Betriebsindividuelle oder branchenübliche Erfahrungen: Entscheidendes Gewicht legt die Rspr. auf die Erfahrungen, die der Stpfl. in seinem eigenen Betrieb in der Vergangenheit machte, da dieser am besten die Verhältnisse seines Betriebs kennt. Auch branchenübliche Erfahrungen können alternativ herangezogen werden (BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 742 mwN). Erforderlich ist, dass sich aus der branchenmäßigen Erfahrung und der individuellen Gestaltung des Betriebs die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme ergibt (BFH v. 17.1.1963 – IV 165/59 S, BStBl. III 1963, 237).

► *Zur Rechtfertigung* der gebildeten Rückstellung ist der Stpfl. verpflichtet, konkrete Tatsachen darzulegen, soweit das nach den betrieblichen Verhältnissen zumutbar ist. Ist dies nicht in ausreichendem Maß geschehen, geht das zu seinen Lasten. Schätzungen, für die keine Grundlagen und Anhaltspunkte vorliegen, werden nicht anerkannt.

Vgl. zB BFH v. 1.4.1958 – I 60/57 U, BStBl. III 1958, 291; v. 18.10.1960 – I 198/60 U, BStBl. III 1960, 495; v. 20.11.1962 – I 242/61 U, BStBl. III 1963, 113; v. 30.4.1998 – III R 40/95, BFH/NV 1999, 1217 mwN; v. 6.5.2003 – VIII B 163/02, BFH/NV 2003, 1313; v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 742).

Hinweis: Aus diesem Grund sollte der Stpfl. seine Erfahrungen, dh. die tatsächliche Inanspruchnahme in der Vergangenheit, so dokumentieren, dass er sie gegenüber der FinVerw. nachweisen kann und dass diese überprüfbar sind. Grds. sind alle Aufzeichnungen über bisher angefallene Aufwendungen dieser Art ausreichend (zB durch Mängelprotokolle, Beanstandungsschreiben von Kunden, Besuchsberichte von Mitarbeitern, Materialentnahmescheine oder Lieferscheine für Ersatzlieferungen, Stundenberichte für Nachbesserungen) zu dokumentieren. Es empfiehlt sich eine nach Erzeugnissen, Kunden, Absatzgebieten, Geschäftsjahren usw. angelegte Untergliederung.

▶ *Kenntnisse bei Bilanzaufstellung:* Maßgeblich sind die Kenntnisse des Stpfl. im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung. Die zwischen dem Bilanzstichtag und der Aufstellung der Bilanz erlangten Kenntnisse über die am Bilanzstichtag bestehende Verhältnisse müssen berücksichtigt werden (vgl. Anm. 82–84).

▶ *Bei schwankenden Verpflichtungen in der Vergangenheit* ist die Beurteilung schwieriger. Liegen nicht unwesentliche Schwankungen vor, muss der Stpfl. den Grundsatz der vorsichtigen Bewertung beachten. Je länger die Zeitspanne ist, aus der der Stpfl. seine Erfahrungen schöpft, desto eher lässt sich auch bei schwankenden Verpflichtungen eine gewisse Tendenz erkennen und kann eine durchschnittliche Belastung für die Bestimmung zukünftiger Verpflichtungen zu Grunde gelegt werden.

c) Erfahrungen aus der Abwicklung „solcher“ Verpflichtungen

1168

Die Erfahrungen müssen sich nach dem Gesetzeswortlaut aus der Abwicklung „solcher“ Verpflichtungen ergeben. Hierunter ist uE nicht „dieselbe“ Verpflichtung zu verstehen. Ausreichend sind Erfahrungen, die der Stpfl. bei der Abwicklung ähnlicher Verpflichtungen gemacht hat, solange er nachvollziehbar darlegen kann, dass diese Erfahrungen auch Grundlage für die Beurteilung von zukünftigen Verpflichtungen in anderen Bereichen sein können. Eine andere Auslegung würde zu unnötiger Einschränkung der der Schätzung zugrunde zu legenden Erfahrungen führen.

Fehlende Erfahrungswerte: Bei neuen Produkten oder Produktionsverfahren fehlen häufig konkrete Erfahrungswerte über künftige Mängel, Garantiefälle o.Ä. Hierzu muss es ausreichen, wenn man auf der Basis vergleichbarer Produkte oder Herstellungsverfahren Schätzungen (ggf. aus entsprechenden Branchenkenntnissen) zur pauschalen Ermittlung der Rückstellungen vornimmt.

Abwicklung: Dieser Begriff ist weit zu verstehen. Bei der Feststellung der Erfahrungen in der Vergangenheit müssen alle Umstände einfließen, die im Rahmen der Erfüllung der Verpflichtungen von Bedeutung waren; hierzu gehören zB das Verhalten der Beteiligten, die Dauer der Abwicklung, Art und Weise der Erfüllung der Verpflichtung usw.

d) Zukünftige Entwicklung

1169

Die Erfahrungen in der Vergangenheit bilden den Ausgangspunkt für die Bewertung der Rückstellungen („... auf der Grundlage der Erfahrungen ...“). Hieraus ist eine Prognose für die zukünftige Verpflichtung des Stpfl. zu erstellen, bei der insbes. den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und dem Zeitablauf Rechnung getragen werden muss.

Liegen an dem für die Bilanzerstellung maßgeblichen Zeitpunkt bereits Umstände vor, die die Vergangenheitserfahrungen nach der Lebenserfahrung oder im

konkreten Fall zum Teil oder sogar ganz ausschließen oder zumindest verändern, so bieten Vergangenheitserfahrungen nur noch bedingt einen Anhaltspunkt für die Bemessung der Rückstellungen und es ist stärkeres Gewicht auf die Zukunftsprognosen zu stellen. So ist eine von den Vergangheitswerten abweichende Beurteilung notwendig, wenn zB durch neue Produkte, Modellwechsel, veränderte Bauweise, ein neues Verfahren, noch nicht erprobtes Material, Änderung der Vertragsbedingungen oder Ähnliches sich die betrieblichen Verhältnisse in der Weise ändern, dass die Gefahr der Inanspruchnahme des Stpfl. größer oder kleiner geworden ist.

Auch in einem solchen Fall ist der Stpfl. gegenüber dem FA verpflichtet, Umstände vorzutragen, die nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag bei Anlegung eines objektiven Maßstabs die Höhe der Rückstellung gerechtfertigt erscheinen lassen (zur Befugnis der Schätzung durch das FA: FG München v. 28.3.2006 – 6 K 509/04, nv., rkr.).

4. Bemessung der Wahrscheinlichkeit und des Bemessungsabschlags

1170 a) Wahrscheinlichkeit

Nach dem Wortlaut der Vorschrift ist als Rechtsfolge „die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass der Stpfl. nur zu einem Teil der Summe dieser Verpflichtungen in Anspruch genommen wird“. Im Interesse einer realitätsnäheren Risikobewertung soll nicht der – insgesamt drohende – Erfüllungsbetrag, sondern der Betrag zurückgestellt werden, der notwendig ist, um die sich voraussichtlich verwirklichenden Risiken abzudecken (s. auch Anm. 1171).

Die nur anteilige Berücksichtigung des Risikos bewirkt keinen Verstoß gegen das Prinzip der vorsichtigen Bewertung nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB. Bei großen Gruppen sollte mit statistischen Auswertungen der Wahrscheinlichkeitsverteilungen mit den unterschiedlichen in Frage kommenden Beträgen gearbeitet werden, aus denen dann für die verschiedenen Gruppen durchschnittliche Erwartungswerte für die künftigen Schadensfälle und deren Beträge ableitbar sein dürften. Derartige pauschale Bewertungsverfahren dürften – auch handelsrechtl. – spätestens seit dem EuGH-Urteil v. 14.9.1999 – Rs. C-275/297, DB 1999, 2035, zulässig sein (vgl. auch WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, E Rn. 1537; HOYOS/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 HGB Rn. 162).

Zur Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme s. § 5 Anm. 618.

Summe der Verpflichtungen: Nur wenn am Bilanzstichtag mehrere gleichartige Verpflichtungen vorliegen, ist uE nach der Wahrscheinlichkeit für die nur teilweise Inanspruchnahme des Stpfl. aus der Summe dieser Verpflichtungen zu fragen.

1171 b) Bezugsgröße

Für den stbilanzrechtl. vorzunehmenden Wahrscheinlichkeitsabschlag ist die „Summe der Verpflichtungen“ maßgeblich. Die für den Bewertungsabschlag erforderliche Zahl von gleichartigen Verpflichtungen ergibt sich somit weder aus dem Gesetz selbst noch aus der Gesetzesbegründung. Es muss auf den Sinn und Zweck der Vorschrift zurückgegriffen werden. Grundlage ist das statistische Wahrscheinlichkeitsmodell, dass bei einer größeren Anzahl von gleichartigen Risiken der Stpfl. nicht aus allen in Anspruch genommen wird („Gesetz der großen Zahl“; s. NEUBURGER, BB 1985, 767). Je kleiner die Zahl der Verpflichtungen in der Vergangenheit war, desto geringer ist die Möglichkeit, hieraus einen Erfahrungssatz abzuleiten. Wird zB in mehreren Jahren jeweils nur ein Auftrag ausgeführt, muss auch dann, wenn bei den letzten Arbeiten keine Inanspruch-

nahmen erfolgt sind, eine uU verhältnismäßig hohe Rückstellung für Verpflichtungen gebildet werden, sofern Inanspruchnahmen ernsthaft möglich sind und dann eine hohe Belastung entstünde (Beispiel: Lieferung von Sprengstofffabriken). Auf der anderen Seite lässt sich bei serienmäßiger Fertigung zahlreicher gleichartiger Produkte die voraussichtliche Inanspruchnahme aus den Erfahrungen der Vergangenheit mit einiger Sicherheit ermitteln. Damit die Berechnung des Rückstellungsbetrags auf statistischen Zahlen der Vergangenheit beruhen kann, muss die erforderliche Zahl von Einzelfällen so groß sein, dass es zu einer statistischen Normalverteilung kommen kann.

III. Bewertung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b)

Schrifttum: s. vor Anm. 1158.

1. Bedeutung des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b

1172

Berücksichtigung von Gemeinkosten: Bei Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen sind nach dem Wortlaut des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b die Einzelkosten sowie angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten zu berücksichtigen. Offensichtlich wollte der Gesetzgeber für die Bemessung der Rückstellungen eine ähnliche Regelung wie bei der HK-Bewertung von Aktiva herbeiführen. Angeknüpft wird offensichtlich an die stl. HK-Untergrenze, definiert in R 6.3 EStR (im Ergebnis ebenso SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 404)

Rechtslage bis zum StEntlG 1999/2000/2002: Entsprechend dem handelsrechtl. Ansatz hat der Kaufmann sämtliche Kosten in die Bewertung einzubeziehen, die zur Erfüllung der ungewissen Verbindlichkeit notwendig sind (zum Kostenbegriff im Zusammenhang mit Rückstellungsbewertung insbes. KÜTING/KESSLER, DStR 1989, 693). Der Ansatz der Vollkosten ist teils durch die FinRspr. bejaht (für Einbeziehung von Gemeinkosten s. BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788), teils aber auch abgelehnt worden (gegen Ansatz von Vollkosten BFH v. 24.11.1983 – IV R 22/81, BStBl. II 1984, 301 betr. „Verpflichtung zur Erstellung des Jahresabschlusses“, sowie v. 8.7.1992 – XI R 50/89, BStBl. II 1992, 910 betr. Urlaubsrückstellung; bestätigend MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 5. Aufl. 1999, 216–219 mwN). Diese umstrittene Rechtsfrage wird jedoch durch die gesetzliche Regelung in Buchst. b stl. als *lex specialis* geklärt.

Im Rahmen der Ermittlung der anfallenden Aufwendungen ist es *handelsrechtl. str.*, ob zu den variablen Kosten auch die Fixkosten (Vollkosten) einzubeziehen sind. Zur Bewertung noch ausstehender Leistungen bei schwebenden Absatzgeschäften werden (nach ADS VI. § 253 HGB Rn. 226, 254) im Schrifttum drei Auffassungen vertreten, deren Grundsätze jedoch auch zur Bewertung von Sachleistungsverpflichtungen herangezogen werden können: Ansatz nur zu variablen Kosten, Ansatz zu Vollkosten sowie Wahlrecht zwischen Ansatz zu variablen oder zu Vollkosten (vgl. auch WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, E Rn. 1653; für zwingenden Ansatz von Vollkosten Hoyos/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 HGB Rn. 158).

In der ursprünglich geplanten Fassung des StEntlG 1999/2000/2002 wollte der Gesetzgeber bei der Bewertung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen nur die variablen Kosten zulassen (BTDrucks. 14/23, 6). Zur „Verdeutlichung des Gewollten“ (Begründung FinAussch., BTDrucks. 14/443, 23) wurde die Formulierung dahingehend abgeändert, dass nunmehr Einzelkosten und auch angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten zu berücksichtigen sind.

1173 **2. Sachleistungsverpflichtung iSd. Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b**

Sachleistungsverpflichtungen: Unter den Begriff Sachleistungsverpflichtung lassen sich alle Verpflichtungen subsumieren, die nicht durch die Bezahlung einer Geldsumme zu erfüllen sind, sondern bei denen der Stpfl. eine Lieferung oder sonstige Dienst- oder Werkleistung erbringen muss. Im Gegensatz zu Verpflichtungen, die in Geldleistungen bestehen, ist den Sachleistungsverpflichtungen die Besonderheit immanent, dass zur Ermittlung des Erfüllungsbetrags ausstehende Sach-, Dienst- oder Werkleistungen erst in Geldeinheiten bewertet werden müssen. Sachleistungsverpflichtungen sind stets nach außen gerichtet und haben deshalb Schuldcharakter. Die Regelung ist deshalb auf Aufwandrückstellungen nicht anzuwenden. Insbes. im Bereich des Umweltschutzes sind Sachleistungsverpflichtungen zu finden, so zB als Rekulktivierungs-, Rücknahme- und Entsorgungs- sowie Sanierungsverpflichtungen aufgrund öffentlich-rechtl. Vorschriften.

Zu Rückstellungen für Recyclingkosten s. BFH v. 21.9.2005 – X R 29/03, BStBl. II 2006, 647; zu den (unklaren) Anforderungen, wann Rückstellungen im öffentlichen Recht gebildet werden dürfen: WEBER-GRELLET, FR 2004, 279, in Auseinandersetzung mit BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01 (FR 2004, 274); WEBER-GRELLET/FATOUROS, FR 2004, 1016, in Auseinandersetzung mit BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02 (FR 2004, 1013); CHRISTIANSEN, HFR 2004, 213, in Auseinandersetzung mit BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01 (HFR 2004, 209); zu Rückstellungen aufgrund der Verpackungsverordnung BERIZI/GULDAN, DB 2007, 645; Rückstellungen für Abrechnungs-, Gewährleistungs-, Garantieleistungs-, Rücknahme- und Entsorgungsverpflichtungen s. STEGEMANN, INF 2006, 136 [140]; zur konkreten Ermittlung der Rückstellung für rückständige Urlaubsverpflichtungen s. HAPPE, BBK F. 12, 6865 [6886], 11/2006; zur Rückstellung für Kosten des Datenzugriffs s. GROSS/MATHEIS/LINDGENS, DStR 2003, 921; s. auch § 5 Anm. 511 und 514 (ABC).

Ansammlungs- und Verteilungsrückstellungen: Der Begriff der Sachleistungsverpflichtung beinhaltet damit Ansammlungsrückstellungen ieS wie auch so genannte Verteilungsrückstellungen, soweit diese Rückstellungen für Sachleistungen zu bilden sind (vgl. auch zum Begriff der Ansammlungsrückstellung Anm. 1182f.).

1174 **3. Bewertungsgrundsätze**

Pagatorischer Kostenbegriff: Beim Kostenbegriff folgen Handels- und auch Steuerrecht grds. dem pagatorischen Prinzip, dh. die zu berücksichtigenden Kosten werden von Zahlungsströmen abgeleitet. Es scheiden bei der Bewertung des Erfüllungsbetrags grds. diejenigen Kosten aus, die nicht gleichzeitig Aufwendungen in der HBil. bzw. StBil. sein können, da insoweit kein bilanzieller Verlust entsteht (vgl. auch KÜTING/KESSLER, DStR 1989, 693 [694]). Der Einbezug von kalkulatorischen Kosten und Gewinnzuschlägen in die Berechnung der Höhe der Rückstellungen wird vom BFH abgelehnt (BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BFHE 208, 116).

Zur Bewertung mit dem Buchwert von Emissionsberechtigungen und fehlender Abzinsungsmöglichkeit s. HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 (121).

Einbeziehung von Einzelkosten: Der wesentliche Unterschied zwischen Einzel- und Gemeinkosten besteht darin, dass Einzelkosten den herzustellenden Vermögensgegenständen unmittelbar, nämlich aufgrund eines eindeutigen und nachweisbaren quantitativen Zusammenhangs zugerechnet werden können, während die Gemeinkosten nicht unmittelbar in das Produkt eingehen, sondern nur über eine Schlüsselung oder Umlage zu den herzustellenden WG in Beziehung gebracht werden können (so BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II

1994, 176; vgl. auch Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Anm. 463c mwN). Die Einbeziehung von Einzelkosten im Rahmen der Rückstellungsbewertung ist unstr. Auch Zinsaufwendungen können Einzelkosten sein (so auch BFH v. 11.2.1988 – IV R 191/85, BStBl. II 1988, 663).

Zur Bewertung von fehlenden Emissionsrechten mit den Einzelkosten: REDEKER/SCHOLZE/WIELENBERG, StW 2007, 251 (255).

Analoge Anwendung einkommensteuerlicher Aktivierungsvorschriften: Der handelsrechtl. Begriff der „angemessenen Teile der notwendigen Gemeinkosten“ (§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB) wird auch im Steuerrecht verwandt (R 6.3 EStR). Die Bewertungsgrundsätze der Aktivseite sind analog für die Bewertung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen heranzuziehen.

Grundsatz der Angemessenheit: Unter „angemessenen Teilen“ sind die Gemeinkosten zu verstehen, die nach vernünftigen betriebswirtschaftlichen Kriterien der Sachleistungsverpflichtung zugerechnet werden müssen (ADS VI. § 255 HGB Rn. 190). Auch durch eine entsprechende Auslegung der stRspr. bezüglich stl. Aktivierungsvorschriften kann in diesem Zusammenhang geklärt werden, was unter „angemessen“ zu verstehen ist: „Angemessen bedeutet, dass nur derjenige Teil der Gemeinkosten einem bestimmten Produkt zugerechnet werden kann, der auf seine Herstellung entfällt, dh. die Zurechnung muss vernünftigen betriebswirtschaftlichen Kriterien entsprechen“ (BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176). Für die Ermittlung des rückstellungsfähigen Betrags bei Sachleistungsverpflichtungen bedeutet das analog, dass nur derjenige Teil der notwendigen Gemeinkosten einer bestimmten Verpflichtung zugerechnet werden kann, der auch nach vernünftigen betriebswirtschaftlichen Kriterien ermittelt wurde (vgl. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Anm. 463c). Nach dem Grundsatz der Angemessenheit sind ungewöhnlich hohe Kosten, zB bei offener Unterbeschäftigung (sog. Leerkosten), sowie außerordentliche und neutrale Aufwendungen (betriebsfremde und periodenfremde Kosten) nicht zu berücksichtigen (GÜNKEL/FENZL, DStR 1999, 649 [654]).

Notwendige Gemeinkosten: Unter Zugrundelegung von R 6.3 EStR (so auch BIBER, EStB 2006, 196) sind zur Ermittlung der notwendigen Gemeinkosten angemessene Teile der notwendigen Materialkosten und Fertigungskosten mit einzubeziehen. Nach STOBBE (FR 1999, 405 [416]) folgt eine enge Abgrenzung des Kreises der Gemeinkosten aus der beabsichtigten Abkehr des Gesetzgebers vom Vollkostenansatz; es könne stl. eine Einheit zwischen der Bewertung der Aktiva und Passiva mit der HK-Untergrenze erreicht werden. Für Zwecke der Rückstellungsbewertung ua. sind folgende Gemeinkosten mit ihren angemessenen Teilen (vgl. oben) zu berücksichtigen: die Kosten der Lagerhaltung, Transport und Prüfung des Fertigungsmaterials, Vorbereitung und Kontrolle der Fertigung, Werkzeuglager, Betriebsleitung, Raumkosten, Sachversicherungen, Unfallstationen und Unfallverhütungseinrichtungen der Fertigungsstätten, Lohnbüros, soweit in ihnen die Löhne und Gehälter der in der Fertigung tätigen ArbN abgerechnet werden. Fixkosten sind zeitraumbezogen und für die zusätzliche Produktion von ErsatzWG (zB beim Austausch von Geräten im Garantiefall) idR nicht notwendig; daher scheidet uE der Ansatz von Fixkosten bei der Rückstellungsbewertung idR aus (glA KIRCHHOF/FISCHER VIII. § 6 Rn. 155; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, E Rn. 1654; aA WEBER-GRELLET, DB 2000, 165). Ebenso können auch Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen sowie betriebliche Altersversorgung, Fremdkapitalzinsen, Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten nicht einbezogen werden, da diese Aufwendungen idR von den Rückstellungssachverhalten nicht (notwendig) veranlasst sind;

ebenso KORN/STRAHL, § 6 Rn. 383; aA HOFFMANN, GmbHR 1999, 380 [387]; KESSLER/RANKER, StuB 2001, 425 [429] zu Vertriebsgemeinkosten; BIBER, StuB 2006, 196 [197] zu Verwaltungsgemeinkosten.

Zur Ermittlung der notwendigen Gemeinkosten bei der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen OFD Karlsruhe v. 4.10.2005 ESt- Kartei BW § 5 EStG Fach 3 Nr. 23.1.

Wertverzehr des Anlagevermögens: Nach den Kriterien der Angemessenheit und Notwendigkeit gehört der Wertverzehr des Anlagevermögens (R 6.3 Abs. 3 EStR) zu den rückstellungsfähigen Aufwendungen, soweit sie der Leistung dienen und einen variablen (Gemeinkosten-)Charakter haben.

Keine Begrenzung auf das Honorar eines Dritten: BFH v. 24.11.1983 – IV R 22/81 (BStBl. II 1984, 301 [303]) hat entschieden, dass als Obergrenze für die anzusetzenden internen Kosten der Betrag zu betrachten ist, der für die gleiche Leistung an Dritte zu bezahlen wäre. Eine solche Begrenzung kann stl. lediglich aus dem Kriterium der Notwendigkeit abgeleitet werden. Reicht die Rückstellungsbildung aufgrund höherer interner Aufwendungen tatsächlich nicht aus, so bleiben diese (höheren) Aufwendungen selbstverständlich aufgrund des Veranlassungsprinzips BA.

Künftige Preissteigerungen: Für noch zu erbringende Lieferungen und sonstige Leistungen kommt es für die handelsrechtl. Bewertung der einzelnen Kosten auf die Preisverhältnisse am Abschlussstichtag an (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB), wobei jedoch für die Bewertung des Erfüllungsbetrags Preissteigerungen zwischen Abschlussstichtag und Aufstellung des Jahresabschlusses nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB Halbs. 1 dann zu berücksichtigen sind, wenn die dafür maßgebenden Umstände am Abschlussstichtag bereits vorlagen (Wertaufhellung). Auch nach stRspr. sind der Höhe nach ungewisse Dienst- und Sachleistungsverpflichtungen strikt nach dem am Stichtag geltenden Preis- und Kostenverhältnissen zu bewerten (BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845; v. 8.3.1995 – II R 10/92, BFHE 177, 132 mwN; v. 17.3.2004 – II R 76/00, BFH/NV 2004, 1072; GROH, BB 1988, 27 [29], vgl. hierzu auch Anm. 71 u. § 5 Anm. 740). Nach Einführung des stl. Abzinsungsgebots für Rückstellungen (Nr. 3a Buchst. e, s. Anm. 1186 f.) kann dieser Rspr. nicht mehr gefolgt werden. Die Verzinsung ist häufig ein Ausgleich für die Inflation. Wenn man aber eine Abzinsung bei Rückstellungen stl. zwingend vorschreibt, so muss man auch zukünftige Preissteigerungen als Ausgleich berücksichtigen, da der Erfüllungsbetrag der Geldwert der erforderlichen Aufwendungen ist, die von den Preisverhältnissen im Zeitpunkt des Anfalls der Verpflichtung (zB Durchführung der Reparatur) abhängen (ähnlich zum Handelsrecht ohne Berücksichtigung der Abzinsung Hoyos/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 HGB Rn. 160, 174; ebenso zur Rückgabe von Inventar bei Verpachtung BFH v. 24.6.1999 – IV R 73/97, BStBl. II 2000, 309 [210]).

Eingetretene Preissteigerungen: Bei der Bewertung von Sachleistungsverpflichtungen sind eingetretene Preissteigerungen während des verbleibenden Zeitraums bis zur Erfüllung der Verpflichtung zu berücksichtigen, da diese den künftigen Erfüllungsbetrag beeinflussen. Nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Verursachung ist deshalb am Ende eines jeweiligen Wj. die Sachleistungsverpflichtung nach Maßgabe der Preisverhältnisse zu bewerten, die am Ende des jeweiligen Wj. anzutreffen sind (BORDEWIN, DB 1992, 1535; vgl. auch § 5 Anm. 740).

Sinkendes Preisniveau: Aufgrund des Höchstwertprinzips können gesunkene Faktorpreise uU zu einer Herabsetzung des passivierten Betrags unter den jewei-

ligen Ausgangswert führen (s. Anm. 1171). Entspr. der Argumentation zu den künftigen Preissteigerungen sind bei einer erneuten Schätzung des Rückstellungsbetrags uE auch Kostenminderungen zu berücksichtigen (im Ergebnis ebenso Hoyos/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 HGB Rn. 174).

Zu Passivierungsvoraussetzungen und Passivierungshöhe einzelner wichtiger Rückstellungsarten s. § 5 Anm. 490 ff.

IV. Gegenrechnung von künftigen Vorteilen nach

Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c

Schrifttum: HEGER, *Altersteilzeit in der Steuerbilanz*, BB 2007, 824; ORTMANN-BABEL/BO-LIK, *Rückwirkende Bilanzberichtigung zu Gunsten des Steuerpflichtigen?*, DStR 2007, 1139; s. vor Anm. 1158.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 15.11.1979 – IV B 2 – S 2170 – 79/79, nv.; v. 18.6.1999, StEK EStG § 5 Nr. 153; v. 8.11.1999, FR 2000, 227; v. 11.11.1999, BStBl. I 1999, 959; v. 25.7.2005, BStBl. I 2005, 828; v. 28.3.2007, BStBl. I 2007, 297.

1. Bedeutung des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c

1175

Kompensationsumfang: Über die bisher von der Rspr. gezogenen Grenzen hinaus sind künftige Vorteile verpflichtungsmindernd zu berücksichtigen. Die Erweiterung des Kompensationsbereichs entspricht auch dem Willen des Gesetzgebers, der durch die Einführung der gesetzlichen Bewertungsvorschriften des Abs. 1 Nr. 3a – als Gegenfinanzierungsmaßnahme iSd. StReformvorhabens zum StEntlG 1999/2000/2002 – eine realitätsnähere Bewertung von Rückstellungen sicherstellen wollte. Aus steuergemässlicher Sicht wird der steuerverstärkende Wertansatz für Rückstellungen mit der stl. Leistungsfähigkeit begründet. Danach mindern künftige Einnahmen die später zu erfüllende Verbindlichkeit in ihrer Belastungswirkung, was sich ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/23, 172) letztlich auch darin zeigt, dass ein gedachter Erwerber des Betriebs derartige erwartete Erträge „als Belastungsminderung honorieren“ würde; insoweit entspricht diese Norm auch dem Teilwertgedanken.

Beispiel: Für die Rücknahme von Altfahrzeugen besteht aufgrund des AltfahrzeugG v. 21.6.2002 (BGBl. I 2002, 2199) seit 1.7.2002 eine (unentgeltliche) Verpflichtung zur Rücknahme und Verwertung der Autos (s. Anm. 1184). Bei einer Rücknahme der Autos besteht allerdings auch die Chance der Verwertung der Karosserie sowie der noch funktionsfähigen Teile als Ersatzteile. Die daraus resultierenden Erlöse vermindern den Rückstellungsbetrag für derartige Rückstellungen. Betragen die berücksichtigungsfähigen Einzel- und Gemeinkosten (s. Anm. 1173) aus der Rücknahmeverpflichtung und deren Verwertung (Entsorgung) beispielsweise 100 € je Auto, die durchschnittlichen Erlöse aus den Teilen und der Karosserie aber 80 € je Fahrzeug, so kann nur eine Rückstellung von 20 € gebildet werden (bei Verkauf des Fahrzeugs vor dem 1.7.2002 gilt ergänzend die Ansammlungsregelung nach Buchst. d Satz 2; s. Anm. 1184).

Rechtslage vor dem StEntlG 1999/2000/2002: Schon bisher waren nicht aktivierbare Ersatzansprüche bei der Bewertung zu berücksichtigen, wenn sie in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der drohenden Inanspruchnahme standen, in rechtl. verbindlicher Weise der Entstehung oder Erfüllung der Verbindlichkeit nachfolgten und die Bonität nicht zweifelhaft war (s. auch zur Bildung von Bewertungseinheiten Anm. 90).

Vgl. BFH v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 437 (440 mwN), dazu kritisch SCHÖN, BB 1994, Beil. 9, 14; FÜRST/ANGERER, Wpg. 1993, 425; BFH v. 8.2.1995 – I R 72/94, BStBl. II 1995, 412; glA GROH, DB 1988, 29; aA FÜRST/ANGERER, Wpg. 1993, 427; BORDEWIN, DB 1992, 1536. Die Gesetzesmaterialien zu Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c zeigen, dass die Regelung die bisher lediglich durch Rspr. festgelegten Verrechnungs-

möglichkeiten nunmehr kodifiziert; insoweit „Konkretisierung der bisherigen Rechtsprechung“, STOBBE, FR 1999, 405 (414). Ebenso haben Energieversorgungsunternehmen bereits vor Geltung der neuen Bewertungsvorschriften in Übereinstimmung mit der FinVerw. (BMF v. 15.11.1979 – IV B 2 - S 2170 - 79/79, nv.) der Tatsache einer Rückstellungsbildung nur in Höhe der tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung dadurch Rechnung getragen, dass sie das bei der Erfüllung ihrer Entsorgungsverpflichtungen gewonnene, wiederverwertbare Material in Höhe seines Marktwerts rückstellungsmindernd berücksichtigt haben (vgl. KORNIS, StbJb. 1999/2000, 249 [253]).

Abweichung vom Handelsrecht: Eine dem Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c vergleichbare ausdrückliche Bewertungsregelung für eine rückstellungsmindernde Vorteilsanrechnung enthält das Handelsrecht nicht. Die handelsrechtl. Bewertung von Rückstellungen richtet sich vielmehr nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB sowie den allg. handelsrechtl. Grundsätzen. Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung (§ 253 Abs. 1 Nr. 3 HGB) sind die Verhältnisse jeder einzelnen Rückstellung für sich zu beurteilen.

Zur nicht vorgenommenen Verrechnung von Kippgebühren mit Reaktivierungsrückstellungen s. BFH v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 437; kritisch hierzu aus der Sicht des Handelsrechts Hoyos/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 HGB Rn. 157; s. auch BFH v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444 (448). Für den Fall einer – seit 1997 stl. nicht mehr zulässigen – Drohverlustrückstellung hatte der BFH im sog. Apotheckerurteil (BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735) entschieden, dass die Vorteile, die sich für den Betrieb einer Apotheke aus der Weitervermietung von angemieteten Praxisräumen an einen Arzt ergeben, der Bildung einer Rückstellung wegen drohender Verluste aus den Mietverhältnissen grds. entgegensteht.

Darüber hinaus hat Nr. 3a Buchst. c Bedeutung für das Verhältnis zwischen StBil. und HBil. Während handelsrechtl. die bisherigen Bewertungsgrundsätze weiterhin ihre Gültigkeit behalten, kommen für Rückstellungen in der StBil. niedrigere Wertansätze in Betracht. Damit wurden mit Einführung der Vorschrift weitere Ausnahmefälle vom Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. geschaffen (zum eingeschätzten Umfang der Abweichungen s. die unterschiedliche Beurteilung bei KROSCHER/LÖBL/WELLISCH, DB 1998, 2390; WEBER-GRELLET, DB 1998, 2436, sowie kritisch KÜTING/KESSLER, DStR 1998, 1937 [1939]; GLADE, DB 1999, 404).

Erweiterung der Verrechnung: Wie sich bereits aus der Begründung zum Gesetzentwurf (BTDrucks. 14/23, 172) entnehmen lässt, wird der Kreis der mit den Verpflichtungen verrechenbaren Vorteile durch die Neuregelung des Nr. 3a Buchst. c in tatsächlicher Hinsicht erweitert. Damit folgt der Gesetzgeber auch den jüngeren Rechtsprechungstendenzen, nach denen der BFH das Kompensationsgebot auf die Fälle ausgedehnt hat, in denen der Stpfl. bewusst verlustbringende Geschäfte abschließt, um sich die wirtschaftlichen Vorteile, die sich mittelbar daraus ergeben (zB Absatzerhöhung), zu sichern (vgl. BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93 aaO).

Dies zeigt sich zum Beispiel darin, dass das Kompensationsgebot iSd. Nr. 3a Buchst. c – entgegen der früher wohl herrschenden Auffassung – nicht voraussetzt, dass die Vorteile bzw. Ansprüche der Entstehung der Verbindlichkeit in rechtl. verbindlicher Weise nachfolgen (vgl. BFH v. 8.2.1995 – I R 72/94, BStBl. II 1995, 412 zu Verbindlichkeitsrückstellungen wegen nicht genommenen Urlaubs).

International Accounting Standards: Nach IAS 37, 53, sind Erstattungsansprüche („reimbursements“) nur dann zu erfassen, wenn es so gut wie sicher ist („virtually certain“), dass das Unternehmen die Erstattung bei Erfüllung der Verpflichtung auch erhält. Bleibt das bilanzierende Unternehmen bei Ausfall

des zur Erstattung Verpflichteten für den gesamten Betrag haftbar, so ist nach dem Prinzip der Bruttobilanzierung zu verfahren, dh. die Rückstellung ist in voller Höhe zu passivieren und die Erstattung als separater Vermögensgegenstand zu aktivieren. Hierbei darf der für die Erstattung angesetzte Betrag die Höhe der Rückstellung nicht übersteigen. Eine rückstellungsmindernde Verrechnung mit Rückgriffsansprüchen ist nur zulässig und geboten (Prinzip der Nettobilanzierung), wenn das Unternehmen bei Ausfall des zur Erstattung Verpflichteten für die entsprechenden Kosten keine Haftung trifft (IAS 37, 57).

2. Tatbestandsmerkmale

a) „Künftige Vorteile“

1176

Bei der stl. Bewertung von Rückstellungen sind „künftige Vorteile“, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden, wertmindernd zu berücksichtigen, soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind. Die ursprünglich geplante Gesetzesfassung (BTDrucks. 14/23, 6) sah noch eine Kompensation mit „künftigen Einnahmen“ vor. Während für die Begriffsbestimmung von „Einnahmen“ noch auf die durch die Legaldefinition des § 8 Abs. 1 gezogenen Grenzen zurückgegriffen werden konnte, fehlen für die Bestimmung des Begriffs „Vorteile“ gesetzlich vorgezeichnete Konturen im EStG. Der Begriff „Vorteile“ ist in der Terminologie vielschichtig belegt und bietet für sich betrachtet noch keine entscheidende Aussagekraft. Anders als die von der Rspr. zur früheren Rechtslage aufgestellten trennscharfen Kriterien lässt der Wortlaut des Nr. 3a Buchst. c allenfalls ansatzweise erkennen, welche Mindestqualität etwaige Vorteile aufweisen müssen, um als verpflichtungsmindernde Umstände berücksichtigt zu werden. Bei den Begriffen „Einnahmen“ und „Vorteile“ handelt es sich um keine synonym verwendbaren Begriffe. Vielmehr reicht der Wortlaut der neuen Gesetzesfassung über den Wortlaut der ursprünglichen Gesetzesfassung hinaus. Im Vergleich zu dem im RegE noch verwendeten Begriff „Einnahmen“ impliziert der Begriff „Vorteile“ eine Klarstellung des Saldierungsgebots (uE terminologische Klarstellung, da der Begriff der Einnahmen nicht zur bilanziellen Gewinnermittlung, sondern zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 passt). Um den Wortgehalt und damit letztlich auch die Reichweite des Kompensationsgebots zu ermitteln, müssen neben dem Wortlaut der Norm weitere Umstände wie der Wille des Gesetzgebers, die Gesetzessystematik sowie der Sinn und Zweck bei der Auslegung der Vorschrift berücksichtigt werden. Nach dem Wortsinn können die „Vorteile“ materieller (zB in Form von Geld oder Geldeswert) oder immaterieller Natur (zB Kundenstamm) sein. Nach dem Willen des Gesetzgebers unterliegen nur *wirtschaftliche Vorteile* dem Regelungsgehalt des Nr. 3a Buchst. c (vgl. Stellungnahme des Fin-Aussch., BTDrucks. 14/443, 23). Nicht jeder erdenkliche Vorteil (zB persönliches Wohlbefinden des Unternehmers), sondern nur derjenige Vorteil, der sich im künftigen Ergebnis niederschlägt (zB erweiterter Kundenstamm), ist geeignet, die mit der Erfüllung der Verbindlichkeit verbundene Belastungswirkung zu mindern (vgl. BTDrucks. 14/23, 172 und BTDrucks. 14/443, 17).

Beispielhaft genannt wird vom Gesetzgeber die Berücksichtigung von künftigen Vorteilen beim Ausweis von Rekultivierungsrückstellungen. Danach mindern Kippentgelte, die der Unternehmer bei der Verfüllung von dritter Seite zu seinen Gunsten erhalten wird, die Belastungswirkung der später zu erfüllenden Verbindlichkeit. Sie sind daher auch im Rahmen der Bewertung von Rückstellungen wertmindernd zu berücksichtigen. Als Beurteilungshilfe bedient sich der Gesetzgeber – entsprechend dem Teilwertgedanken – des Rückgriffs auf einen erdachten Erwerber des Unternehmens. Die

ser würde die zu erwartenden Kippentgelte bei der im Rahmen der Kaufpreisfestsetzung vorzunehmenden Unternehmensbewertung in sein Kalkül aufnehmen (vgl. BTDrucks. 14/23, 172).

Da nur wirtschaftliche Vorteile unter das Kompensationsgebot fallen, sind Kosten, die mit den künftigen Einnahmen in Verbindung stehen, wiederum vorteilsmindernd zu berücksichtigen.

Von dem Kompensationsgebot werden nur *künftige* Vorteile, dh. noch nicht berücksichtigte (realisierte) Erfolgsbeiträge, erfasst. In Anlehnung an die Ausführungen des BFH im Apotheker-Urteil (BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735) zum Kompensationsbereich der Drohverlustrückstellung ist auch hier davon auszugehen, dass für die Gegenrechnung unbeachtlich ist, ob die Vorteile zu einem aktivierbaren WG führen oder nicht. Auch aus der Formulierung „soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind“ kann nicht gefolgert werden, dass es sich um einen aktivierungsfähigen Vorteil handeln muss. Für die Saldierung ist es ohne Bedeutung, wann die Realisierung der künftigen Vorteile eintritt. Künftige Vorteile können folglich zeitlich mit der Erfüllung der Verpflichtung zusammenfallen, ihr vorangehen oder ihr sogar nachfolgen.

1177 b) Zusammenhang zwischen Vorteil und Erfüllung der Verpflichtung

Sachlicher Zusammenhang: Nach dem Wortlaut von Nr. 3a Buchst. c müssen die Vorteile mit der Erfüllung der Verpflichtung verbunden sein (s. dazu das Beispiel in Anm. 1175: Verpflichtung zur Entsorgung des Autos und Berechtigung zur Vereinnahmung der Erlöse aus dem Verkauf von Ersatzteilen und Schrott). Erforderlich ist ein sachlicher Zusammenhang zwischen Erfüllung und Vorteilsentstehung. Ein ausschließlich zeitlicher Zusammenhang genügt hingegen nicht. Vielmehr kommt es uE auf eine über die sachliche Verknüpfung hinausgehende zeitliche Nähe für die Frage des ursächlichen Zusammenhangs überhaupt nicht an. Eine zeitliche Nähe von Erfüllung und Vorteilsentstehung kann allenfalls als Indiz für die Wahrscheinlichkeit des Vorteilsentstehens und damit als Indiz für eine Gegenrechnungsverpflichtung angesehen werden.

Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Vorteil und Verbindlichkeit etwa dergestalt, dass es sich um einen mit der Verpflichtung korrespondierenden Gegenanspruch aus demselben Rechtsverhältnis handeln müsste, wird von der gesetzlichen Regelung nicht verlangt. Voraussetzung ist jedoch, dass es sich um Vorteile aus der Erfüllung der konkreten Verpflichtung handelt. Ob Vorteile aus der Erfüllung anderer, gleichartiger Verpflichtungen auch in den Kompensationsbereich einzubeziehen sind (uE ist eine pauschale Betrachtung nach Buchst. a hier zulässig; zB Verrechnung von Entsorgungskosten und Schrotterlösen von 100 Autos), ist noch nicht höchstrichterlich geklärt. Das Gegenrechnungsgebot von Nr. 3a Buchst. c dehnt den Kompensationsbereich gegenüber der früheren Rspr. des BFH (vgl. BFH v. 8.2.1995 – I R 72/94, BStBl. II 1995, 412 zu Verbindlichkeitsrückstellungen wegen nicht genommenen Urlaubs) aus. Während nach der früheren Rspr. nur solche noch nicht vollwirksam entstandenen Ansprüche in die Gegenrechnung einbezogen wurden, die in rechtl. verbindlicher Weise der Entstehung oder Erfüllung der Verbindlichkeit zwangsläufig nachfolgten, lässt die Neuregelung einen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Vorteil und der Erfüllung der Verpflichtung genügen.

Beispiel: Die Vereinnahmung von Kippgebühren im Rahmen von Rekultivierungs- und Wiederauffüllungsverpflichtungen ist keine zwangsläufige Folge. Vielmehr hängt sie davon ab, inwieweit es dem zur Rekultivierung Verpflichteten gelingt, mit dritten

Personen Verkipplungsverträge abzuschließen. Insoweit ist ein kausaler Zusammenhang zwischen der Verpflichtung und den Vorteilen nicht erforderlich. Es reicht vollkommen aus, dass beispielsweise immaterielle Vorteile (Geschäftschancen) durch die Reaktivierung veranlasst wurden (hier: Chance zur Einnahme von Kippgebühren).

Der BFH hat zwischen der Teilwertabschreibung auf ein kontaminiertes Grundstück und der Rückstellung zur Beseitigung der Kontamination keinen sachlogischen Zusammenhang gesehen (vgl. BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, FR 2004, 274 zur Rechtslage vor Einführung von Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c, mit krit. Anm. WEBER-GRELLET). Nach Ansicht des BFH handele es sich um unterschiedliche WG, deren Ansatz und Bewertung nach dem Grundsatz der Einzelbewertung unabhängig voneinander und unter Beachtung des Vollständigkeitsgebots zu erfolgen haben. Die mit der Erfüllung der Sanierungsverpflichtung verbundene Grundstückswerterhöhung sei daher nicht rückstellungsmindernd zu berücksichtigen.

c) Wahrscheinlichkeit des Vorteilseintritts

1178

Nach der Gesetzesformulierung unterfallen nur solche Vorteile dem Kompensationsgebot, die *vor aussichtlich* mit der Erfüllung der Verpflichtung verbunden sein werden. Damit muss für den Vorteilseintritt eine gewisse Mindestwahrscheinlichkeit bestehen. Teilweise wurde unter Bezugnahme auf die Rspr. des BFH (zuletzt BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375) zur Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme argumentiert, dass bei der Frage der Passivierung einer Rückstellung diese Wahrscheinlichkeit bejaht werden kann, wenn mehr Gründe für als gegen den Vorteilseintritt sprechen. UE bedeutet dies aber nicht, dass mindestens eine mehr als 50 %-Wahrscheinlichkeit für den Vorteilseintritt für den Einzelfall gelten muss. Vielmehr sind bei großen (gleichartigen) Rechtsgeschäften auch ganz kleine Mindestwahrscheinlichkeiten zu berücksichtigen. Dies ist über statistische Modelle und Berechnung von Erwartungswerten ohne weiteres möglich.

Beispiel: Ein Optiker wirbt am 31.12.2001 in einer regionalen Tageszeitung (Auflage: 200 000 Stück) mit einem kostenlosen Sehtest für jede Person, die das Geschäft betritt, wobei keine Kaufverpflichtung für diesen Test besteht. Aufgrund der guten Lage des Geschäfts rechnet er damit, dass er insgesamt 1000 Personen einen Sehtest (Einzel- und berücksichtigungsfähige Gemeinkosten: 5 € je Test) abnehmen muss. Obwohl hier nur eine Wahrscheinlichkeit von 0,5 % je Leser für die Inanspruchnahme besteht, existiert hierfür grds. eine Rückstellungsverpflichtung. Allerdings sind hier die Chancen aus dem Verkauf von Brillen gegenzurechnen. Wenn jede fünfte Person (insgesamt: also 200 Personen = 0,1 % der Zeitungsaufgabe), die einen Sehtest macht, eine Brille kauft und dabei durchschnittlich ein Gewinn von 22 € erwirtschaftet wird, ist dieser Vorteil gegenzurechnen. Trotz der minimalen Wahrscheinlichkeit von 0,1 % je Leser wirkt sich der Vorteil aus der Chance des Brillenverkaufs ganz erheblich auf die Reduzierung des Rückstellungsbetrags aus. Die Höhe der Rückstellung beträgt nur noch 5000 € ($1000 \times 5 \text{ €}$) \cdot 4400 € ($200 \times 22 \text{ €}$) = 600 €. Beträgt der durchschnittliche Gewinn je Brille mehr als 25 € in diesem Beispiel, so kompensieren die Vorteile die Aufwendungen vollständig, was zur Folge hat, dass die Rückstellung mit Null zu bewerten ist.

Eine derartige Vorteilsberücksichtigung entspricht uE den Leitlinien der sog. Apotheker-Entscheidung des GrS (BFH v. 23.6.1997– GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735). Ein rechtl. Abschluss von Geschäften (im obigen Beispiel: Verkauf von Brillen) ist für die Berücksichtigung von Vorteilen danach nicht erforderlich, vielmehr reicht nach Auffassung des GrS die Aussicht auf einen wirtschaftlichen Vorteil (nämlich höhere Umsätze, die er künftigen Erträgen implizit gleichstellt), die aus der allg. Lebenserfahrung abzuleiten ist.

Teilw. aA FinAussch., BTDrucks. 14/443, 23 für einzelne Rechtsgeschäfte; Beispiel: Berücksichtigung von Kippgebühren als (gegenzurechnender) Vorteil sollte nur möglich sein, wenn die Verträge schon am Bilanzstichtag geschlossen sind; s. auch BMF v. 18.6.1999, StEK EStG § 5 Nr. 153 für Exporterstattungen der Zuckerindustrie; BMF v. 11.11.1999, BStBl. I 1999, 959 betr. Gegenrechnung von Erstattungsansprüchen nach § 4 Altersteilzeitgesetz.

Änderung der EStR 2005: Während die FinVerw. in Anlehnung an die Einzelbegründung zum Gesetzesentwurf (BTDrucks. 14/443, 23) in R 38 Abs. 1 EStR 1999 noch klarstellte, dass die Gegenrechnung voraussetzt, dass der Stpfl. zB aufgrund am Bilanzstichtag abgeschlossener Verträge, die mit der Erfüllung der Verpflichtung wirtschaftlich zusammenhängen, mit Vorteilen rechnen kann, wurde dieser Abs. 1 der R 38 in den EStR 2001 gestrichen. Erfahrungen haben gezeigt, dass die FinVerw. die Streichung dieses Absatzes zum Anlass nahm, den Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c zu erweitern und die Gegenrechnung von Vorteilen (z.B. bei Rekultivierungsverpflichtungen) auch schon dann vorzunehmen, wenn noch kein konkreter Kippvertrag zum Bilanzstichtag vorliegt; zur Gegenrechnung von Erstattungsansprüchen nach dem Altersteilzeitgesetz s. BMF v. 28.3.2007, BStBl. I 2007, 297. Die geänderte Sichtweise der FinVerw. wurde in die EStR 2005 aufgenommen. Nach R 6.11 Abs. 1 EStR 2005 setzt die Gegenrechnung von Vorteilen voraus, dass am Bilanzstichtag nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls mehr Gründe für als gegen den Eintritt des Vorteils sprechen. Die bloße Möglichkeit, dass künftig wirtschaftliche Vorteile eintreten könnten, soll weiterhin für eine Gegenrechnung nicht genügen. Aus Vertrauensschutz auf die frühere Bestimmungen in den EStR 1999 sieht die Neuregelung in den EStR 2005 eine Übergangsregelung vor (R 6.11 Abs. 1 Sätze 3–6 EStR): Bei Rückstellungen, die in einem vor dem 1.1.2005 endenden Wj. gebildet wurden, kann für die Gewinnauswirkung, die sich in einem vor dem 1.1.2005 endenden Wj. aus der erstmaligen Anwendung von Satz 1 ergibt, jeweils iHv. $\frac{9}{10}$ eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden, die in den folgenden neun Wj. jeweils mit mindestens $\frac{1}{9}$ Gewinn erhöhend aufzulösen ist (analog zur Rücklagenauflösung iSv. § 52 Abs. 16 Satz 14). Die Übergangsregelung findet nur Anwendung, wenn die Gegenrechnung nicht auf einer vertraglichen Vereinbarung beruht. Die Rücklage ist in Übereinstimmung mit der handelsrechtl. Jahresbilanz zu bilden, wenn auch in der HBil. durch Gegenrechnung ein entsprechend höherer Gewinn ausgewiesen wird.

Beispiel: U hat im Jahresabschluss auf den 31.12.2003 erstmals eine Rückstellung für eine Rekultivierungsverpflichtung iHv. 100 000 €. Im Jahresabschluss auf den 31.12.2004 wird diese Rückstellung mit dem Betrag 120 000 € ausgewiesen. Bei der Bemessung der Rückstellungshöhe wurden

- a) vertraglich vereinbarte Kippgebühren iHv. 5 000 €,
- b) Vorteile, die nach den Umständen des Einzelfalls voraussichtlich eintreten werden, iHv. 10 000 € nicht berücksichtigt.

Im Fall a) sind die vertraglich vereinbarten Kippgebühren rückstellungsmindernd zu berücksichtigen. Im Fall b) ist die auf den 31.12.2004 passivierte Rückstellung iHv. 120 000 € um den gegenzurechnenden Vorteil iHv. 10 000 € zu mindern. Dieser Minderingsbetrag kann handelsbilanziell und in der StBil. in eine gewinnmindernde Rücklage iHv. 9 000 € eingestellt werden, die im VZ 2005 und in den folgenden 8 Wj. iHv. 1 000 € ($\frac{1}{9}$) gewinnerhöhend aufzulösen ist.

Der künftige Prognosezeitraum für die Berücksichtigung von Vorteilen ist in der Neufassung der EStR offen geblieben. Aus praktischer Sicht ist uE idR ein Prognosezeitraum von 3–5 Jahren angemessen (aA: OFD Karlsruhe v. 14.3.2006, EStK EStG § 6 Fach 1 Nr. 18 für Kippgebühren: 10 Jahre).

Garantiefälle: Die Auslegung des Tatbestandsmerkmals der Eintrittswahrscheinlichkeit erlangt auch für Garantierückstellungen praktische Bedeutung, bei denen der Rückgriff auf den Zulieferer insoweit möglich ist, als dieser für den Schaden verantwortlich ist (zum Rückgriff in der Distributionskette s. die durch das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts eingeführte Neuregelung des § 478 BGB). Anknüpfend an die bisherige – zur früheren Gesetzeslage ergangene – Rspr. (BFH v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1993, 444) ist ein Rückgriffsanspruch uE immer dann in den Kompensationsbereich einzubeziehen, wenn der Garantiefall unmittelbar auf ein von einem Lieferanten gebautes Zuliefererteil zurückzuführen ist, auf gesetzlicher oder vertraglicher Basis ein Rückgriffsrecht gegenüber dem Zulieferer besteht und dieser aufgrund seiner Bonität wirtschaftlich in der Lage ist, die Regressansprüche zu befriedigen (glA LADEMANN/ORTMANN-BABEL, § 6 Rn. 864c). Um eine Saldierung mit Rückgriffsansprüchen vornehmen zu können, müssen in der Praxis also zunächst die Schadenursächlichkeit des Mangels sowie die Verantwortlichkeit des Lieferanten für den Mangel entweder nachweislich feststehen, oder es muss für einen solchen Regressanspruch zumindest eine Vermutung aufgrund von Beweislastumkehrvorschriften bestehen (vgl. § 478 Abs. 3 iVm. § 476 BGB). Kann ein solcher Nachweis nicht erbracht werden und tritt auch keine Beweislastumkehr zu Lasten des Lieferanten ein, scheidet demzufolge die Gegenrechnung eines potentiellen Regressanspruchs aus. Dies ist etwa dann der Fall, wenn nicht ausgeschlossen werden kann, dass der Mangel möglicherweise auf einen fehlerhaften Einbau durch den Regressanspruchsteller zurückzuführen ist.

d) Fehlende Aktivierungspflicht

1179

Künftige Vorteile sind nur dann mit der Verpflichtungsrückstellung zu saldieren, wenn sie sich noch nicht als selbständig zu aktivierende Forderungen konkretisiert haben. Insoweit stellt die Gesetzesfassung gegenüber dem früheren Gesetzentwurf (BTDrucks. 14/23, 6) den Vorrang der Aktivierung gegenüber der Saldierung klar (vgl. BTDrucks. 14/443, 23). Soweit der mit der Erfüllung der Verpflichtung verbundene Anspruch unter Objektivierungsaspekten bereits so erstarkt ist, dass er nach allg. Grundsätzen zu aktivieren ist, scheidet demzufolge eine Gegenrechnung zugunsten eines „Bruttoausweises“ von Forderung und Rückstellung aus (SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 405; zur Aktivierungspflicht von Forderungen s. § 5 Anm. 2200). In materieller Hinsicht wird mit dieser Exklusivregelung eine zweifache erfolgswirksame Erfassung des Gegenanspruchs vermieden (nach LECHNER in OPPENHOFF & RÄDLER [Hrsg.], StEntlG 1999/2000/2002, 2. Aufl. 1999, 82, wird damit dem § 246 Abs. 2 HGB Rechnung getragen). Daher kann beispielsweise die Rückstellung, die ein Getränkehändler anlässlich der Verpflichtung zur Rückgabe von vereinnahmten Pfandgeldern an seine Kunden bildet, nicht mit der zu aktivierenden Forderung gegenüber dem Getränkehersteller verrechnet werden (BMF v. 8.11.1999, FR 2000, 227, unter Hinweis auf den Grundsatz der Einzelbewertung).

Häufig ist es für den Stpfl. günstiger, wenn der Vorteil nicht aktiviert, sondern im Rahmen der Rückstellungsbewertung kompensierend berücksichtigt wird. Die Verrechnung des Vorteils mit der ungewissen Verbindlichkeit führt im Vergleich zu einem Bruttoausweis von Forderung und Verbindlichkeit zu einer niedrigeren Bemessungsgrundlage für die Abzinsung und demzufolge auch zu einem geringeren Gewinnausweis.

1180 **3. Rechtsfolge: Wertmindernde Berücksichtigung**

Künftige Vorteile, welche die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c erfüllen, sind bei der Bewertung von Rückstellungen wertmindernd zu berücksichtigen. Hierbei können die Vorteile maximal bis zur Höhe der Rückstellungsverpflichtung verrechnet werden, mit der Folge, dass der Ansatz einer Rückstellung im Fall einer Überkompensation ausscheidet. Der Wortlaut des Gesetzes lässt indes offen, auf welche Weise eine wertmindernde Berücksichtigung vorzunehmen ist. Gerade im Hinblick auf die kumulativ wirkenden Bewertungsvorschriften ist die Bewertung im Einzelfall durch Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c nicht hinreichend geklärt. Dies zeigt sich etwa im Verhältnis von Kompensationsgebot zu Abzinsungsgebot. Grds. ist der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung erforderliche Rückstellungsbetrag um den Wert des zukünftigen Vorteils zu kürzen und erst der so ermittelte Saldo nach Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e abzuzinsen.

Beispiel: Die angenommene Rekultivierungsverpflichtung eines Kieswerks beträgt für einen verbleibenden Zeitraum von 5 Jahren 20 000 €. Der Wert der künftigen Vorteile aus der Vereinnahmung von Kippentgelten wird iHv. 5 000 € angesetzt. Per Saldo ist das zur Rekultivierung verpflichtete Kieswerk damit iHv. 15 000 € belastet. Dieser Betrag unterliegt dem Abzinsungsgebot des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e.

Diese Berechnungsmethode ist jedenfalls immer dann angebracht, wenn die künftigen Vorteile spätestens mit der Erfüllung der Verpflichtung eintreten. Noch zu klären sein wird vor dem Hintergrund der Einführung des Abzinsungsgebots die Frage, ob der Wert solcher gegenzurechnenden Vorteile, die erst später – also nach Erfüllung der Verpflichtung – wirksam werden (zB wenn öffentliche Zuschüsse erst Jahre nach Erfüllung der Verpflichtung ausbezahlt werden), bereits *vor* der Verrechnung abgezinst werden kann (für eine Abzinsung des gegenzurechnenden Vorteils: SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 408).

1181 **4. Fallgruppen**

Ersatzansprüche: Ausgleichs- und Ersatzansprüche, wie sie etwa gegenüber der Urlaubskasse bestehen, können verrechnet werden. Des weiteren können auch Ausgleichsansprüche, die im Fall der Inanspruchnahme durch Dritte kraft Gesetzes auf den Stpfl. übergehen (zB Gesamtschuldnerschaft, Bürgschaft), saldiert werden (vgl. auch „Rückgriffsanspruch“).

Öffentliche Zuschüsse: Vorteile infolge von öffentlichen Zuschüssen, die im Rahmen der Erfüllung der Rückstellungsverpflichtung gewährt werden, mindern die Belastungswirkung des Stpfl. und sind demzufolge in die Gegenrechnung einzubeziehen (s. dazu BMF v. 28.3.2007, BStBl. I 2007, 297 für Erstattungsansprüche nach § 4 Altersteilzeitgesetz; kritisch hierzu HEGER, BB 2007, 824; ORTMANN-BABEL/BOLIK, DStR 2007, 1139 mwN).

Rückgriffsanspruch: Besteht ein werthaltiger und unbestrittener Rückgriffsanspruch oder wird ein solcher zumindest mit Verbindlichkeitseintritt ebenfalls entstehen, so ist – fehlende Aktivierungspflicht vorausgesetzt – die Notwendigkeit einer Gegenrechnung nicht zweifelhaft. Rückgriffsansprüche können beispielsweise gegenüber dem Versicherer oder bei Garantieverpflichtungen gegenüber dem Zulieferer oder dem Subunternehmer bestehen (s. Anm. 1178).

Vertrag über ergänzendes Geschäft: Künftige Vorteile müssen nicht aus demselben Rechtsverhältnis, auf dem die Verpflichtung beruht, erwachsen. Sie können auch aufgrund von ergänzenden Geschäften mit Dritten entstehen (s. Anm. 1175 u. 1178).

Zinsansprüche: Künftig entstehende Zinsansprüche aufgrund von verzinslichen Vorausleistungen können nach der Gesetzesbegründung (FinAussch., BTDrucks. 14/443, 23) in den Kompensationsbereich fallen, wenn der Stpfl. nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag davon auszugehen hat, dass erbrachte bzw. künftig noch zu erbringende Vorausleistungen verzinst werden.

V. Ansammlungsrückstellung (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d)

Schrifttum: KUPSCH, Neue Entwicklungen bei der Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen DB 1989, 53; CREZELIUS, Zur Bildung von Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen, DB 1992, 1361; BAUM, Umweltrechtliche und steuerrechtliche Behandlung kontaminierter Grundstücke, DB 1995, 153; WEBER-GRELLET, Realisationsprinzip und Rückstellungen unter Berücksichtigung der neuen Rechtsprechung DStR 1996, 896; KRAEUSEL, Änderungen im Steuerrecht durch das StEntlG 1999/2000/2002, DStZ 1999, 401; Schmalenbach-Gesellschaft zur Förderung der Betriebswirtschaftlichen Forschung und Praxis, Einfluss ausgewählter steuerrechtlicher Änderungen auf die handelsbilanzielle Bilanzierung, DB 2000, 681; STEGEL, Rückstellungen in der Steuerbilanz und Leistungsfähigkeitsprinzip – Auch eine Stellungnahme zu KÜTING/KESSLER (StuB 2000, 21 ff.), StuB 2000, 29; SOLFRIAN, Auswirkungen des StEntlG 1999/2000/2002 auf die Betriebsverpachtung, StuB 2000, 169; VAN DE LOO, Abzinsung von Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz und Folgen für die Handelsbilanz, DStR 2000, 508; HUG/ROSS/SEIDLER, Bilanzielle Bewältigung der Rückwirkungsproblematik durch das Altfahrzeug-Gesetz (AltfahrzeugG), DB 2002, 1013; OSER/ROSS, Rückstellungen aufgrund der Pflicht zur Rücknahme und Entsorgung von sog. Elektroschrott beim Hersteller – Bilanzierung nach HGB, IFRS und US-GAAP, Wpg. 2005, 1069; STEGEMANN, Aktuelle bilanzsteuerrechtliche Aspekte der Rückstellungsbildung, INF 2006, 136; KESSLER, Rückstellungen für atomare Entsorgung: Weder Fremdkörper noch Störfall im deutschen Steuerbilanzrecht, IStR 2006, 98; s. auch vor Anm. 1158.

1. Rechtsentwicklung

1182

Vorbemerkung: Vor Einführung von Nr. 3a Buchst. d wurde bezüglich der Bildung von Ansammlungsrückstellungen die Auffassung vertreten, dass allein die rechtl. Entstehung einer Verbindlichkeit für die Rückstellungsbildung nicht ausreiche. Vielmehr musste die Verbindlichkeit zusätzlich auch wirtschaftlich verursacht sein (vgl. zB CLEMM/NONNENMACHER in Beck-BilKomm. IV. § 249 HGB Rn. 34–41 mwN). Unter wirtschaftlicher Verursachung verstand man, dass die Verbindlichkeit mit bereits erwirtschafteten Erträgen in Zusammenhang stehen müsse. Nach Ansicht des I. Senats des BFH (Urt. v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121) sollte es hingegen nicht auf die wirtschaftliche Verursachung iSd. Alimentationsprinzips (vgl. MOXTER in Festschr. Forster, 1992, 427 [432]), sondern entsprechend dem Imparitätsprinzip allein auf die rechtl. Entstehung ankommen. Die FinVerw. hatte hierauf mit einem Nichtanwendungserlass reagiert (BMF v. 21.1.2003, BStBl. I 2003, 125). Das Merkmal der wirtschaftlichen Verursachung wird vom Gesetzgeber durch die Begrenzung der Rückstellungsbildung im Steuerbilanzrecht, wie sie insbes. in Nr. 3a Buchst. d verankert ist, ausdrücklich bestätigt.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): In der endgültigen Gesetzesfassung wurde die steuerbilanzielle Regelung über die Bildung so genannter Ansammlungsrückstellungen systemkonform innerhalb der Bewertungsvorschrift des § 6 aufgenommen und nicht im Rahmen der Gewinnermittlungsvorschriften des § 5 erfasst (anders noch im Entwurf des StEntlG 1999/2000/2002, BTDrucks. 14/265).

► *Anwendungsbereich der Neuregelung*: Nach der Begründung des Gesetzgebers (BTDrucks. 14/442, 23) soll die Einführung des Buchst. d in Nr. 3a lediglich Anwendung finden für Verpflichtungen, die nicht rechtl., sondern wirtschaftlich in den Folgejahren entstehen und auf die Folgejahre verteilt werden müssen. Dabei wird ausdrücklich auf die Entscheidung des BFH v. 19.2.1975 – I R 28/73 (BStBl. II 1975, 480) zur bilanziellen Behandlung von sogenannten Abbruchverpflichtungen Bezug genommen. Hiernach ist für die Verpflichtung eines Stpfl., ein betrieblich genutztes Gebäude nach 10 Jahren Nutzung abzureißen, unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten die Gesamtheit dieser Jahre (im Bsp. 10 Jahre) ursächlich für das Entstehen der Verpflichtung. Wirtschaftlich entsteht deshalb die Abbruchverpflichtung für das Betriebsgebäude nicht vollständig im Erstjahr, sondern ist auf die betreffende Zeitspanne von 10 Jahren zu verteilen. Die Verteilung ist gleichmäßig zu je $\frac{1}{10}$ bis zum tatsächlichen Eintritt der Abbruchverpflichtung vorzunehmen.

Aus der Gesetzesbegründung ersieht man, dass zwischen rechtl. entstandenen, tatsächlich entstandenen und im wirtschaftlichen Sinne entstandenen Verpflichtungen zu unterscheiden ist. Entsprechend der Eingruppierung der Verpflichtungen richtet sich die stabilisierende Behandlung. Wie sich diese drei Begriffe unterscheiden, darauf geht die Gesetzesbegründung nicht ein. Die frühere Rspr. des BFH (Urt. v. 28.6.1989 – I R 86/85, BStBl. II 1990, 550; v. 10.12.1992 – IX R 34/91, BStBl. II 1994, 158) unterschied lediglich zwischen wirtschaftlicher und rechtl. Verursachung bzw. Entstehung. Es war jedoch nicht eindeutig geklärt, ob beide Merkmale kumulativ oder alternativ zu verwenden waren (SCHÖN, BB 1994, Beil. 9 zu Heft 15).

► *Keine Anwendung* findet die Neuregelung – nach Auffassung der BReg. (BTDrucks. 14/442, 24) – auf Verpflichtungen, die tatsächlich und nicht nur im wirtschaftlichen Sinne im Laufe der Jahre ansteigen. Für derartige Rückstellungen sollen die allg. Grundsätze der Bewertung gelten. In diesen Fällen steigt die Verpflichtung von Jahr zu Jahr an. Als Beispiel wird in der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/442, 24) die Verpflichtung zur Rekultivierung eines Grundstücks aufgeführt. Auf eine jeweils gesonderte gesetzliche Verankerung wurde jedoch verzichtet.

AltfahrzeugG v. 21.6.2002 (BGBl. I 2002, 2199; BStBl. I 2002, 854): Durch die Einfügung eines neuen Satzes 2 in Buchst. d wurde für die Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen, die vor In-Kraft-Treten entsprechender Verpflichtungen in Verkehr gebracht worden sind, eine spezielle Bewertungsregelung für Ansammlungsrückstellungen verankert; s. dazu Anm. 1184.

1183 2. Konkretisierung der allgemeinen Regelung

Verpflichtung: Nr. 3a Buchst. d regelt die Bildung von Rückstellungen für Verpflichtungen (s. auch R 6.11 Abs. 2 EStR). Aufgrund der allg. Formulierung des Gesetzestexts in Satz 1 ergibt sich, dass die gesetzliche Regelung sowohl für Sachleistungsverpflichtungen (s. Anm. 1173) als auch für Geldleistungsverpflichtungen gilt.

Die in Nr. 3a Buchst. d enthaltene Regelung hinsichtlich der Verpflichtung zur Bildung von so genannten Ansammlungsrückstellungen findet jedoch keine Anwendung auf Aufwandrückstellungen, sondern ist lediglich auf Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten anzuwenden. Grund hierfür ist, dass entsprechend dem Gesetzeswortlaut eine „Verpflichtung“, mithin also ein Schuldcharakter notwendig ist (FROTSCHER, § 5 Rn. 235).

Stl. können Aufwandsrückstellungen nach R 5.7 EStR nur unter gewissen Voraussetzungen gebildet werden. Bei den Aufwandsrückstellungen handelt es sich um einen Aufwand „gegen sich selbst“. Es liegt somit keine Verpflichtung gegenüber einem anderen vor, die eine Rückstellungsbildung nach der obigen Regelung des Gesetzes rechtfertigen würde.

Wirtschaftliche Verpflichtung: Nach dem Gesetzeswortlaut ist für die Pflicht zur Bildung einer Rückstellung iSd. Nr. 3a Buchst. d ein Entstehen im wirtschaftlichen Sinne notwendig. Dabei handelt es sich um einen Begriff, der zwar von der Rspr. (BFH v. 28.6.1989 – I R 86/85, BStBl. II 1990, 550; v. 10.12.1992 – IX R 34/91, BStBl. II 1994, 158) verwendet wurde. Eine Definition seitens der Rspr. oder des Gesetzgebers liegt jedoch nicht vor. Im Rahmen der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/442, 23) wurde der Begriff des Entstehens im wirtschaftlichen Sinne lediglich als Abgrenzungsmerkmal zum Entstehen im rechtl. Sinne verwendet.

Das Problem der wirtschaftlichen Entstehung einer Verbindlichkeit liegt in der Identifizierung des wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandmerkmals einer Verbindlichkeit und insbes. in der inhaltlichen Ausgestaltung einer Zuordnungsregel, die die periodenbezogene Zurechnung der verpflichtungsbegründenden Ereignisse präzisiert. Die den GoB entsprechende Auslegung des Entstehens von Zukunftsausgaben im wirtschaftlichen Sinne ist generell aus dem Realisationsprinzip abzuleiten (KUPSCH, DB 1989, 53). Hinsichtlich des für die Passivseite einschlägigen Vorsichtsprinzips ist diese Behandlung jedoch nicht unumstritten (§ 5 Anm. 857). Für die Bildung von Rückstellungen ist deshalb nach Auffassung der Rspr. (BFH v. 28.6.1989 – I R 86/85, BStBl. II 1990, 550) nicht nur auf das Vorsichtsprinzip, sondern ebenso auf das Realisationsprinzip sowie das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise abzustellen (WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896; s. Anm. 220).

► *Ratierliche Verteilung:* Zu den unter Nr. 3a Buchst. d zu subsumierenden Sachverhalten zählen somit diejenigen, bei denen die am Bilanzstichtag feststehende Verpflichtung unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten auf die Wj. verteilt werden muss, die für das Entstehen der Verpflichtung ursächlich sind (BTDrucks. 14/443, 23). Daraus ergibt sich, dass die Verpflichtung, für die die Rückstellung zu bilden ist, zum entsprechenden Bilanzstichtag zwar (rechtl.) bereits vollständig entstanden ist, ihre Verlustantizipation aber nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nur ratierlich über den Nutzungszeitraum erfolgen darf.

Wirtschaftliche Entstehung der Verpflichtung im Zeitablauf: Nicht unter die Regelung des Buchst. d fallen Verpflichtungen, die wirtschaftlich erst im Zeitablauf entstehen und nicht sofort und in voller Höhe. Darauf wird ausdrücklich in der Gesetzesbegründung hingewiesen (BTDrucks. 14/443, 23), denn grds. könnte die Neuregelung des Buchst. d so verstanden werden, dass sämtliche Arten von Ansammlungsrückstellungen darunter subsumiert werden könnten, also auch diejenigen, die erst im Zeitablauf wirtschaftlich entstehen.

Unter wirtschaftlicher Entstehung im Zeitablauf versteht man, dass der Rückstellungsbedarf jährlich gegenüber dem des Vorjahres entsprechend der wirtschaftlichen Entstehung ansteigt. Der Anstieg der Verpflichtung ist jedoch nicht ausschließlich dadurch begründet, dass bspw. inflationäre Auswirkungen dafür verantwortlich sind, sondern dadurch, dass aufgrund der bestehenden Verpflichtung der notwendige Rückstellungsbedarf jährlich zunimmt und deshalb die Rückstellung entsprechend aufzustocken ist.

Wertverhältnisse zum jeweiligen Bilanzstichtag: Maßgeblich für die Bewertung von Rückstellungen für Verpflichtungen, die im Zeitablauf entstehen, sind die Wiederbeschaffungskosten bzw. das Preisniveau zum jeweiligen Bilanzstichtag (BFH v. 26.9.1975 – III R 75/74, BStBl. II 1976, 110). Der Rückstellungsbetrag ist dabei durch die jährlichen Zuführungsraten in den jeweiligen Wj. anzusammeln, in denen der laufende Betrieb des Unternehmens ursächlich für die Entstehung der Verpflichtung war (BFH v. 19.2.1975 – I R 28/73, BStBl. II 1975, 480).

Beispiel: Ein Stpfl. nutzt für betriebliche Zwecke ein Lagergebäude. Dieses hat er nach 15 Jahren abzureißen. Zum Bilanzstichtag 01 beträgt der *Barwert* der geschätzten Abbruchkosten (s. Anm. 1187) unter Berücksichtigung der Wertverhältnisse zum Stichtag 01 150 000 €. Somit hat der Stpfl. eine Rückstellung im Jahresabschluss 01 in Höhe von 10 000 € (150 000 €/15 Jahre) zu bilden. Grund hierfür ist, dass nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die 15 Jahre in ihrer Gesamtheit ursächlich für die Entstehung der Verpflichtung sind. Wirtschaftlich entsteht die Abbruchverpflichtung nicht sofort in voller Höhe, sondern jährlich zu einem Fünfzehntel. Somit ist im Jahresabschluss des Jahres 01 eine Rückstellung in Höhe von 10 000 € zu bilden.

Preissteigerungen: Zur Nichtberücksichtigung künftiger Preissteigerungen s. Anm. 1174. Inzwischen eingetretene Preissteigerungen sind nicht auf den ausstehenden Ansammlungszeitraum zu verteilen, sondern außerplanmäßig – anteilig für den abgelaufenen Ansammlungszeitraum – in einer Einmalzuführung nachzuholen (vgl. R 6.11 Abs. 2 Sätze 5 u. 6 EStR).

Barwerterhöhungen, die sich aus der Steigerung des Barwerts ergeben, sind ebenfalls vollständig (für das betreffende Jahr) zu erfassen.

Beispiel (Fortführung von oben): Der Barwert der Abbruchverpflichtung steigt im Jahr 02 von 150 000 € um 5,5 % auf 158 250 €. Neben dem materiellen Zuführungsbetrag von 10 550 € ($\frac{1}{15}$ von 158 250 €) ergibt sich ferner eine Erhöhung des bisherigen Barwerts um 550 €. Somit beträgt die gesamte Rückstellung nach zwei Jahren insgesamt 21 100 €.

1184 3. Spezialregelung für die Entsorgung von Altfahrzeugen (Satz 2)

Verpflichtung zur Entsorgung von Altfahrzeugen: Aufgrund der Richtlinie 2000/53/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 18.9.2000 (ABl. EG Nr. L 269, 34) über Altfahrzeuge wurde in der AltfahrzeugVO v. 21.6.2002 (BGBl. I 2002, 2214) für alle Hersteller oder Importeure von Fahrzeugen (PKW und leichte Nutzfahrzeuge) eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung zur unentgeltlichen Rücknahme und Verwertung (einschl. der Übernahme der damit verbundenen Kosten) verankert. Diese gesetzliche Verpflichtung gilt generell für Fahrzeuge, die ab dem 1.7.2002 in Verkehr gebracht werden (neue Altfahrzeuge). Für Fahrzeuge, die vor dem 1.7.2002 in Verkehr gebracht wurden (alte Altfahrzeuge), gilt die Verpflichtung zur Rücknahme und Verwertung erst seit dem 1.7.2007. Somit gibt es einen Übergangszeitraum vom 1.7.2002 bis zum 30.6.2006, der für die handels- und strechtl. Übergangsregelungen von Bedeutung ist.

Rückstellungspflicht ohne Ansammlung und Übergangsregelung: Aufgrund fehlender Spezialregelung gilt für die Entsorgungspflicht für die Fahrzeuge, die nach dem 30.6.2002 in Verkehr gebracht werden, eine handelsrechtl. Rückstellungspflicht nach § 249 Abs. 1 HGB, die aufgrund von § 5 Abs. 1 Satz 1 (s. § 5 Anm. 61) auch stl. zu beachten ist. Die Übergangsregelung in Nr. 3a Buchst. d Satz 2 gilt für die neuen Altfahrzeuge nicht. Allerdings gelten hierfür auch die anderen Buchst. der Nr. 3a. Nach Buchst. a darf wohl nur eine anteilige Rückstellung nach der zu erwartenden Rückgabequote gebildet werden; nach Buchst. c müssen wohl die Schrotterlöse aus der Karosserie als Vorteile

(s. Anm. 1175) abgezogen werden; ebenso ist vom so ermittelten Betrag eine Abzinsung nach Buchst. e vorzunehmen (s. Anm. 1187; anders aber bei der Übergangsregelung).

Handelsrechtliche Übergangsregelung: Nach Art. 53 Abs. 1 EGHGB gilt auch für die alten Altfahrzeuge (Inverkehrbringung vor dem 1.7.2002) für die Rückstellungen eine vollständige (also keine ratierliche) Passivierungspflicht. Allerdings kann für diese (alten) Altfahrzeuge bis zum 30.6.2007 eine Bilanzierungshilfe (Wahlrecht mit entsprechender Ausschüttungssperre) auf der Aktivseite nach Art. 53 Abs. 2 EGHGB angesetzt werden. Als Bilanzierungshilfe gilt der Unterschiedsbetrag zwischen der vollen Rückstellung und jenem Betrag, der sich aus der (ratierlichen) Ansammlung der Rückstellung in gleichen Jahresbeträgen ergeben würde (vgl. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 385.4). Wird diese Bilanzierungshilfe, für die stl. ein Aktivierungsverbot besteht, in der HBil. aktiviert, führt dies lediglich zu einer Annäherung, aber nicht zu einer Gleichheit der handels- und strechtl. Ergebnisse, da die Bilanzierungshilfe bis zum 30.6.2007 aufgelöst sein muss, der stl. Ansammlungszeitraum sich aber bis zum Erfüllungszeitpunkt (Rückgabezeitpunkt der Fahrzeuge; s.u.) erstreckt.

Eine handelsrechtl. Bilanzierungshilfe als Aktivposten kann für die neuen Altfahrzeuge (Inverkehrbringung nach dem 30.6.2002) nicht gebildet werden.

Steuerrechtliche Übergangsregelung: Die gesetzliche (Übergangs-)Regelung des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 2 gilt nur bei einer gesetzlichen (idR öffentlich-rechtl.) Verpflichtung für WG, die vor In-Kraft-Treten dieser Verpflichtung in Verkehr gebracht worden sind, bis zum Beginn des entsprechenden *Erfüllungszeitpunkts*: Hersteller von Elektro- und Elektronikgeräten sind zwar nach dem Elektro- und Elektronikgerätegesetz (Ges. v. 16.3.2005, BGBl. I 2005, 762) auch zur Entsorgung von sog. Alt-Altgeräten (Geräte, die vor dem 13.8.2005 in Verkehr gebracht wurden) verpflichtet. Gleichwohl scheidet in diesen Fällen die Bildung von Rückstellungen vor dem tatsächlichen Rücknahmezeitpunkt aus, da die Pflicht zur Rücknahme von Alt-Altgeräten privater Nutzer (im Gegensatz zu sog. Neu-Altgeräten, die ab dem 13.8.2005 in Verkehr gebracht wurden) nur diejenigen Marktteilnehmer trifft, die im Rücknahmejahr noch Neugeräte in Verkehr bringen. Da die wirtschaftliche Verursachung nicht in dem (ursprünglichen) In-Verkehr-Bringen dieser Alt-Altgeräte liegt und die Entsorgungsverpflichtung vor dem tatsächlichen Rücknahmezeitpunkt noch nicht abschbar ist, scheidet in diesen Fällen die Anwendung der speziellen Bewertungsvorschrift des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 2 aus (vgl. STEGEMANN, INF 2006, 136; OSER/Ross, Wpg. 2005, 1069).

► *Wirtschaftsgüter:* Die vorliegende Regelung gilt nicht nur für die Entsorgung von Altfahrzeugen, sondern entsprechend auch für andere WG („Erzeugnisse“), für die schon (gesetzliche) Entsorgungsverpflichtungen gelten, die aber noch nicht erfüllt wurden, sowie für künftige Rücknahme- und Verwertungsverpflichtungen, die erst noch in Zukunft gesetzlich verankert werden.

► *Altfahrzeuge:* Diese Regelung gilt für die Fahrzeuge, die vor dem 1.7.2002 in Verkehr gebracht wurden und die den Herstellern oder Importeuren (bzw. deren Beauftragten) nach dem 30.6.2007 zu Entsorgungszwecken zurückgegeben werden. Auch wenn die Entsorgungsverpflichtung erst seit dem 1.7.2007 zur Anwendung kommt, bestand schon vor diesem Zeitpunkt (in Höhe der zu erwartenden Rückgabequote ab diesem Zeitpunkt) ein Erfüllungsrückstand und somit eine rechtl. sowie wirtschaftliche Verpflichtung.

- ▷ *Ansammlung*: Fallen Rücknahme- und Verwertungsverpflichtungen unter diese Neuregelung, so ist der Erfüllungsbetrag in gleichen Raten anzusammeln, dh. der voraussichtliche Erfüllungsbetrag ist über den Ansammlungszeitraum in nominal gleichen Beträgen (ggf. pro-rata-temporis; bei halben Jahr also nur zu 50 %) der Rückstellung zuzuführen. Verkürzt sich der Ansammlungszeitraum, so ist dem durch eine Aufstockung und erhöhte Zuführungsbeträge Rechnung zu tragen.
- ▷ *Ansammlungszeitraum*: Der Ansammlungszeitraum erstreckt sich bis zum Erfüllungszeitpunkt. Dies ist nicht der Zeitpunkt, ab dem eine gesetzliche Rücknahmeverpflichtung (bei alten Altfahrzeugen also seit 1.7.2007) beginnt, sondern der zu erwartende Rücknahmezeitpunkt. Fraglich ist, ob für den Beginn des Zeitraums der Zeitpunkt der gesetzlichen Verankerung oder ob rückwirkend auch schon der Zeitpunkt des In-Verkehr-Bringens (so offensichtlich KORN/STRAHL, § 6 Rn. 385.5 im Beispiel) der Fahrzeuge maßgeblich ist. Letztere Auffassung, die uE wegen der Rückwirkung – bei Belastungen – verfassungsrechtl. bedenklich sein könnte, hätte zur Folge, dass für die Zeiträume zwischen dem In-Verkehr-Bringen und dem In-Kraft-Treten der gesetzlichen Verpflichtung (fakultativ: Tag des Gesetzesbeschlusses, vgl. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 385.2 Fn. 3) im Jahr der Gesetzesverankerung eine Einmalzuführung erforderlich wäre (vgl. zur Berechnung das Beispiel bei KORN/STRAHL, § 6 Rn. 385.5). Aufgrund des nicht eindeutigen Gesetzeswortlauts ist uE – auch aus Vereinfachungsgründen – für den Beginn des Zeitraums auf die erste Auffassung zurückzugreifen (In-Kraft-Treten der gesetzlichen Verpflichtung), da Satz 2 – im Gegensatz zu Satz 3 – sich nicht auf den „Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung“ bezieht. Da keine ausdrückliche Übergangsregelung für diese Neuregelung existiert, gilt uE nach § 52 Abs. 1 Satz 1 der erstmalige Zeitpunkt der Geltung dieser Gesetzesregelung (VZ 2002) somit als Beginn des Ansammlungszeitraums.
- ▷ *Keine Abzinsung*: Für die neu geschaffene Ansammlungsregelung in Satz 2 ist ausdrücklich eine Ausnahme von Buchst. e (s. Anm. 1187) und somit ein Abzinsungsverbot verankert worden. Ob dies aus Vereinfachungsgründen oder wegen des fakultativen Gleichklangs hinsichtlich der erfolgsmäßigen Auswirkungen in HBil. (bei Ansatz der Bilanzierungshilfe) und StBil. (uE nicht erreichbar) erfolgt, ist unklar.

1185 4. Verpflichtung zur Stilllegung von Kernkraftwerken (Satz 3)

Art der Verpflichtung: Die Betreiber von Kernkraftwerken haben die öffentlich-rechtl. Verpflichtung, die Risikomaterialien der Kraftwerke sicher zu entsorgen und bei Stilllegung das Kernkraftwerk abzureißen. Nach den oben (s. Anm. 1183) gewonnenen Erkenntnissen zur grundsätzlichen Behandlung von Ansammlungsrückstellungen sind Verpflichtungen zur Stilllegung bzw. zum Abriss von Kernkraftwerken zu bewerten. Es handelt sich hierbei ebenfalls um eine Verpflichtung, deren Rückstellungsbedarf aus rechtl. Betrachtungsweise sofort und in voller Höhe entsteht. Die stl. Rückstellungsbildung orientiert sich nach Nr. 3a Buchst. d Satz 3 nicht nach der rechtl., sondern nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Somit sind diese Rückstellungen während des Nutzungszeitraums – also von Inbetriebnahme bis zur Stilllegung des Kernkraftwerks (aber grds. maximal 25 Jahre; s.u.) – zeitanteilig und in gleichen Raten anzusammeln. Die zurückzustellenden Beträge richten sich nach dem jeweiligen Stand von Wissenschaft und Technik und sind zeitanteilig zu berücksichtigen (FROTSCHER, § 5 Rn. 343). Bei der Verpflichtung zur Stilllegung eines Kernkraftwerks handelt

es sich um eine Sachleistungsverpflichtung iSd. Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b; s. Anm. 1174. Zur Schätzung des Rückstellungsbetrags wird idR auf einen externen Gutachter zurückgegriffen.

Zeitpunkt der Stilllegung: Eine strittige Frage in diesem Zusammenhang ist jedoch, wann der exakte Zeitpunkt der Stilllegung des Kernkraftwerks eintritt. Entsprechend der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/443, 24) ist der verwendete Begriff der Stilllegung entsprechend der Verwaltungspraxis als „Stilllegung im weiteren Sinne“ zu verstehen (vgl. Anl. 1 des Leitfadens zur Stilllegung von Anlagen nach § 7 des Atomgesetzes v. 14.6.1996, BAnz. v. 12.11.1996).

Liegt der exakte Stilllegungszeitpunkt des Kraftwerks nicht fest, müsste grds. eine Schätzung des Stilllegungszeitpunkts erfolgen. Entsprechend der gesetzlichen Fiktion beträgt jedoch der Zeitraum der Ansammlung maximal 25 Jahre. Dadurch wurde der bisher – im Verwaltungswege (BMF v. 27.12.1995, FR 1996, 153) – festgeschriebene Zeitraum von 19 auf 25 Jahre ausgedehnt. Die Verlängerung des Zeitraums von 19 auf 25 Jahre wurde von der rot-grünen Koalition, die sich den Ausstieg aus der Atomenergie auf ihre politischen Fahnen geschrieben hatte, nicht aus umwelt- und lenkungspolitischen, sondern aus fiskalpolitischen Gründen festgeschrieben. Dadurch sind die bislang unter Berücksichtigung eines Stilllegungszeitraums von 19 Jahren gebildeten Rückstellungen in nicht unerheblichem Umfang erfolgswirksam aufzulösen. Zum Ausgleich kann hierfür jedoch eine Rücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 11 gebildet werden; s. Anm. 1188 f.

Abzinsungsgebot: Die Abzinsung nach Buchst. e gilt auch für diese Rückstellungen, wobei für die Abzinsung der (noch ausstehende) Ansammlungs-(=Nutzungs-)Zeitraum (ggf. fiktiv: 25 Jahre, s.o.) gilt; s. Anm. 1187.

Europarechtliche Bedenken: Zahlreiche regionale Energieversorger hatten bei der EU-Kommission Beschwerde eingelegt. Nach deren Auffassung handelt es sich bei den grds. stfreien Rückstellungen der deutschen Atomindustrie um staatliche Beihilfen. Diese Auffassung teilte die Behörde nicht (Entscheidung der Kommission v. 11.12.2001 C [2001] 3967 fin). In der Begründung heißt es, dass die Rückstellung für die Stilllegung von Kernkraftwerken und die sichere Endlagerung atomarer Abfälle keine staatliche Beihilfe darstellt, da ein Vorteil einzelner Unternehmen oder Produktionszweige nicht erkennbar sei (zum Diskussionsstand vgl. KESSLER, IStR 2006, 98).

VI. Abzinsungsgebot (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e)

Schrifttum: Ross, Einkommensteuerliche Rückstellungsbewertung und Abzinsungsverbot nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB nF, DStZ 1995, 179; KÜTING/KESSLER, Rückstellungsbildung nach der Entscheidung im „Apotheker-Fall“, DStR 1997, 1665; DORALT, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, DB 1998, 1357; BRÜGGEMANN, Auswirkungen der Änderungen von Gewinnermittlungsvorschriften auf den Ansatz von Handels- und Steuerbilanz, 50. Godesberger Fachtagung, 1999, 31; EBERL, Übersicht der BFH-Entscheidungen zum Bilanzsteuerrecht 1998, BBK 1999, F. 17, 3103; ERNSTING, Zur Ausdehnung des Abzinsungsgebots auf Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen, StuB 1999, 457; FELD, Auswirkungen des neuen steuerlichen Wertaufholungs- und Abzinsungsgebots auf die Handelsbilanz, WPg. 1999, 861; KRAEUSEL, Änderungen im Steuerrecht durch das StEntG 1999/2000/2002, DStZ 1999, 401; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Bewertung des Betriebsvermögens nach dem StEntG 1999/2000/2002, WPg. 1999, 689; WERNECKES, Das StEntG 1999/2000/2002, DStZ 1999, 479 (484); KÜTING/HARTH, Die Übergangsregelungen des § 52 Abs. 16 EStG und die Folgen für die Handelsbilanz, DStR 2000, 214; PRINZ, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, 661;

ROGALL, Abzinsung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, BB 2000, 1234; Schmalenbach-Gesellschaft zur Förderung der Betriebswirtschaftlichen Forschung und Praxis, Einfluss ausgewählter steuerrechtlicher Änderungen auf die handelsbilanzielle Bilanzierung, DB 2000, 681; SEGEL, Rückstellungen in der Steuerbilanz und Leistungsfähigkeitsprinzip – Auch eine Stellungnahme zu KÜTING/KESSLER (StuB 2000, 21), StuB 2000, 29; MÜLLEREISERT, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Beitragsrückerstattungen bei Lebensversicherungsunternehmen, DB 2000, 2000; SOLFRIAN, Auswirkungen des StEntG 1999/2000/2002 auf die Betriebsverpachtung, StuB 2000, 169; VAN DE LOO, Abzinsung von Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz und Folgen für die Handelsbilanz, DStR 2000, 508; WENDT, Bilanzierung von aus künftigen Erträgen zu tilgenden Verpflichtungen, EStB 2000, 309; BEISER, Die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Licht des Leistungsfähigkeitsprinzips, DB 2001, 296; HÄHNEL, Abzugsfähigkeit und Bilanzierung von Beitragsrückerstattungen bei Versicherungsunternehmen, 2001; KNOLL, Die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Licht des Leistungsfähigkeitsprinzips – Erwidern und Replik zu dem Beitrag von BEISER, DB 2001, 296, 779; HAPPE, Die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Steuerrecht – Das BMF-Schreiben vom 26.5.2005, StuB 2005, 618; HOFFMANN, Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Konzernverbund, GmbHHR 2005, 972; MARX/BERG, Rückstellungen für Dokumentationsverpflichtungen nach HGB, IFRS und EStG, DB 2006, 169; s. auch vor Anm. 1125 u. 1158.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699; v. 12.7.2005, BStBl. I 2005, 819; v. 25.7.2005, BStBl. I 2005, 828; v. 2.4.2007, BStBl. I 2007, 301.

1186 1. Handelsrechtliche und bisherige steuerliche Abzinsungsverpflichtungen von Rückstellungen

Handelsrecht: Gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 HGB in der ab seit 1.1.1995 geltenden Fassung des HGB besteht handelsrechtl. die Verpflichtung, Rückstellungen nur dann abzuzinsen, wenn die ihnen zugrunde liegenden Verpflichtungen einen Zinsanteil enthalten. Durch die Einfügung des Halbs. 2 in § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB (Versicherungsbilanzrichtlinie-Gesetz v. 24.6.1994, BGBl. I 1994, 1630) ist gegenüber dem zuvor geltenden – auf Richterrecht beruhenden – Rechtszustand keine Änderung eingetreten; die Neuregelung hatte lediglich klarstellende Bedeutung (vgl. BTDrucks 12/7646, 2; vgl. KROPP/WEISANG, DB 1995, 2485).

Die *handelsrechtl. Abzinsung* einer Rückstellung ist jedoch nur vorzunehmen, soweit die ihr zugrundeliegenden Verbindlichkeiten einen Zinsanteil enthalten (BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728). Ein *verdeckter Zinsanteil* setzt jedoch wiederum das Bestehen eines verdeckten Kreditgeschäfts voraus (BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96 aaO). Demnach ist die für die Verpflichtung zu bildende Rückstellung in einen begründeten Schuldeil und einen Zinsanteil aufzuteilen, der erst fortlaufend durch den Zeitablauf begründet wird (Ross, DStZ 1995, 179). Diese Annahme ist aus dem allg. Grundsatz begründet, dass ein einheitliches Gesamtentgelt für zwei Leistungen (zB Kauf eines WG und Stundung als Kreditgeschäft) gewährt wird. Dies gilt unabhängig von den Motiven und Gestaltungsabsichten der Beteiligten. Beide Leistungen sind nach dem Einzelbewertungsgrundsatz zu bewerten. Deshalb hat auch eine Aufteilung der Verpflichtung zu erfolgen.

Nach dem Entwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) v. 8.11.2007 soll eine gesetzliche Verpflichtung zur Abzinsung von Rückstellungen unabhängig von einem fiktiven Zinsanteil eingeführt werden. Gleichzeitig sollen – entgegen dem bisher gültigen Nominal- und Stichtagsprinzip – der Erfüllungsbetrag und damit auch künftige Preisentwicklungen zu berücksichtigen sein (zum Maßgeblichkeitsgrundsatz und den Folgen für das Steuerbilanzrecht s. Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 2008, 209; s. auch HÖFER, BB 2007, 2795; Anm. 1136).

Steuerrecht: Für die Frage der Abzinsung ist aufgrund der Neuregelung durch das StEntlG 1999/2000/2002 bezogen auf den VZ zu unterscheiden:

► *Wj., die vor dem 1.1.1999 enden:* Die handelsrechtl. Regelung des § 253 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 HGB, nach der Rückstellungen nur dann abgezinst werden, wenn die ihnen zugrunde liegenden Verbindlichkeiten einen Zinsanteil enthalten, gilt über die materielle Maßgeblichkeit wegen fehlender stl. Spezialregelung (§ 5 Abs. 1 Satz 1; s. § 5 Anm. 61) auch stl.

Die Abzinsung hat der BFH daher nur für Rückstellungen zugelassen, die einen zumindest *verdeckten Zinsanteil* enthielten (BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96 aaO: „schwebendes verdecktes Kreditgeschäft“). Bei einer Verbindlichkeit mit einer längeren Laufzeit ist selbst ohne ausdrückliche Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien – auch wenn die Verbindlichkeit tatsächlich als unverzinslich deklariert wurde – aufgrund allg. Erfahrungssätze anzunehmen, dass die Verbindlichkeit einen Zinsanteil enthält, der seinen Veranlassungsgrund in dem (verdeckten) Kreditgeschäft hat.

Eine Abzinsung war nach der Rspr. immer vorzunehmen, wenn eine Verpflichtung, für die eine Rückstellung gebildet wurde, über eine gewisse Laufzeit verteilt werden musste (vgl. zB BFH v. 7.7.1983 – IV R 47/80, BStBl. II 1983, 753). Grund hierfür war, dass der Wert einer Schuld, die erst in ferner Zukunft zu entrichten ist, um den bis dahin angefallenen Zinsbetrag geringer ist als der Erfüllungsbetrag einer sofort zu erfüllenden Schuld (vgl. BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553; GROH, BB 1988, 1919, 1993). Dies setzt jedoch voraus, dass die Beteiligten objektiv auch ein Kreditgeschäft gewollt haben, was bei Sachleistungsverpflichtungen – außer bei Rentenverpflichtungen – häufig nicht der Fall ist (vgl. BFH v. 19.2.1975 – I R 28/73, BStBl. II 1975, 480 betr. Rekultivierungsverpflichtung). Dagegen hat der BFH bei Geldleistungsverpflichtungen schon immer einen verdeckten Zinsanteil bejaht und damit die Abzinsung zugelassen (BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728 betr. Sparprämien; kritisch dazu Hoyos/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 Rn. 161).

► *Nach dem 31.12.1998 endende Wj.:* Mit der Neuregelung des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e ist die Abzinsung stl. auf alle „Verpflichtungs“-Rückstellungen ausgedehnt worden, so dass es auf die Frage des (verdeckten) Zinsanteils nun nicht mehr ankommt.

2. Regelung der steuerlichen Abzinsungsverpflichtung seit dem VZ 1999 1187

Rechtfertigung des Gesetzgebers: Bei der Einführung einer grundsätzlichen stl. Verpflichtung zur Abzinsung von Rückstellungen handelt es sich um eine weitere Maßnahme des Gesetzgebers, sich aus fiskalischen Gründen von den handelsrechtl. Bilanzierungsgrundsätzen zu entfernen. Entsprechend der Gesetzesbegründung solle insbes. durch die Vorschriften über die Abzinsung von langfristigen Rückstellungen (so Begr. FinAussch., BTDrucks. 14/443, 17) eine Objektivierung der Gewinnermittlung erreicht werden. Ebenso solle die Bildung von stillen Reserven beschränkt werden, um die Unternehmen nach ihrer tatsächlichen Leistungsfähigkeit zu besteuern. Eine Ausnahme von der Abzinsung solle grds. nur dann bestehen (so die Begründung des FinAussch., BTDrucks. 14/443, 17), wenn andere gesetzliche Vorgaben eine Abzinsung nur mit einem geringeren Zinssatz zulassen oder bestehende gesetzliche Regelungen bereits eine realitätsnahe Bewertung sicherstellen.

► *Stellungnahme:* Die Begründung des Gesetzgebers reicht uE nicht aus, um die Abkehr von den handelsrechtl. Bilanzierungsgrundsätzen hinsichtlich der Abzinsungsverpflichtung von Rückstellungen zu rechtfertigen. Aus diesem Grund hält ein Teil des Schrifttums (zB DORALT, DB 1998, 1357; BEISER, DB 2001, 296; FROTSCHER, § 5 Rn. 299) die Rechtfertigung des Gesetzgebers für nicht erschöp-

fund bzw. das Abzinsungsgebot für äußerst bedenklich (zu verfassungsrechtl. Bedenken s.u.).

Abzinsende Verpflichtungen (Satz 1): Durch die Formulierung des Gesetzestextes ergibt sich, dass sowohl Geldleistungsverpflichtungen (Satz 1) als auch Sachleistungsverpflichtungen grds. stbilanziell abzuzinsen sind (Satz 2). Entgegen der handelsrechtl. Abzinsungsverpflichtung von Rückstellungen, die einen Zinsanteil enthalten, ist stbilanziell grds. unter Berücksichtigung gewisser Ausnahmen jede Verpflichtung abzuzinsen; s. auch Anm. 1138.

Ausnahmen vom Abzinsungsgebot: Durch den Verweis auf Nr. 3 Satz 2 ist von der Abzinsung der Rückstellung Abstand zu nehmen, wenn es sich um Rückstellungen für kurzfristige Verpflichtungen (weniger als 12 Monate) handelt, die Verbindlichkeit verzinslich ist oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruht. Die Grundsätze für Verbindlichkeiten gelten entsprechend (BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699; Anm. 1141 ff.). Aus Vereinfachungsgründen soll das Abzinsungsgebot auch auf Pauschalrückstellungen keine Anwendung finden (BMF v. 26.5.2005 aaO; zur pauschalen Abzinsung von Schadensrückstellungen bei Versicherungsunternehmen s. BMF v. 12.7.2005, BStBl. I 2005, 819).

Zinssatz 5,5 %: Im EStG war früher lediglich im Rahmen der Sonderregelung des § 6a ein Abzinsungsfaktor von 6 % genannt. Die Neuregelung des stbilanziellen Abzinsungsgebots legt hingegen einen Abzinsungsfaktor von 5,5 % zu Grunde. Dieser findet schon seit langem Anwendung im Rahmen des BewG (§§ 1, 12 Abs. 3 BewG). Rückstellungen für Geld- oder Sachleistungsverpflichtungen sind entsprechend dem Gesetzeswortlaut einheitlich mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen. Der einheitlich geltende Zinssatz gilt analog der Regelung für die Abzinsung von Verbindlichkeiten; s. Anm. 1135.

► *Bei Sachleistungsverpflichtungen* ist insbes. zu berücksichtigen, dass der Zeitraum der Abzinsung mit Beginn der Erfüllung endet. Folglich ist auch bei grds. lang dauernden Verpflichtungen (zB Rekultivierung, Abrissverpflichtung, Lebensversicherungen etc.) nicht das Ende der Erfüllung entscheidend, sondern der Zeitpunkt der erstmaligen Erfüllung. Wenn bspw. bei einer Verpflichtung zur Rekultivierung frühzeitig mit der (Teil-)Erfüllung begonnen wird, ist die Abzinsung auf diesen frühen Zeitpunkt vorzunehmen. Hierbei kann es sich ggf. um eine kurzfristige Verpflichtung handeln, die nicht der Abzinsung unterliegt.

► *Beobachtungszeitraum:* Die Beurteilung, ob es sich bei der Verpflichtung um eine lang- oder kurzfristige Verpflichtung handelt, richtet sich nach den Erkenntnissen und den Preisverhältnissen zum jeweiligen Bilanzstichtag bzw. nach den Erfahrungen der Vergangenheit. Zwar ist der Wert von Verpflichtungen mit weit hinausgeschobenem Fälligkeitszeitpunkt, also langfristigen Verpflichtungen, idR nur schätzungsweise zu ermitteln. Der Ausgangswert ergibt sich jedoch unter Beachtung aller für den jeweiligen Bilanzstichtag verfügbaren Daten. Zukünftige Preisveränderungen können nur berücksichtigt werden, sofern sich diese bereits am Bilanzstichtag konkret abgezeichnet haben (BFH v. 19.2.1975 – I R 28/73, BStBl. II 1975, 480; s. Anm. 1174). Zur Abzinsung von Rückstellungen wegen Verpflichtungen aus ERA-Anpassungsfonds s. BMF v. 2.4.2007, BStBl. I 2007, 301.

Rückstellungsspezifische Besonderheiten hinsichtlich des Abzinsungszeitraums:

► *Geldleistungsverpflichtungen:* Im Gegensatz zur ausdrücklichen Regelung über den Abzinsungszeitraum von Sachleistungsverpflichtungen in Satz 2 enthält

Satz 1 keine expliziten Regelungen über den Abzinsungszeitraum von Geldleistungsverpflichtungen. Für deren Abzinsungszeiträume ist somit auf die allg. bewertungsrechtl. Vorschriften des § 12 BewG (s. dazu auch BTDrucks. 14/23, 6) zurückzugreifen. Dies bedeutet, dass für die Abzinsung der Rückstellung auf den Zeitraum zwischen der Entstehung der Verpflichtung und dem tatsächlichen Erfüllungszeitpunkt abzustellen ist, wenn es sich bei der Verpflichtung um die einmalige Leistung eines Geldbetrags handelt. Nach dem sich daraus ergebenden Erfüllungszeitrahmen bestimmt sich auch, ob es sich um eine langfristige und somit abzuzinsende Verpflichtung handelt oder um eine kurzfristige und deshalb nicht abzuzinsende Verpflichtung. Liegt eine langfristige Verpflichtung vor, ist diese auf den Erfüllungszeitpunkt, den Endpunkt des Erfüllungszeitrahmens, abzuzinsen; zur Berechnung bei nicht festgeschriebener Laufzeit und bei Erfüllung in ratierlichen und nicht ratierlichen Teilzahlungen s. BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699; HAPPE, StUB 2005, 618; Anm. 1139 f.

► *Sachleistungsverpflichtungen (Satz 2)*: Bei Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen wird als Abzinsungszeitraum die Zeitspanne von der erstmaligen Bildung der Rückstellung bis zum Beginn der Erfüllung festgelegt. Dies gilt einerseits im Fall der Erfüllung der Verpflichtung, die in einer einmaligen Handlung erfolgt, aber auch in Fällen, in denen sich die Erfüllung der Verpflichtung über einen längeren Zeitraum ausdehnt, wie dies zB bei Garantieverpflichtungen der Fall ist. Bei Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen entfällt eine Abzinsung gänzlich, da mit der Erfüllung der Verpflichtung am Bilanzstichtag bereits begonnen wurde (OFD Magdeburg v. 21.9.2006, DB 2006, 2491; MARX/BERG, DB 2006, 169). Eine wesentliche Rolle spielt diese Regelung bei Sachverhalten, die bspw. mit Verpflichtungen zur Beseitigung von Altlasten und sonstigen Umweltschäden in Verbindung stehen und die einen langen Zeitraum, von der erstmaligen (Teil-)Erfüllung bis zur endgültigen (Schluss-)Erfüllung, haben. Entsprechend der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/443, 24) hat die Abzinsung auf den Beginn der (Teil-)Erfüllung zu erfolgen, da derartige Verpflichtungen zB häufig erst sehr lange nach Einstellung der aktiven Geschäftstätigkeit in dem Betriebsbereich des Stpfl. erfüllt werden müssen, der für die Erfüllung der Verpflichtung ursächlich war; zur stbilanziellen Behandlung von Aufwendungen zur Stilllegung, Rekultivierung und Nachsorge von Depo- nien s. BMF v. 25.7.2005, BStBl. I 2005, 826.

► *Rückstellungen für Entsorgungsverpflichtungen (zB AltfahrzeugG)*: Keine Abzinsung bei der stl. (Übergangs-)Regelung iSd. Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 2; s. dazu Anm. 1184.

► *Rückstellungen für die Stilllegungsverpflichtung eines Kernkraftwerks (Satz 3)*: Bei den Rückstellungen der Energieversorger für die Stilllegung eines Kernkraftwerks handelt es sich um sogenannte Ansammlungsrückstellungen iSd. Buchst. d. Hier gilt als Abzinsungszeitraum der (noch ausstehende) Ansammlungszeitraum; s. dazu Anm. 1185.

Handelsbilanzielle Auswirkungen: Handelsrechtl. kann eine aktivische Steuerabgrenzung nach § 274 Abs. 2 HGB vorgenommen werden (Wahlrecht; Änderung durch BilMoG, Entwurf v. 8.11.2007: Aktivierungspflicht), wenn Erträge handelsrechtl. später anfallen als stl. oder wenn Aufwendungen den handelsrechtl. Gewinn früher als das stl. Ergebnis mindern. Dies ergibt sich bspw. durch die oben beschriebene stbilanzielle Abzinsungsverpflichtung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten, die handelsbilanziell nicht vorgeschrieben ist (vgl. zB BERGER/FISCHER in Beck-BilKomm. V. § 274 Rn. 40 u. 45); bei Einführung der Abzinsung im HGB durch das BilMoG (s. Anm. 1186) wird

sich der Anwendungsbereich von Abweichungen zwischen HBil. und StBil. wegen der Abzinsung verringern. **Verfassungsrechtliche Bedenken:** Die Abzinsungsverpflichtung von Rückstellungen kann – bei gleichzeitiger Beibehaltung des Nominalwertprinzips (s. Anm. 71; nach hM keine Berücksichtigung von Preissteigerungen bei Sachleistungsverpflichtungen, s. dazu Anm. 1174) – zu Verstößen gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und damit zu verfassungsrechtl. Bedenken führen. BEISER (DB 2001, 296) sieht bspw. keine Rechtfertigung für eine Besteuerung nicht realisierter Zinsvorteile (uU nicht realisierter Ertrag iSv. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Seines Erachtens handelt es sich dabei um eine systemwidrige und vor allem verfassungswidrige Vorschrift, da die Grundprinzipien (Leistungsfähigkeits-, Netto-, Realisationsprinzip) des EStG sowie der Gleichheitsgrundsatz verletzt werden (ähnlich DORALT, DB 1998, 1357 betr. Leistungsfähigkeitsprinzip).

Zu dieser Diskussion s. auch FELD, WPg. 1999, 861; GROTHERR, IWB Gr. 3, 1291; GÜNKEL/FENZL, DStR 1999, 649; HAUBER/KIESEL, BB 2000, 1511; SOLFRIAN, StuB 2000, 169; aA WEBER-GRELLET, StuB 1999, 1289, mit dem Hinweis, dass dadurch der tatsächliche Wert zum stl. Maßstab wird und dadurch der volle Gewinn erfasst werde; KRAEUSEL, DStZ 1999, 401 (413 f.); für die Verfassungsmäßigkeit auch Nds. FG v. 18.4.2007 (BB 2007, 1550, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 32/07, mit krit. Anm. von HOMMEL).

VII. Erläuterungen zur Übergangsregelung (§ 52 Abs. 16 Satz 14)

Schrifttum: DIETERLEN/HAUN, Gewinnmindernde Rücklagen nach den Übergangsregelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, BB 1999, 2020; ERNSTING, Zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz bei der Rücklagenbildung nach § 52 Abs. 16 EStG, StuB 1999, 1199; FELD, Auswirkungen des neuen steuerlichen Wertaufholungs- und Abzinsungsgebots auf die Handelsbilanz, WPg. 1999, 861; HAPPE, Die Abzinsung von Rückstellungen im Steuerrecht, BBK F. 13, 4395; SCHMITZ, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 und (umgekehrte) Maßgeblichkeit, DB 1999, 1974; WERM-ECKES, Das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 und dessen rückwirkende Änderung des EStG im Lichte des Verfassungsrechts, DStZ 1999, 479; KÜTING/HARTH, Die Übergangsregelungen des § 52 Abs. 16 EStG und die Folgen für die Handelsbilanz, DStR 2000, 214; RINGWALD, Die Entwicklung der Rückstellungen im Zuge der Bilanzsteuerrechtsreformen, INF 2000, 417; Schmalenbach-Gesellschaft zur Förderung der betriebswirtschaftlichen Forschung und Praxis, Einfluss ausgewählter steuerrechtlicher Änderungen auf die handelsrechtliche Bilanzierung, DB 2000, 681; WACLAWIK, Zulässigkeit der Bildung eines Sonderpostens in der Handelsbilanz bei Bildung einer Abzinsungsrücklage (§ 52 Abs. 16 Sätze 7 und 10 EStG) in der Steuerbilanz?, DB 2000, 338; s. auch vor Anm. 1125 u. 1158.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 8.10.1999, BStBl. I 1999, 852; v. 5.5.2000, BStBl. I 2000, 487; v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699.

1188 1. Bedeutung des § 52 Abs. 16 Satz 14

Gewinnneutralisierung: Die Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 16 enthält in den Sätzen 11–14 eine Übergangsregelung, wodurch die stl. Folgen aus der Neubewertung der Rückstellungen für den Stpfl. abgemildert werden können. Die vom Gesetzgeber mit der Einführung von § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a–e verfolgte Verbreiterung der stl. Bemessungsgrundlage durch eine realitätsnähere Bewertung der Rückstellungen ist für die Stpfl. idR mit einer stl. Mehrbelastung verbunden. Durch die zeitliche Vorverlagerung von Erträgen bzw. durch die Nachverlagerung von Aufwendungen ergeben sich für die Stpfl. negative Zins- und Liquiditätseffekte, die durch die Übergangsregelung erheblich abgemildert werden.

In *verfassungsrechtl. Hinsicht* verdiente die Übergangsregelung zumindest im Rahmen der Interessenabwägung Berücksichtigung. Sie führt zu einer Abmilderung der Besteuerungsfolgen und trägt damit auch den Härten der Neubewertungsvorschriften Rechnung (vgl. WEBER-GRELLET, *StuB* 1999, 1289 [1293], die Verfassungsmäßigkeit bejahend; aA WERMECKES, *DStZ* 1999, 479 [485], mit Blick auf die Größenordnungen notwendiger Rückstellungsaufösungen).

Steuerfreie Rücklage: Die Übergangsregelung ermöglicht dem Stpfl., das sich aus der Neubewertung ergebende Mehrergebnis („Gewinn“) iHv. $\frac{9}{10}$ in eine steuerfreie Rücklage einzustellen und binnen der folgenden neun Jahre rätierlich aufzulösen. Insgesamt kann damit das Mehrergebnis auf einen Zeitraum von zehn Wj. verteilt werden.

Steuerliche Rücklagenbildung und Handelsbilanz: Die Bildung eines entsprechenden Sonderpostens mit Rücklagenanteil in der HBil. ist nicht zulässig, da die umgekehrte Maßgeblichkeit wegen der schon in der HBil. bilanzierten Rückstellung für die *steuerfreie* Rücklage nicht gilt (vgl. DIETERLEN/HAUN, *BB* 1999, 2020; KÜTING/HARTH, *DStR* 2000, 214 [217]; s. auch Anm. 1145).

Rückstellungen nach § 17 DMBilG unterliegen nach Ansicht der FinVerw. den Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 3a (uE zweifelhaft). Die Bildung einer Rücklage nach § 52 Abs. 16 mit der Möglichkeit einer Gewinnverteilung auf mehrere Wj. scheidet jedoch aus (BMF v. 8.10.1999, *BStBl. I* 1999, 852).

2. Bildung und Auflösung der Rücklage

1189

Rücklagenbildung:

► *Beschränkung auf Altrückstellungen:* Das Wahlrecht zur Bildung einer Rücklage ist auf „Altrückstellungen“ iSd. § 52 Abs. 16 Satz 12 beschränkt, dh. auf solche Rückstellungsanlässe, für die bereits zum Ende eines vor dem 1.1.1999 endenden Wj. Rückstellungen gebildet worden sind. „Neurückstellungen“, dh. Rückstellungen, die erstmals mit Wirkung für ein nach dem 31.12.1998 endendes Wj. passiviert werden, unterliegen zwar ebenso den neuen Bewertungsvorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 3a, von der Rücklagenbildung nach § 52 Abs. 16 sind sie jedoch ausgenommen (BMF v. 26.5.2005, *BStBl. I* 2005, 699).

► *Nachträgliche Rücklagenbildung,* etwa um die aus einer Betriebsprüfung resultierenden Mehrergebnisse ausgleichen zu können, ist nicht mehr zulässig, da Bilanzänderungen nach neuer Rechtslage nicht mehr möglich sind (GLADE, *DB* 1999, 400 [405]).

► *Versicherungsunternehmen* können hinsichtlich der stl. Folgen, die sich aus der Neubewertung von Altrückstellungen für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle gem. der Neuregelung der §§ 20 Abs. 2, 54 Abs. 8c KStG 1999 (mit Verweis auf § 6 Abs. 1 Nr. 3a) ergeben, eine steuerschonende Rücklage bilden. Zum Abzug eines Minderungsbetrags (§ 20 Abs. 2 Satz 2 KStG 1999) s. BMF v. 5.5.2000, *BStBl. I* 2000, 487; GÜNKEL/FENZL, *DStR* 1999, 649 (654).

► *Ermittlung des rücklagefähigen Gewinns:* In die Rücklage können höchstens 90 % des „Gewinns“ eingestellt werden, der sich aus der erstmaligen Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a–e ergibt. Die Rücklagenbildung ist dabei nicht auf das sich aus dem Abzinsungsgebot für Rückstellungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e ergebende Mehrergebnis beschränkt. Zur Ermittlung des rücklagefähigen Gewinns s. BMF v. 26.5.2005, *BStBl. I* 2005, 699.

► *Verlust:* Eine gewinnmindernde Rücklage ist auch dann möglich, wenn der Stpfl. in dem Jahr der Neubewertung der „Altrückstellungen“ insgesamt einen Jahresfehlbetrag bzw. Verlust erzielt hat (so auch FOX in OPPENHOFF & RÄDLER

[Hrsg.], StEntG 1999/2000/2002, 2. Aufl. 1999, 66). Aufwendungen, die sich aus der Aufstockung anderer Rückstellungen ergeben, dürfen für Zwecke der Rücklagenbildung nicht rücklagenmindernd gegengerechnet werden.

► *Einzelbetrachtung und Pauschalbewertung:* In sachlicher Hinsicht ist entsprechend dem Grundsatz der Einzelbewertung für die Rücklagenbildung und damit für die Ermittlung des Gewinns aus der Neubewertung auf jede einzelne ungewisse Verbindlichkeit bzw. jeden einzelnen Rückstellungsanlass abzustellen. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut („jeweils“) des § 52 Abs. 16 Satz 11, der aufgrund der Verweisung in Satz 14 für Rückstellungen entsprechende Anwendung findet. Soweit für die Neubewertung von Rückstellungen ein Pauschalverfahren zulässig ist, ist der auf die Neubewertung entfallende pauschalisierte Gewinn zu $\frac{1}{10}$ rücklagefähig.

Rücklagenauflösung:

► *Wahlrecht:* Der Wortlaut der Übergangsregelung („kann“) räumt dem Bilanzierenden ein mehrstufiges Wahlrecht zur Rücklagenbildung ein: Zum einen ist es ihm freigestellt, überhaupt eine Rücklage zu bilden, zum anderen ist auch nur eine Mindestauflösung vorgeschrieben, so dass der Stpfl. je nach individueller Interessenlage über eine Mehr-Auflösung auch ein stl. Mehrergebnis darstellen kann. Ob auch die nur teilweise Bildung einer Rücklage vom Gesetzestext gedeckt ist, ist zweifelhaft.

Auch für die Rücklagenauflösung ist sachlich auf jede einzelne ungewisse Verbindlichkeit bzw. jeden einzelnen Rückstellungsanlass abzustellen; vgl. Wortlaut des § 52 Abs. 16 Satz 11 („jeweils“).

► *Mindestauflösung und Auflösungszeitraum:* Die Übergangsvorschrift sieht grds. eine gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage iHv. mindestens $\frac{1}{9}$ in jedem der der Rücklagenbildung folgenden Wj. vor. Hierbei ist ein *RumpfWj.* uE als Wj. iSd. Vorschrift anzusehen.

► *Wegfall der Rückstellung:* Für die Rücklage ergibt sich eine *Auflösungsverpflichtung*, wenn die der Altrückstellung zugrundeliegende Verpflichtung erfüllt wird oder der Grund für die Rückstellungsbildung entfällt. In diesen Fällen ist die Rücklage durch entsprechende Anwendung des § 52 Abs. 16 Satz 11 Halbs. 2 zum Ende des Wj. der Erfüllung bzw. des Wegfalls des Passivierungsgrunds in vollem Umfang gewinnerhöhend aufzulösen. Zur Frage des Gestaltungsmissbrauchs iSv. § 42 AO, wenn die Rückstellung bis auf einen geringen Restbetrag aufgelöst wird, s. BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699.

► *Umqualifizierung einer Altrückstellung in eine sonstige Verbindlichkeit:* Fraglich ist, wie in den Fällen zu verfahren ist, in denen während des Auflösungszeitraums die einer Altrückstellung zugrunde liegende ungewisse Verbindlichkeit zu einer gewissen geworden ist. Hierbei kommt es zu einer Umqualifizierung der Rückstellung hin zu einer passivierungspflichtigen Verbindlichkeit. Da die „Altschuld“ aus wirtschaftlicher Sicht auch nach Umqualifizierung weiterhin bestehen bleibt und somit gerade nicht – wie in § 52 Abs. 16 Satz 11 Halbs. 2 vorausgesetzt – aus dem BV des Stpfl. ausscheidet, ist uE in derartigen Fällen eine Beibehaltung der stfreien Rücklage gerechtfertigt; der Betrag ist ggf. (zB bei einem Vergleich) anteilig anzupassen. Hierfür spricht – im Fall der Abzinsung – ferner die Überlegung, dass die Bildung einer Rücklage gem. § 52 Abs. 16 Satz 11 auch zulässig gewesen wäre, wenn die Verbindlichkeit bereits am 31.12.1998 bestanden hätte (vgl. dazu ebenso HAPPE, BBK F. 13, 4395 [4404]).