

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XIII
Literaturverzeichnis	XIX

1 Einleitung

1.1 Begriff, Zweck und Bedeutung der Rückstellungen	3
1.2 Abgrenzung von anderen Posten der Bilanz	6
1.2.1 Rücklagen	6
1.2.2 Rechnungsabgrenzungsposten	7
1.2.3 Eventualverbindlichkeiten	8
1.2.4 Sonstige finanzielle Verpflichtungen	9
1.2.5 Verbindlichkeiten	10
1.3 Rückstellungsarten	11
1.4 Bildung, Inanspruchnahme (Verbrauch) und Auflösung von Rückstellungen	13
1.5 Grundlagen der steuerbilanziellen Behandlung von Rückstellungen	18
1.5.1 Zusammenhang zwischen Handels- und Steuerbilanz	18
1.5.2 Bedeutung der BFH-Rechtsprechung	20
1.5.3 Überblick über die steuerlichen Normen der Rückstellungsbilanzierung	21

2 Ansatz nach den Rückstellungsarten des § 249 HGB

2.1 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	27
2.1.1 Überblick über die Passivierungsvoraussetzungen	27
2.1.2 Ansatzkriterien im Einzelnen	28
2.1.2.1 Wahrscheinlichkeitserfordernis	28
2.1.2.2 Außenverpflichtung	29
2.1.2.3 Rechtliches Entstehen oder wirtschaftliche Verursachung	30
2.1.2.4 Betriebliche Veranlassung	40
2.1.2.5 Tatsächliche Inanspruchnahme (Ungewissheit)	40
2.1.2.6 Keine aktivierungspflichtigen Aufwendungen	41
2.1.2.7 Kein Passivierungsverbot	41
2.1.2.8 Konkurrenzverhältnis	42
2.1.3 Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden	44

2.1.4	Steuerbilanziell abweichende Ansatzvorschriften	46
2.1.4.1	Grundsatz	46
2.1.4.2	Rückstellungen für erfolgsbedingte Rückzahlungsverpflichtungen	46
2.1.4.3	Rückstellungen für Verpflichtungen aus der Verletzung von Patent-, Urheber- oder ähnlichen Rechten	47
2.1.4.4	Rückstellungen für Jubiläumszusagen	48
2.1.4.5	Rückstellungen für künftige Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts	50
2.1.4.6	Rückstellungen im Zusammenhang mit Kernbrennstoffen	50
2.1.4.7	Rückstellungen im Zusammenhang mit Kernkraftwerken	50
2.1.4.8	Rückstellungen für die steuerliche Verrechnungspreisdokumentation	51
2.1.4.9	Ansammlungsrückstellungen: Stichtagsbezogene Anpassung des Ansammlungszeitraums	51
2.1.4.10	Rückstellungen im Zusammenhang mit der (freiwilligen) Jahresabschlussprüfung	53
2.1.4.11	Steuerliche Besonderheiten der Drohverlustrückstellung bei Bewertungseinheiten	55
2.2	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	59
2.2.1	Zielsetzung und Begrifflichkeiten	59
2.2.2	Beginn und Ende der Rückstellungspflicht	62
2.2.3	Ansatzkriterium: Drohender Verlust	64
2.2.4	Abgrenzungsnotwendigkeiten und Konkurrenzen	65
2.2.5	Drohverlustrückstellungen bei einmaligem Leistungsaustausch	67
2.2.5.1	Überblick	67
2.2.5.2	Beschaffungsvorgänge über aktivierungsfähige Vermögensgegenstände/Leistungen	68
2.2.5.3	Beschaffungsvorgänge über nicht aktivierungsfähige Leistungen	73
2.2.5.4	Absatzgeschäfte	74
2.2.6	Drohverlustrückstellungen bei Dauerschuldverhältnissen	75
2.2.6.1	Überblick	75
2.2.6.2	Dauerschuldverhältnisse bei Beschaffungsgeschäften	76
2.2.6.3	Dauerschuldverhältnisse bei Absatzgeschäften	78
2.2.7	Steuerbilanzielles Ansatzverbot	78
2.3	Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen	79
2.3.1	Überblick	79
2.3.2	Unterlassene Instandhaltungsaufwendungen	80
2.3.3	Unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung	84

3	
Bewertungsgrundsätze	
3.1	Überblick 87
3.2	Notwendiger Erfüllungsbetrag 91
3.2.1	Begriff und Wesen 91
3.2.2	Schätzung des notwendigen Erfüllungsbetrags 93
3.2.3	Preis- und Kostenentwicklungen 102
3.2.4	Einzubeziehende Kosten 107
3.3	Abzinsungsgebot 112
3.4	Steuerbilanziell abweichende Bewertungsgrundsätze 124
3.4.1	Rückstellungsumfang bei Sachleistungsverpflichtungen 124
3.4.2	Abzinsung 125
3.4.3	Preis- und Kostensteigerungen sowie Preis- und Kostensenkungen 128
3.4.4	Verteilung der Stilllegungsaufwendungen bei Atomkraftwerken 131
3.5	Steuerliche Bewertungsobergrenze 131
4	
Ausweis- und Angabepflichten	
4.1	Bilanzieller Ausweis von Rückstellungen 135
4.2	Ausweis in der GuV 135
4.2.1	Grundsätzliches 135
4.2.2	Ausweis der Ab- und Aufzinsungseffekte 137
4.2.3	Ausweis von Erfolgseffekten im Zusammenhang mit Pensionsrückstellungen 141
4.2.4	Sonderfall: Außerordentliche Effekte aus der BilMoG-Umstellung 141
4.3	Angabepflichten im Anhang 144
4.4	Aufzeichnungspflichten, Dokumentationserfordernisse und Prüfungshinweise 148
4.5	Sanktionen und Rechtsfolgen 151
5	
Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	
5.1	Vorbemerkungen 155

5.2 Begriff der Pensionsverpflichtung und der ähnlichen Verpflichtung	155
5.2.1 Begriff der Pensionsverpflichtung	155
5.2.2 Begriff der ähnlichen Verpflichtung	157
5.2.3 Unmittelbare und mittelbare Pensionsverpflichtungen	161
5.2.4 Alt- und Neuzusagen	164
5.3 Ansatz von unmittelbaren Pensionsverpflichtungen in Handels- und Steuerbilanz	166
5.3.1 Bilanzierung in der Handelsbilanz	166
5.3.1.1 Passivierungspflicht für Neuzusagen	166
5.3.1.2 Passivierungswahlrecht für Altzusagen	168
5.3.1.3 Zuführung und Auflösung von Pensionsrückstellungen	170
5.3.2 Bilanzierung in der Steuerbilanz	173
5.3.2.1 Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für die steuerrechtliche Bilanzierung	173
5.3.2.2 Voraussetzungen für die steuerrechtliche Passivierung	177
5.4 Ansatz von mittelbaren Pensionsverpflichtungen in Handels- und Steuerbilanz	182
5.4.1 Bilanzierung in der Handelsbilanz	182
5.4.1.1 Passivierungswahlrecht für mittelbare Pensionszusagen	182
5.4.1.2 Pensionszusagen über Unterstützungskassen	183
5.4.1.3 Pensionszusagen über Pensionskassen und Direktversicherungen	184
5.4.1.4 Pensionszusagen über Pensionsfonds	184
5.4.1.5 Auflösung von Rückstellungen für mittelbare Pensionszusagen ..	185
5.4.2 Bilanzierung in der Steuerbilanz	185
5.5 Anpassung von Pensionsverpflichtungen	186
5.5.1 Anpassungsprüfungspflicht nach § 16 BetrAVG	186
5.5.2 Bilanzierungsfragen im Zusammenhang mit der Anpassungsprüfungspflicht ..	187
5.6 Saldierungen von Pensionsrückstellungen und Vermögensgegenständen (Deckungsvermögen)	188
5.7 Ansatz ähnlicher Verpflichtungen	189
5.8 Bilanzierung in ausgewählten Sonderfällen	190
5.8.1 Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer einer KapG	190
5.8.2 Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer einer PersG	192

5.8.3	Pensionssicherungsverein (PSVaG)	193
5.8.4	Contractual Trust Agreements	194
5.9	Bewertung	196
5.9.1	Allgemein	196
5.9.2	Besondere Bewertungsvorschriften für Rückstellungen für Alters- versorgungsverpflichtungen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen	199
5.9.3	Bewertungsverfahren	202
5.9.4	Bewertungsparameter	209
5.9.5	Diskontierung	214
5.9.6	Steuerrechtliche Bewertung von Pensionsrückstellungen	216
5.9.6.1	Allgemein	216
5.9.6.2	Entgeltumwandlungszusagen	219
5.9.6.3	Überversorgung	219
5.9.7	Bewertung von Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtun- gen in ausgewählten Sonderfällen	224
5.9.7.1	Wertpapiergebundene Zusagen	224
5.9.7.2	Saldierung von Pensionsrückstellungen und Vermögensgegen- ständen	228
5.9.8	Zeitpunkt der Bewertung	234
5.10	Ausweis der Zuführungsbeträge zu Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	235
5.11	Anhangangaben im Zusammenhang mit Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	235
5.11.1	Allgemeine Angaben zu Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	235
5.11.2	Angaben bei der Saldierung von Pensionsverpflichtungen mit Deckungsvermögen	237
5.11.3	Angaben bei Ausweis einer unterdotierten Pensionsrückstellung	238
5.12	Auswirkungen eines Betriebsübergangs auf die Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen und vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen	239

6 Vorschriften zum Übergang auf den Rechtsstand nach BilMoG	
6.1 Überblick	243
6.2 Beibehaltungswahlrechte für sonstige Rückstellungen	246
6.2.1 Beibehaltung überdotierter Rückstellungen	246
6.2.2 Beibehaltungswahlrecht für Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB a.F.	248
6.3 Übergangsvorschriften bei der Bilanzierung von Pensionsrückstellungen	257
6.3.1 Beibehaltung überdotierter Pensionsrückstellungen	257
6.3.2 Verteilungswahlrecht bei unterdotierten Pensionsrückstellungen	261
6.3.3 Zusammenfassung und Würdigung	267
6.3.4 Geänderter Ausweis der BilMoG-Zuführungsbeträge durch BilRUG	269
7 Neue Bewertung von Rückstellungen für Altersversorgungs- verpflichtungen	
7.1 Gesetzlicher Hintergrund zur Bewertung von Rückstellungen	275
7.2 Folgen der Bewertung von Rückstellungen nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB in der Praxis	276
7.3 Handlungsbedarf durch die lang anhaltende Niedrigzinsphase für den Gesetzgeber	278
7.4 Neue Bewertungsregeln für die Abzinsung von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB	279
7.4.1 Hintergrund zur Gesetzesänderung von § 253 HGB	279
7.4.2 Anwendung der Neuregelung auf Pensionsverpflichtungen begrenzt	283
7.4.3 Ertragsteuerliche Folgen	284
7.4.4 Erstmalige Anwendung	284
7.4.5 Würdigung der Neuregelung	285
8 Rückstellungs-ABC	
8.1 Hinweise zur Anwendung des ABC	291
8.2 ABC der Rückstellungen	311
Stichwortverzeichnis	465