

Petersen · Künkele · Zwirner

Rückstellungen in der Bilanzierungspraxis

Ansatz, Ausweis und Bewertung
in Handels- und Steuerrecht

- Beispiele
- Praxistransfer
- ABC der Rückstellungen

*über 1.000
Stichwörter!*

4. Auflage



E-Book

Rückstellungen in der Bilanzierungspraxis

Rückstellungen in der Bilanzierungspraxis

Ansatz, Ausweis und Bewertung
in Handels- und Steuerrecht

- Beispiele
- Praxistransfer
- ABC der Rückstellungen
(über 1.000 Stichwörter)

von

Dr. Karl Petersen, Kai Peter Künkele und
Prof. Dr. Christian Zwirner

unter Mitarbeit von

Dr. Felix Krauß

4. erweiterte und aktualisierte Auflage

 Reguvis

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Reguvis Fachmedien GmbH
Amsterdamer Str. 192
50735 Köln
www.reguvis.de

Beratung und Bestellung:
Tel.: +49 (0) 221 97668-315
Fax: +49 (0) 221 97668-271
E-Mail: wirtschaft@reguvis.de

Weitere Informationen finden Sie auch in unserem Themenportal unter www.betrifft-unternehmen.de

ISBN (Print): 978-3-8462-1232-5
ISBN (E-Book): 978-3-8462-1233-2

© 2021 Reguvis Fachmedien GmbH

Alle Rechte vorbehalten. Das Werk einschließlich seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Dies gilt auch für die fotomechanische Vervielfältigung (Fotokopie/Mikrokopie) und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen. Hinsichtlich der in diesem Werk ggf. enthaltenen Texte von Normen weisen wir darauf hin, dass rechtsverbindlich allein die amtlich verkündeten Texte sind.

Herstellung: Günter Fabritius
Produktmanagement: Jörg Schick, Bettina Borchfeldt
Satz: Cicero Computer GmbH, Bonn
Druck und buchbinderische Verarbeitung: Appel & Klinger Druck und Medien GmbH, Schneckenlohe
Titelabbildung: © MG – stock.adobe.com
Printed in Germany

Vorwort

Rückstellungen gehören nach wie vor zu den bedeutendsten Bilanzposten und sind zentraler Bestandteil des handelsrechtlichen Jahresabschlusses. Dies manifestiert sich in ihrem rein quantitativen Umfang, den ihnen innewohnenden bilanzpolitischen Möglichkeiten und der umfangreichen Rechtsprechung zu ihrem Ansatz und ihrer Bewertung. Ebenso sind Rückstellungen immer wieder Gegenstand der steuerlichen Betriebsprüfung sowie finanzgerichtlicher Verfahren. Die Bilanzierenden sind im Zusammenhang mit Rückstellungen mit einer Vielzahl von Fragestellungen konfrontiert. Das vorliegende Werk geht auf die bilanziellen Fragen zu Ansatz, Bewertung und Ausweis von Rückstellungen ein. Dabei wird der aktuelle Meinungsstand in Rechtsprechung und Finanzverwaltung ebenso berücksichtigt wie gesetzliche Neuerungen. Einen Schwerpunkt stellt die Bilanzierung von Pensionsrückstellungen, als eine der wichtigsten Rückstellungsarten, dar.

Problemgebiete der Rückstellungsbilanzierung werden anhand von zahlreichen Schaubildern, Beispielen und Buchungssätzen verständlich aufbereitet. Für die Bilanzierungspraxis relevante Chancen und Risiken der Rückstellungsbilanzierung werden anhand von Praxistipps verdeutlicht.

In der Praxis sind Ansatz und Bewertung von Rückstellungen in den letzten Jahren immer komplizierter geworden. Ein Grund ist das zunehmende Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz. Der Steuergesetzgeber hat für Ansatz und Bewertung von Rückstellungen in der Steuerbilanz vielfältige Regelungen geschaffen. Mit der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit steigen die Möglichkeiten einer unabhängigen Steuerbilanzpolitik. Daher werden in diesem Werk auch die steuerbilanziellen Optionen hinsichtlich Ansatz und Bewertung thematisiert. Ein weiterer Grund für die Aufwertung der Bilanzierungsprobleme im Bereich der Rückstellungen ist die zunehmende Rechtsprechung in diesem Bereich. Aufgrund bestehender Ermessensspielräume bei der Bilanzierung dem Grunde nach und des gegebenen Schätzrahmens bei der Bewertung haben sich immer wieder Finanzgerichte und der Bundesfinanzhof mit der Bilanzierung von Rückstellungen zu beschäftigen. „Rückstellungen in der Bilanzierungspraxis“ stellt diese Änderungen dar und geht auf die Umstellung auf die aktuelle Rechtslage detailliert ein. Im Bereich der Rückstellungsbilanzierung weichen Handels- und Steuerrecht mitunter deutlich voneinander ab.

Zentraler Bestandteil des Werkes ist das äußerst umfangreiche ABC der Rückstellungen – mehr als 1.000 Stichwörter werden einzeln dargestellt. Damit enthält das Werk die ganz überwiegende Zahl der in Rechtsprechung, Stellungnahmen der Finanzverwaltung und Literatur behandelten Sachverhalte. Es unterstützt die Bilanzierenden in ihrer täglichen Arbeit. Der Praktiker kann nach einzelnen Rückstellungssachverhalten suchen und sich Klarheit über deren Ansatz, Bewertung und Ausweis verschaffen. Für eine große Zahl von Rückstellungssachverhalten wird die Frage geklärt, ob ein Ansatz von Rückstellungen infrage kommt oder nicht.

„Rückstellungen in der Bilanzierungspraxis“ versorgt die Bilanzierenden mit der Lösung der zentralen Problemstellungen der Rückstellungsbilanzierung. Sachverhaltsspezifische Fragen zu einzelnen Rückstellungsarten können mithilfe des vorliegenden Werkes untersucht werden – schnell, klar und zielgerichtet. Ebenso lassen sich die Herausforderungen

Vorwort

der Rechnungslegungspraxis lösen. Ganz bewusst findet sich in dem Werk daher weiterhin ein kurzes Kapitel zum Übergang auf das BilMoG. Nicht zuletzt, da einzelne Umstellungseffekte bis zum Jahr 2025 fort dauern.

Für seine Mitarbeit bei diesem Werk danken wir Herrn Dr. Felix Krauß außerordentlich. Des Weiteren danken wir Herrn Stefan Stojančević und Herrn Moritz Mickelat für ihre Unterstützung. Es wäre uns ohne ihren Einsatz nicht möglich gewesen, das Werk in der aktuellen Form fertigzustellen und mit der nun vorliegenden 4. Auflage an den Erfolg der Erstauflage anknüpfen zu können. Entscheidend für die aktuelle 4. Auflage waren die hohe positive Resonanz, die das Werk in der Praxis und am Markt erfahren hat, und die laufenden Neuerungen in der Rechtsprechung.

Dem Verlag, namentlich Herrn Jörg Schick, danken wir für die erneut vertrauensvolle und unkomplizierte Zusammenarbeit. Wir freuen uns, das Werk zusammen mit dem Verlag in der nun vorliegenden überarbeiteten, aktualisierten und erweiterten 4. Auflage realisieren zu können. Ebenso danken wir Frau Bettina Borchfeldt für ihre erneut wertvolle Unterstützung und Lektoratstätigkeit sowie für ihr Verständnis und ihre Geduld mit uns Autoren.

Wir hoffen, dass das Buch „Rückstellungen in der Bilanzierungspraxis“ am Markt erneut eine positive Aufnahme erfahren wird. Da es unser vorrangiges Ziel ist, eine stets aktuelle und praxisnahe Auseinandersetzung mit dem Thema Rückstellungen bieten zu können, sind wir auf die Rückmeldungen der Leser dieses Buches angewiesen. Wir würden uns daher sehr freuen, wenn Sie uns Ihre Anregungen und Anmerkungen ebenso wie Fragen aus Ihrem praktischen Bilanzierungsalltag unter bilanzrecht@crowe-keeberg.de zukommen lassen. Nur so können wir die aktuellen Entwicklungen, Fragestellungen und Probleme berücksichtigen und dafür Sorge tragen, dass auch künftige Auflagen dieses Werkes stets den Anforderungen der Praxis gerecht werden. Für Ihre Unterstützung diesbezüglich bedanken wir uns bereits heute.

München, im März 2021

Karl Petersen

Kai Peter Künkele

Christian Zwirner

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	15
Literaturverzeichnis	23

1 Einleitung

1.1 Begriff, Zweck und Bedeutung der Rückstellungen	41
1.2 Abgrenzung von anderen Posten der Bilanz	44
1.2.1 Rücklagen	44
1.2.2 Rechnungsabgrenzungsposten	45
1.2.3 Eventualverbindlichkeiten	46
1.2.4 Sonstige finanzielle Verpflichtungen	47
1.2.5 Verbindlichkeiten	48
1.3 Rückstellungsarten	49
1.4 Bildung, Inanspruchnahme (Verbrauch) und Auflösung von Rückstellungen	51
1.5 Grundlagen der steuerbilanziellen Behandlung von Rückstellungen	56
1.5.1 Zusammenhang zwischen Handels- und Steuerbilanz	56
1.5.2 Bedeutung der BFH-Rechtsprechung	58
1.5.3 Überblick über die steuerlichen Normen der Rückstellungsbilanzierung	59

2 Ansatz nach den Rückstellungsarten des § 249 HGB

2.1 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	65
2.1.1 Überblick über die Passivierungsvoraussetzungen	65
2.1.2 Ansatzkriterien im Einzelnen	66
2.1.2.1 Wahrscheinlichkeitserfordernis	66
2.1.2.2 Außenverpflichtung	67
2.1.2.3 Rechtliches Entstehen oder wirtschaftliche Verursachung	68
2.1.2.4 Betriebliche Veranlassung	78
2.1.2.5 Tatsächliche Inanspruchnahme (Ungewissheit)	79
2.1.2.6 Keine aktivierungspflichtigen Aufwendungen	80
2.1.2.7 Kein Passivierungsverbot	80
2.1.2.8 Konkurrenzverhältnis	81

Inhaltsverzeichnis

2.1.3	Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden	82
2.1.4	Steuerbilanziell abweichende Ansatzvorschriften	84
2.1.4.1	Grundsatz	84
2.1.4.2	Rückstellungen für erfolgsbedingte Rückzahlungsverpflichtungen	85
2.1.4.3	Rückstellungen für Verpflichtungen aus der Verletzung von Patent-, Urheber- oder ähnlichen Rechten	86
2.1.4.4	Rückstellungen für Jubiläumszusagen	87
2.1.4.5	Rückstellungen für künftige Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts	88
2.1.4.6	Rückstellungen im Zusammenhang mit Kernbrennstoffen	89
2.1.4.7	Rückstellungen im Zusammenhang mit Kernkraftwerken	89
2.1.4.8	Rückstellungen für die steuerliche Verrechnungspreisdokumentation	90
2.1.4.9	Ansammlungsrückstellungen: Stichtagsbezogene Anpassung des Ansammlungszeitraums	90
2.1.4.10	Rückstellungen im Zusammenhang mit der (freiwilligen) Jahresabschlussprüfung	92
2.1.4.11	Steuerliche Besonderheiten der Drohverlustrückstellung bei Bewertungseinheiten	94
2.2	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	98
2.2.1	Zielsetzung und Begrifflichkeiten	98
2.2.2	Beginn und Ende der Rückstellungspflicht	101
2.2.3	Ansatzkriterium: Drohender Verlust	103
2.2.4	Abgrenzungsnotwendigkeiten und Konkurrenzen	104
2.2.5	Drohverlustrückstellungen bei einmaligem Leistungsaustausch	106
2.2.5.1	Überblick	106
2.2.5.2	Beschaffungsvorgänge über aktivierungsfähige Vermögensgegenstände/ Leistungen	107
2.2.5.3	Beschaffungsvorgänge über nicht aktivierungsfähige Leistungen	112
2.2.5.4	Absatzgeschäfte	113
2.2.6	Drohverlustrückstellungen bei Dauerschuldverhältnissen	114
2.2.6.1	Überblick	114
2.2.6.2	Dauerschuldverhältnisse bei Beschaffungsgeschäften	115
2.2.6.3	Dauerschuldverhältnisse bei Absatzgeschäften	117
2.2.7	Steuerbilanzielles Ansatzverbot	117

2.3	Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen	118
2.3.1	Überblick	118
2.3.2	Unterlassene Instandhaltungsaufwendungen	119
2.3.3	Unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung	123
3 Bewertungsgrundsätze		
3.1	Überblick	127
3.2	Notwendiger Erfüllungsbetrag	132
3.2.1	Begriff und Wesen	132
3.2.2	Schätzung des notwendigen Erfüllungsbetrags	134
3.2.3	Preis- und Kostenentwicklungen	143
3.2.4	Einzubeziehende Kosten	149
3.3	Abzinsungsgebot	153
3.4	Steuerbilanziell abweichende Bewertungsgrundsätze	165
3.4.1	Rückstellungsumfang bei Sachleistungsverpflichtungen	165
3.4.2	Abzinsung	167
3.4.3	Preis- und Kostensteigerungen sowie Preis- und Kostensenkungen	170
3.4.4	Verteilung der Stilllegungsaufwendungen bei Atomkraftwerken	173
3.5	Steuerliche Bewertungsobergrenze	173
3.6	Vorschriften zum Übergang auf den Rechtsstand nach BilMoG	176
3.6.1	Überblick	176
3.6.2	Beibehaltungswahlrechte für sonstige Rückstellungen	179
3.6.2.1	Beibehaltung überdotierter Rückstellungen	179
3.6.2.2	Beibehaltungswahlrecht für Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB a.F.	181
3.6.3	Übergangsvorschriften bei der Bilanzierung von Pensionsrückstellungen	190
3.6.3.1	Beibehaltung überdotierter Pensionsrückstellungen	190
3.6.3.2	Verteilungswahlrecht bei unterdotierten Pensionsrückstellungen	195
3.6.3.3	Zusammenfassung und Würdigung	200
3.6.3.4	Geänderter Ausweis der BilMoG-Zuführungsbeträge durch BilRUG	202

4 Ausweis- und Angabepflichten

4.1	Bilanzieller Ausweis von Rückstellungen	209
4.2	Ausweis in der GuV	209
4.2.1	Grundsätzliches	209
4.2.2	Ausweis der Ab- und Aufzinsungseffekte	211
4.2.3	Ausweis von Erfolgseffekten im Zusammenhang mit Pensionsrückstellungen	215
4.2.4	Sonderfall: Außerordentliche Effekte aus der BilMoG-Umstellung	215
4.3	Angabepflichten im Anhang	218
4.4	Aufzeichnungspflichten, Dokumentationserfordernisse und Prüfungshinweise	223
4.5	Sanktionen und Rechtsfolgen	230

5 Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen

5.1	Vorbemerkungen	233
5.2	Begriff der Pensionsverpflichtung und der ähnlichen Verpflichtung	233
5.2.1	Begriff der Pensionsverpflichtung	233
5.2.2	Begriff der ähnlichen Verpflichtung	235
5.2.3	Unmittelbare und mittelbare Pensionsverpflichtungen	240
5.2.4	Alt- und Neuzusagen	242
5.3	Ansatz von unmittelbaren Pensionsverpflichtungen in Handels- und Steuerbilanz	247
5.3.1	Bilanzierung in der Handelsbilanz	247
5.3.1.1	Passivierungspflicht für Neuzusagen	247
5.3.1.2	Passivierungswahlrecht für Altzusagen	249
5.3.1.3	Zuführung und Auflösung von Pensionsrückstellungen	251
5.3.2	Bilanzierung in der Steuerbilanz	254
5.3.2.1	Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für die steuerrechtliche Bilanzierung ..	254
5.3.2.2	Voraussetzungen für die steuerrechtliche Passivierung	258

5.4	Ansatz von mittelbaren Pensionsverpflichtungen in Handels- und Steuerbilanz	265
5.4.1	Bilanzierung in der Handelsbilanz	265
5.4.1.1	Passivierungswahlrecht für mittelbare Pensionszusagen	265
5.4.1.2	Pensionszusagen über Unterstützungskassen	266
5.4.1.3	Pensionszusagen über Pensionskassen und Direktversicherungen	266
5.4.1.4	Pensionszusagen über Pensionsfonds	267
5.4.1.5	Auflösung von Rückstellungen für mittelbare Pensionszusagen	268
5.4.2	Bilanzierung in der Steuerbilanz	269
5.5	Anpassung von Pensionsverpflichtungen	269
5.5.1	Anpassungsprüfungspflicht nach § 16 BetrAVG	269
5.5.2	Bilanzierungsfragen im Zusammenhang mit der Anpassungsprüfungspflicht	270
5.6	Saldierungen von Pensionsrückstellungen und Vermögensgegenständen (Deckungsvermögen)	271
5.7	Ansatz ähnlicher Verpflichtungen	273
5.8	Bilanzierung in ausgewählten Sonderfällen	274
5.8.1	Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer einer KapG	274
5.8.2	Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer einer PersG	276
5.8.3	Pensionsversicherungsverein (PSVaG)	277
5.8.4	Contractual Trust Agreements	278
5.9	Bewertung	280
5.9.1	Allgemein	280
5.9.2	Besondere Bewertungsvorschriften für Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen	284
5.9.3	Bewertungsverfahren	287
5.9.4	Bewertungsparameter	294
5.9.5	Diskontierung	299
5.9.6	Steuerrechtliche Bewertung von Pensionsrückstellungen	302
5.9.6.1	Allgemein	302
5.9.6.2	Entgeltumwandlungszusagen	304
5.9.6.3	Übersorgung	305

Inhaltsverzeichnis

5.9.7	Bewertung von Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen in ausgewählten Sonderfällen	310
5.9.7.1	Wertpapiergebundene Zusagen	310
5.9.7.2	Saldierung von Pensionsrückstellungen und Vermögensgegenständen	314
5.9.8	Zeitpunkt der Bewertung	320
5.10	Ausweis der Zuführungsbeträge zu Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	321
5.11	Anhangangaben im Zusammenhang mit Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	321
5.11.1	Allgemeine Angaben zu Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	321
5.11.2	Angaben bei der Saldierung von Pensionsverpflichtungen mit Deckungsvermögen	323
5.11.3	Angaben bei Ausweis einer unterdotierten Pensionsrückstellung	325
5.12	Auswirkungen eines Betriebsübergangs auf die Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen und vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen	326
5.13	Handelsrechtliche Bewertung von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen ab 2016	327
5.13.1	Gesetzlicher Hintergrund zur Bewertung von Rückstellungen	327
5.13.2	Folgen der Bewertung von Rückstellungen nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB in der Praxis	328
5.13.3	Handlungsbedarf durch die lang anhaltende Niedrigzinsphase für den Gesetzgeber	330
5.13.4	Bewertungsregeln für die Abzinsung von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB	331
5.13.4.1	Hintergrund zur Gesetzesänderung von § 253 HGB	331
5.13.4.2	Anwendung der Neuregelung auf Pensionsverpflichtungen begrenzt	336
5.13.4.3	Ertragsteuerliche Folgen	337
5.13.4.4	Erstmalige Anwendung	338
5.13.4.5	Würdigung der Neuregelung	339
5.14	Erstmalige Anwendung und Übergang auf die neuen Heubeck-Richttafeln	342
5.14.1	Ausgangslage	342
5.14.2	Veröffentlichung der neuen Richttafeln 2018 G	342
5.14.3	Gültigkeit der neuen Richttafeln für Steuerbilanz, Handelsbilanz und IFRS-Abschlüsse	343

5.14.4	Erstanwendung der neuen Richttafeln 2018 G	343
5.14.5	Ergebnisbelastung im Jahr 2018 hängt von individuellen Faktoren ab	344
5.14.6	Anhangangaben zur Erstanwendung der neuen Richttafeln	345
5.14.7	Steuerliche Erstanwendungs- und Übergangsregelungen	346
5.14.8	Konsequenzen aus der Erstanwendung der neuen Richttafeln RT 2018 G	349

6 Rückstellungs-ABC

6.1	Hinweise zur Anwendung des ABC	353
6.2	ABC der Rückstellungen	377
	Stichwortverzeichnis	567

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.F.	alte Fassung
a.o.	außerordentlich
Abs.	Absatz
Abt.	Abteilung
abzgl.	abzüglich
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
AIFM	Alternative Investment Fund Manager
AIFM-StAnpG	Gesetz zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
AltTZG	Altersteilzeitgesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen
ATZ	Altersteilzeit
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BAG	Bundesarbeitsgericht
BayLfSt	Bayerisches Landesamt für Steuern
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBergG	Bundesberggesetz
BBK	Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung (Zeitschrift)
BBodSchG	Gesetz zum Schutz vor schädlichen Bodenveränderungen und zur Sanierung von Altlasten
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling
Bd.	Band
BeckRS	Beck online Rechtsprechung
BeckVerw	Verwaltungsanweisungen-Datenbank Beck online
Begr.	Begründer
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

Abkürzungsverzeichnis

BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz)
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
BimSchG	Gesetz zum Schutz vor schädlichen Umwelteinwirkungen durch Luftverunreinigungen, Geräusche, Erschütterungen und ähnliche Vorgänge (Bundesimmissionsschutzgesetz)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BpO	Betriebsprüfungsordnung
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BRZ	Zeitschrift für Bilanzierung und Rechnungswesen
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
Buchst.	Buchstabe
BUrlG	Bundesurlaubsgesetz
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
CFO	Chief Financial Officer
c.p.	ceteris paribus
CTA	Contractual Trust Arrangement/Agreement
d.h.	das heißt
d.Verf.	den Verfasser
DAV	Deutsche Aktuarvereinigung
DAX	Deutscher Aktienindex
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DGVFM	Deutsche Gesellschaft für Versicherungs- und Finanzmathematik
diesbzgl.	diesbezüglich
Diss.	Dissertation
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
Drucks.	Drucksache
DSGVO	Datenschutzgrundverordnung
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
e.V.	eingetragener Verein
EBIT	Earnings before Interest and Taxes
EBITDA	Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization
EDL-G	Gesetz über Energiedienstleistungen und andere Energieeffizienzmaßnahmen

EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EEX	European Energy Exchange
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
einschl.	einschließlich
ElektroG	Elektro- und Elektronikgesetz
EnWG	Gesetz über die Elektrizitäts- und Gasversorgung
ERA	Entgeltrafmenabkommen
EstÄR	Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien
EstB	Ertrag-Steuerberater (Zeitschrift)
EstG	Einkommensteuergesetz
EstH	Amtliche Hinweise zu den Einkommensteuer-Richtlinien
EstR	Einkommensteuerrichtlinien
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro
Euribor	Euro Interbank Offered Rate
evtl.	eventuell
EZB	Europäische Zentralbank
f., ff.	folgende, fortfolgende
FAB	Fachausschuss Unternehmensberichterstattung
FAQ	Frequently Asked Questions
FB	FinanzBetrieb (Zeitschrift)
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FS	Festschrift
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GdPdU	Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen
GE	Geldeinheiten
gem.	gemäß
gesetzl.	gesetzlich
GewO	Gewerbeordnung
GF	Geschäftsführer
ggf.	gegebenenfalls
ggü.	gegenüber
GKV	Gesamtkostenverfahren
gl.A.	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
grds.	grundsätzlich

Abkürzungsverzeichnis

GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat des Bundesfinanzhofs
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
H	Hinweis
h.M.	herrschende Meinung
HB	Handelsbilanz
HFA	Hauptfachausschuss des IDW
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.d.S.	in diesem Sinne
i.e.S.	im engeren Sinne
i.H.v.	in Höhe von
i.R.d.	im Rahmen der, des
i.R.e.	im Rahmen einer, eines
i.R.v.	im Rahmen von
i.S.d.	im Sinne der, des
i.S.e.	im Sinne einer, eines
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
IAS	International Accounting Standard
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IDW FN	IDW Fachnachrichten
IDW RH	IDW Rechnungslegungshinweis
IDW RS	IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung
IFRS	International Financial Reporting Standards
IKS	Internes Kontrollsystem
inkl.	inklusive
insb.	insbesondere
InsO	Insolvenzordnung
iStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
JFB	Jahresfehlbetrag
JStG	Jahressteuergesetz
Kap.	Kapitel
KapG	Kapitalgesellschaft
Kfz	Kraftfahrzeug
KG	Kommanditgesellschaft
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen

KoR	Zeitschrift für kapitalmarktorientierte und internationale Rechnungslegung
kösd	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KrW-/AbfG	Gesetz zur Förderung der Kreislaufwirtschaft und Sicherung der umweltverträglichen Beseitigung von Abfällen
KSchG	Kündigungsschutzgesetz
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
Lkw	Lastkraftwagen
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LuftBO	Betriebsordnung für Luftfahrtgerät
LuL	Lieferungen und Leistungen
LwAltSchG	Gesetz zur Änderung der Regelungen über Altschulden landwirtschaftlicher Unternehmen
m.w.H.	mit weiteren Hinweisen
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
mbH	mit beschränkter Haftung
MDK	Medizinischer Dienst der Krankenversicherung
Mio.	Million
Mrd.	Milliarde
MuSchG	Gesetz zum Schutz der erwerbstätigen Mutter (Mutterschutzgesetz)
MW	MedienWirtschaft – Zeitschrift für Medienmanagement und Kommunikationsökonomie
n.F.	neue Fassung
n.rkr.	nicht rechtskräftig
Nr.	Nummer
NW	Nennwert
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Verlag/Zeitschrift)
NZB	Nichtzulassungsbeschwerde
o.Ä.	oder Ähnliches
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
p.a.	per annum/pro anno
PatG	Patentgesetz
PDF	Portable Document Format
PersG	Personengesellschaft
PersHG	Personenhandelsgesellschaft
PH	Prüfungshinweis
PIR	Praxis der internationalen Rechnungslegung (Zeitschrift)
PKV	Private Krankenversicherung
Pkw	Personenkraftwagen

Abkürzungsverzeichnis

ProdHaftG	Gesetz über die Haftung für fehlerhafte Produkte (Produkthaftungsgesetz)
PRst.	Pensionsrückstellung
PSV	Pensionssicherungsverein
PSVaG	Pensionssicherungsverein auf Gegenseitigkeit
R	Richtlinie
rd.	Rund
REACH	Registration, Evaluation, Authorisation and Restriction of Chemicals (Europäische Chemikalienverordnung)
RefE	Referentenentwurf
Rev.	Revision
rkr.	rechtskräftig
Rn.	Randnummer
ROI	Return on Investment
RS	Rechnungslegungsstandard
RSt.	Rückstellung
RückAbzinsV	Rückstellungsabzinsungsverordnung
S.	Seite
SAR	Stock Appreciation Rights
SDAX	Small-Cap-DAX
SEPA	Single Euro Payments Area (Einheitlicher Euro-Zahlungsverkehrsraum)
SGB	Sozialgesetzbuch
sog.	sogenannt
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StB	Steuerbilanz, auch: Der Steuerberater (Zeitschrift)
StBerG	Steuerberatungsgesetz
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVO	Straßenverkehrsordnung
TA	Technische Anleitung
TEHG	Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz
TEUR	Tausend Euro
TÜV	Technischer Überwachungsverein
TV	Tarifvertrag
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem, auch: und andere
u.Ä.	und Ähnliche, Ähnliches
u.E.	unseres Erachtens
u.U.	unter Umständen
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UKV	Umsatzkostenverfahren

UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UrhG	Urhebergesetz
USchadG	Umweltschadengesetz
USD	US-Dollar
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
usw.	und so weiter
v.a.	vor allem
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
VerpackG	Verpackungsgesetz
VerpackV	Verpackungsverordnung
VFE-Lage	Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
WEA	Windenergieanlage
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
WP Praxis	Zeitschrift für die Praxis der Wirtschaftsprüfung
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
ZPO	Zivilprozessordnung
zzgl.	zuzüglich

Literaturverzeichnis

Allgemeiner Teil

	zitiert
Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1995 ff.	ADS
Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht, 2002 ff., Stand: 92. Ergänzungslieferung September 2020	Baetge/Kirsch/Thiele/ <i>Bearbeiter</i>
Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller (Hrsg.), Haufe HGB Bilanz-Kommentar, 10. Aufl. 2019	Bertram/Brinkmann/Kessler/ Müller/ <i>Bearbeiter</i>
Böcking et al. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Stand: 62. Ergänzungslieferung Juli 2020	Beck HdR/ <i>Bearbeiter</i>
Frotscher/Geurts (Hrsg.), EStG Kommentar, Stand: 218. Ergänzungslieferung August 2020	Frotscher/Geurts/ <i>Bearbeiter</i>
Grottel et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 12. Aufl. 2020	Beck Bil-Komm/ <i>Bearbeiter</i>
Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), EStG/KStG Kommentar, Stand: 296. Lieferung März 2020	HHR/ <i>Bearbeiter</i>
Kirsch (Hrsg.), Rechnungslegung, 2012 ff., Stand: 104. Ergänzungslieferung August 2020 (ursprünglich unter dem Titel „Bonner Handbuch Rechnungslegung“)	Bonner Handbuch/ <i>Bearbeiter</i>
Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 11. Aufl. 2020	<i>Hoffmann/Lüdenbach</i>
IDW, WPH Edition, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 17. Aufl. 2021	WPH Edition
Küting/Weber (Begr.), Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, 5. Aufl. 2002 ff., Stand: 30. Ergänzungslieferung Juni 2020	HdR-E/ <i>Bearbeiter</i>
Lademann (Hrsg.), EStG Kommentar, Stand: 254. Aktualisierung Mai 2020.	Lademann/ <i>Bearbeiter</i>
Petersen/Zwirner (Hrsg.), Handbuch Bilanzrecht, 2. Aufl. 2018	Handbuch Bilanzrecht/ <i>Bearbeiter</i>
Petersen/Zwirner (Hrsg.), Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht, 4. Aufl. 2020	Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/ <i>Bearbeiter</i>
Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 4, 4. Aufl. 2020	MünchKommHGB/ <i>Bearbeiter</i>
Schulze-Osterloh et al. (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses (HdJ), 1984 ff., Stand: 75. Ergänzungslieferung August 2020	HdJ/ <i>Bearbeiter</i>

Literaturverzeichnis

Besonderer Teil

- Abele, Stephan*: BB-Kommentar „Anwaltliche Androhung von Schadensersatzansprüchen begründet noch nicht die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme“, in: BB, Heft 23, 2015, S. 1393.
- Abele, Stephan*: BB-Kommentar „Bestätigung der herrschenden Auffassung zur bilanziellen Behandlung von Wartungsobliegenheiten für Flugzeuge“, in: BB, Heft 41, 2015, S. 2482.
- Andresen, Ulf*: Ansatz von Steuerrückstellungen bei Verrechnungspreisrisiken aus Geschäftsbeziehungen mit dem beherrschenden Gesellschafter, in: WPg, Heft 11, 2003, S. 593–600.
- Bäcker, Roland M.*: Rückstellungen für die Altlastensanierung – Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 19.10.1993 – VIII R 14/92, BB 1994, S. 37 ff., in: BB, Heft 10, 1995, S. 503–513.
- Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan*: Bilanzen, Düsseldorf, 15. Aufl. 2019.
- Basedow, Marcel/Heim, Michael*: BilMoG (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz), Auswirkungen auf die Versorgungsverpflichtungen, Update IV/2009.
- Baumhoff, Hubertus/Liebchen, Daniel/Kluge, Sven*: Die Bildung von Rückstellungen für die steuerliche Verrechnungspreisdokumentation, in: iStR, Heft 21, 2012, S. 821–829.
- Berizzi, Walter/Guldan, Andreas*: Auswirkungen der Verpackungsverordnung auf den Jahresabschluss, in: DB, Heft 12, 2007, S. 645–649.
- Bieg, Hartmut*: Bilanzierung und Bewertung von Financial Swaps – Teil II, in: StB, Heft 7, 2003, S. 259–263.
- Blenkers, Michael/Czisz, Konrad/Gerl, Christian*: Rückstellungen – aktuelle Darstellung in alphabetischer Reihenfolge inklusive Umweltbereich, Kissing 1994.
- BMF v. 08.12.2020, IV C 6 – S 1233/19/10002:013*, Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung vereinnahmter und verausgabter Pfandgelder; Vereinfachungs- und Anwendungsregelung, in: DStR, Heft 50, 2020, S. 2789–2790.
- BMF v. 27.02.2020, IV C 6 – S 2137/19/10002:001*, Steuerliche Gewinnermittlung; Pauschale Bewertung von Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums, in: BStBl. I 2020, S. 254–255.
- BMF v. 17.12.2019, IV C 6 – S 2176/19/10001:001*, Bewertung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG für im Jahr des Übergangs auf neue Rechnungsgrundlagen erteilte Versorgungszusagen, in: DStR, Heft 51–52, 2019, S. 2700–2701.
- BMF v. 19.02.2019, IV C 6 – S 2133/13/10002*, Bilanzsteuerliche Beurteilung vereinnahmter und verausgabter Pfandgelder; Aufhebung des BMF-Schreibens v. 13.6.2005 (BStBl. I 2005, 715), in: DStR, Heft 9, 2019, S. 449.
- BMF v. 22.10.2018, IV C 6 – S 2175/07/10002*, Steuerliche Gewinnermittlung; Urteil des Bundesfinanzhofes vom 27. September 2017 (BStBl. I 2018 II S. 702) zu Rückstellungen für den sog. Nachteilsausgleich bei Altersteilzeitvereinbarungen, in: BStBl. I 2018, S. 1112.
- BMF v. 19.10.2018, IV C 6 – S 2176/07/10004:001*, Steuerliche Gewinnermittlung; Bewertung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG, Übergang auf die „Heubeck-Richttafeln 2018 G“, in: DStR, Heft 43, 2018, S. 2272–2273.
- BMF v. 30.11.2017, IV C 6 – S 2133/14/10001*, Steuerliche Gewinnermittlung; Bilanzsteuerrechtliche Berücksichtigung von Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung, Anwendung der Regelungen in § 4f und § 5 Absatz 7 Einkommensteuergesetz, in: BStBl. I 2017 S. 1619–1623.
- BMF v. 23.12.2016, IV C 2 – S 2770/16/10002*, Änderung des § 253 HGB durch das Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften; Auswirkung auf die Anerkennung steuerlicher Organschaften, in: BStBl. I 2017, S. 41.

- BMF v. 07.03.2013, IV C 6 – S 2137/12/10001*, Steuerliche Gewinnermittlung; Rückstellung wegen zukünftiger Betriebsprüfungen bei Großbetrieben, *DStR*, Heft 12, 2013, S. 592–593.
- BMF v. 20.11.2012, IV C 6 – S 2137/09/10002*, Steuerliche Gewinnermittlung; Rückstellungen für die Betreuung bereits abgeschlossener Versicherungen, in: *BStBl. I 2012*, S. 1100.
- BMF v. 28.11.2011, IV C 6 – S 2137/09/10004*, Steuerliche Gewinnermittlung; Rückstellungen für Verpflichtungen, zu viel vereinnahmte Entgelte mit künftigen Einnahmen zu verrechnen (Verrechnungsverpflichtungen), in: *BStBl. I 2011*, S. 1111.
- BMF v. 24.06.2011, IV C 6 – S 2137/0-03*, Steuerliche Gewinnermittlung; Rückstellungen für Verpflichtungen, zu viel vereinnahmte Entgelte mit künftigen Einnahmen zu verrechnen (Verrechnungsverpflichtungen), in: *DStR*, Heft 26, S. 1226–1228.
- BMF v. 11.05.2010, IV C 6 – S 2137/07/10004*, Bilanzsteuerrechtliche Behandlung von schadstoffbelasteten Grundstücken; Bildung von Rückstellungen für Sanierungsverpflichtungen und Teilwertabschreibungen nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 EStG, *BStBl. I 2010*, S. 495–496.
- BMF v. 12.03.2010, IV C 6 – S 2133/09/10001*, Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung; Änderung des § 5 Absatz 1 EStG durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 15. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102, *BStBl. I S. 650*), in: *BStBl. I 2010*, S. 239–242.
- BMF v. 08.12.2008, IV C 6 – S 2137/07/10002*, Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums; *BMF-Schreiben* vom 29. Oktober 1993 (*BStBl. I S. 898*) und vom 12. April 1999 (*BStBl. I S. 434*), in: *BStBl. I 2008*, S. 1013–1015.
- BMF v. 04.07.2008, IV C 7 – S 2742-a/07/10001*, Zinsschranke (§ 4h EStG; § 8a KStG), in: *BStBl. I 2008*, S. 718–729.
- BMF v. 05.05.2008, IV B 2 – S 2176/07/0009*, Bewertung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG; Anhebung der Altersgrenzen der gesetzlichen Rentenversicherung durch das RV-Altersgrenzenanpassungsgesetz vom 20. April 2007 (BGBl. 2007 I S. 554), in: *BStBl. I 2008*, S. 569–570.
- BMF v. 02.04.2008, IV B 2 – S 2137/07/0003*, Bildung von Rückstellungen in der steuerlichen Gewinnermittlung; Berücksichtigung der sog. ERA-Anpassungsfonds in der Metall- und Elektroindustrie, in: *DStR*, Heft 17, 2007, S. 763.
- BMF v. 29.01.2008, IV B 2 – S 2176/07/0001*, Bilanzsteuerliche Behandlung von Pensionszusagen einer Personengesellschaft an einen Gesellschafter und dessen Hinterbliebene, in: *BStBl. I 2008*, S. 317–319.
- BMF v. 28.03.2007, IV B 2 – S 2175/07/0002*: Bilanzsteuerliche Berücksichtigung von Altersteilzeitvereinbarungen im Rahmen des so genannten „Blockmodells“ nach dem Altersteilzeitgesetz (AltTZG), in: *BStBl. I 2007*, S. 297–300.
- BMF v. 15.03.2007, IV B 2 – S 2176/07/0003*, Betriebliche Altersversorgung; Berücksichtigung von Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung bei der bilanzsteuerrechtlichen Bewertung von Pensionsverpflichtungen und bei der Ermittlung der als Betriebsausgaben abzugsfähigen Zuwendungen an Unterstützungskassen (sog. Näherungsverfahren), in: *BStBl. I 2007*, S. 290–296.
- BMF v. 28.11.2006, IV B 2 – S 2137 – 73/06*, Bildung von Rückstellungen in der steuerlichen Gewinnermittlung; Rückstellungen für die Betreuung bereits abgeschlossener Lebensversicherungen, *BFH-Urteil* vom 28.7.2004, in: *DStR*, Heft 49, S. 2215.
- BMF v. 26.01.2006, IV C 5 – S 2333 – 2/06*, Betriebliche Altersversorgung – Vorgezogene Leistungen in Form eines Übergangsgelds vor dem 60. Lebensjahr, in: *DB*, Heft 12, 2006, S. 641–642.
- BMF v. 06.12.2005, IV B 2 – S 2134 a–42/05*, Ertragsteuerliche Behandlung von Emissionsberechtigungen nach dem Gesetz über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausga-

Literaturverzeichnis

- sen (Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz – TEHG) vom 8. Juli 2004 (BGBl 2004 I S. 1578), in: BStBl. I 2005, S. 1047–1050.
- BMF v. 12.10.2005, IV B 2 – S 2137 – 38/05*, Rückstellungen für künftige Nachbetreuungsleistungen bei Hörgeräte-Akustikern; Anwendung des BFH-Urteils vom 5.6.2002; Berücksichtigung von Garantie- und Reparaturleistungen, in: DStR, Heft 44, 2005, S. 1858–1859.
- BMF v. 26.05.2005, IV B 2 – S 2175 – 7/05*, Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in der steuerlichen Gewinnermittlung nach § 6 Abs. 1 Nrn. 3 und 3a EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, in: BStBl. I 2005, S. 699–708.
- BMF v. 03.11.2004, IV B 2 – S 2176 – 13/04*, Zusagen auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung; Bilanzsteuerrechtliche Berücksichtigung von überdurchschnittlich hohen Versorgungsanswartschaften (Übersorgung), in: BStBl. I 2004, S. 1045–1048.
- BMF v. 18.07.2003, IV C 3 – S 2211 – 94/03*, Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden; BFH-Urteile vom 9. Mai 1995 (BStBl. II 1996 S. 628, 630, 632, 637), vom 10. Mai 1995 (BStBl. II 1996 S. 639) und vom 16. Juli 1996 (BStBl. II S. 649) sowie vom 12. September 2001 (BStBl. II 2003 S. 569, 574) und vom 22. Januar 2003 (BStBl. II S. 596), in: BStBl. I 2003, S. 386–391.
- BMF v. 21.01.2003, IV A 6 – S 2137 – 2/03*, Rückstellungen für sog. Anpassungsverpflichtungen (nach TA Luft); Nichtanwendung des BFH-Urteils vom 27. Juni 2001 – I R 45/97, in: BStBl. I 2003, S. 125.
- BMF v. 25.07.2002, IV A 6 – S 2176 – 28/02*, Steuerrechtliche Anerkennung von Zusagen auf Hinterbliebenenversorgung für die Lebensgefährtin oder den Lebensgefährten, in: DStR, Heft 32, 2002, S. 1352–1353.
- BMF v. 17.11.1999, IV C 2 – S 2175 – 30/99*, Abzinsungszeiträume bei Rückstellungen für „bergrechtliche“ Verpflichtungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchstabe e Satz 2 EStG, in: BStBl. I 1999, S. 1127–1129.
- BMF v. 11.11.1999, IV C 2 – S 2176 – 102–99*, Rückstellungen für Verpflichtungen zur Gewährung von Vergütungen für die Zeit der Arbeitsfreistellung vor Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis und für Jahreszusatzleistungen im Jahr des Eintritts des Versorgungsfalls, in: BStBl. I 1999, S. 959–961.
- BMF v. 18.06.1999, IV C 2 – S 2137 – 66/99*, Rückstellungen wegen der Verpflichtung zur Zahlung der Produktionsabgabe bei der Zuckerherstellung, in: DStR, Heft 27, 1999, S. 1113.
- BMF v. 14.05.1999, IV C 6 – S 2742 – 9/99*, Steuerliche Behandlung von Pensionszusagen gegenüber beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG); zu den Kriterien der „Wartezeit“ (Abschnitt 32 Abs. 1 Satz 5 und 6 KStR) und der „Finanzierbarkeit“ (Abschnitt 32 Abs. 1 Satz 9 KStR), in: BStBl. I 1999, S. 512–514.
- BMF v. 17.02.1998, IV B 2 – S 2134a – 42 – 25/98*, Bilanzsteuerrechtliche Behandlung von bedingt rückzahlbaren Druckbeihilfen, in: BStBl. I 1998, S. 368.
- BMF v. 28.04.1997, IV B 2 – S 2137 – 38/97*, Passivierung von Krediten, die aus künftigen Erlösen zu tilgen sind – Nichtanwendung des BFH-Urteils vom 20.9.1995, in: DStR, Heft 19, 1997, S. 739.
- BMF v. 11.02.1992, IV B 2 – S 2137 – 8/92*, Rückstellungen wegen Vernichtung gelagerter Altrefinen, in: DStR, Heft 11, 1992, S. 357.
- BMF v. 18.11.1991, IV B 2 – S 2137 – 58/91*, Rückstellungen für Prämien- bzw. Bonusverbindlichkeiten im Sparverkehr, in: DB, Heft 2, 1992, S. 67.
- BMF v. 13.03.1987, IV B 1 – S 2176 – 12/87*, Steuerrechtliche Fragen der betrieblichen Altersversorgung der durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz geänderten handelsrechtlichen Vorschriften, in: BStBl. I 1987, S. 365–366.

- BMF v. 16.01.1981, IV B 2 – S 2137 – 39/80, Rückstellungen für Kosten des Jahresabschlusses, in: DB, Heft 8, 1981, S. 398–399.
- BMF v. 29.04.1974, IV B 2 – S 2137 – 6/74, Rückstellungen für Wechselobligo und Wertberichtigungen für Forderungen: Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 19.12.1972 (BStBl. II 1973, S. 218, DB 1973 S. 505) zur sog. „Aufhellungstheorie“, in: DB, Heft 18, 1974, S. 848–849.
- Boecker, Corinna/Zwirner, Christian: Kommentierung des § 285 HGB, in: *Zwirner, Christian* (Hrsg.), BilRUG, München 2016, S. 498–526.
- Bogenschütz, Eugen: Behandlung steuerlich nicht passivierungsfähiger Verpflichtungen beim Asset Deal, in: *Ubg*, Heft 3, 2008, S. 135–142.
- Bolik, Andreas/Schuhmann, Sophia: Finanzverwaltung nutzt die Gunst der Stunde und ändert Passivierungszeitpunkt bei ATZ-Rückstellung, in: *StuB*, Heft 23-24, 2018, S. 837–840.
- Brink, Bettina Beate/Tenbusch, Hermann-Josef/Prinz, Markus: Restrukturierungsrückstellungen im Visier der Betriebsprüfung – Erwiderung und Replik zu dem Beitrag von Prinz, *DB* 2007, S. 353, in: *DB*, Heft 8, 2008, S. 363–367.
- Broemel, Karl/Endert, Volker: Anpassung von Ansammlungsrückstellungen bei Vertragsverlängerung, in: *BBK*, Heft 4, 2015, S. 157–163.
- Broemel, Karl/Endert, Volker: Bildung einer Rückstellung für strittige Feststellungen durch die Betriebsprüfung, in: *BBK*, Heft 15, 2014, S. 699–703.
- Brösel, Gerrit/Mindermann, Torsten: Kommentierung des § 253 HGB, in: *Petersen, Karl/Zwirner, Christian* (Hrsg.), BilMoG, München 2009, S. 405–423.
- Brösel, Gerrit/Mindermann, Torsten: Kommentierung des § 277 HGB, in: *Petersen, Karl/Zwirner, Christian* (Hrsg.), BilMoG, München 2009, S. 495–498.
- Brösel, Gerrit/Zwirner, Christian: Bilanzierung von Sportrechteverträgen nach HGB, IFRS und US-GAAP aus Sicht eines werbefinanzierten Fernsehsenders, in: *MW*, Heft 1, 2004, S. 21–29.
- Bünning, Martin: BB-Kommentar „Ist bei öffentlich-rechtlich begründeten Verpflichtungen die Rückstellungsbildung tatsächlich nur bei drohender Inanspruchnahme des berechtigten Grundstückseigentümers gerechtfertigt?“, in: *BB*, Heft 39, 2014, S. 2354.
- Coenenberg, Adolf/Haller, Axel/Schultze, Wolfgang: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundsätze – HGB, IFRS, US-GAAP, DRS, Stuttgart, 25. Aufl. 2018.
- Daub, Sebastian: Rückstellungen nach HGB, US-GAAP und IAS, Diss., Baden-Baden 2000.
- Deubert, Michael/Lewe, Stefan: Bilanzierung von Pfandrückstellungen nach HGB, in: *DStR*, Heft 36, 2020, S. 1975–1980.
- Döllerer, Georg: Ansatz und Bewertung von Rückstellungen in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in: *DStR*, Heft 3, 1987, S. 67–72.
- Drewes, Michael: Offene Fragen zur Bildung handelsrechtlicher Bewertungseinheiten im Konzern, in: *DB*, Heft 5, 2012, S. 241–243.
- Eckstein, Hans-Martin/Fuhrmann, Sven: Steuerliche Nichtanerkennung von Drohverlustrückstellungen – Abgrenzung zu anderen Rückstellungen, in: *DB*, Heft 11, 1998, S. 529–532.
- Eifler, Günter: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen, Düsseldorf 1976.
- Emig, Michael/Walter, Jan: Zur Bilanzierung im Rahmen eines Asset Deals erworbener Rückstellungen, *NWB*, Heft 27, 2010, S. 2124–2132.

Literaturverzeichnis

- Engel-Ciric, Dejan*: Bildung und Bewertung sonstiger Rückstellungen nach BilMoG: Praxisleitfaden, in: BRZ, Heft 8, 2009, S. 362–366.
- Euler, Roland/Hommel, Michael*: Passivierungszeitpunkt von Rückstellungen – neuere Entwicklungen in der BFH-Rechtsprechung, in: BB, Heft 41, 2014, S. 2475–2479.
- Farwick, Lars-Oliver*: Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gegenüber Entschädigungseinrichtungen – Anmerkungen zum Urteil des FG München vom 29.1.2018 – 7 K 1776/16, in: StuB, Heft 22, 2018, S. 811–814.
- Fatouros, Nikos*: Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten – Beginn einer Kehrtwende in der Rechtsprechung?, in: DB, Heft 3, 2005, S. 117–124.
- Fink, Christian/Kunath, Oliver*: Bilanzpolitisches Potenzial bei der Rückstellungsbildung und -bewertung nach neuem Handelsrecht, in: DB, Heft 43, 2010, S. 2345–2352.
- Führich, Gregor*: Theorie und Praxis der Rückstellungsbildung für die Entsorgung von Kernbrennelementen nach deutschem Bilanzrecht (Teil 1), in: WPg, Heft 20, 2006, S. 1271–1278.
- Fuhrmann, Claas*: Handelsrechtliche Neubewertung von Pensionsrückstellungen: Auswirkungen der Änderungen von § 253 HGB auf Organschaften, in: NWB, Heft 14, 2017, S. 1003–1006.
- Funk, Harry/Müller, Stefan*: Produzenten- und Produkthaftungsrückstellungen nach HGB und IFRS, in: BB, Heft 36, 2010, S. 2163–2167.
- Garvens, Michael/Lubitz, Dieter*: Rückstellungen als Anschaffungskosten immaterieller Vermögenswerte – Am Beispiel von Lärmschutzaufwendungen und Betriebsgenehmigungen von Flughäfen, in: StuB, Heft 6, 2005, S. 248–253.
- Gelhausen, Wolf/Fey, Gerd*: Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und Zukunftsbezogenheit von Aufwendungen – Anmerkung zu dem BFH-Urteil vom 12.12.1991 IV R 28/91, in: DB, Heft 12, 1993, S. 593–597.
- Gelhausen, Wolf/Fey, Gerd/Kämpfer, Georg*: Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Düsseldorf 2009.
- Günkel, Manfred*: Rechtsprechungsmodifizierung bei der Wahrscheinlichkeit der Verbindlichkeit als Voraussetzung für die Rückstellungsbildung, in: BB, Heft 35, 2015, S. 2091–2093.
- Günkel, Manfred/Fenzl, Barbara*: Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz: Bilanzierung und Verlustverrechnung, in: DStR, Heft 16, 1999, S. 649–654.
- Haaker, Andreas/Hoffmann, Wolf-Dieter*: Aktivierung von Rückstellungsbeträgen?, in: PiR, Heft 1, 2010, S. 21–22.
- Hageböke, Jens/Hennrichs, Joachim*: Organschaft: Der Gesetzeszweck der Ausschüttungssperre in § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB n.F. als Thesaurierungsgrund i.S.v. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG, in: DB, Heft 1-2, 2017, S. 18–26.
- Happe, Peter*: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für Swapvereinbarungen, Diss., Düsseldorf 1996.
- Happe, Rüdiger*: Digitaler Datenzugriff – Zulässigkeit der Bildung einer Rückstellung für GDPdU-Aufwand, in: BBK, Heft 14, 2010, S. 651–655.
- Happe, Rüdiger*: Urlaubsrückstellungen (nicht nur) bei abweichendem Wirtschaftsjahr, in: BBK, Heft 5, 2010, S. 225–229.
- Harth, Hans-Jörg*: Kap. 2.3: Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen und vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen, in: *Kessler, Harald/Leinen, Markus/Strickmann, Michael* (Hrsg.), Handbuch BilMoG – Der praktische Leitfaden zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Freiburg, 2. Aufl. 2010, S. 348–385.

- Hasenburg, Christoff/Hausen, Raphael*: Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen (insbesondere aus Pensionszusagen) und vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen unter Einbeziehung der Verrechnung mit Planvermögen, in: DB, Heft 23, 2009, S. 38–46.
- Heddäus, Birgit*: Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Drohverlustrückstellungen, Diss., Düsseldorf 1997.
- Henckel, Niels-Frithjof*: Praxishinweise zur Passivierung von Aufwand für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen nach § 249 Abs. 1 HGB i.d.F. des BilMoG, in: BB, Heft 34, 2009, S. 1798–1802.
- Hennrichs, Joachim*: BB-Kommentar „Differenzierte Wahrscheinlichkeit für die Passivierung von Rückstellungen für Passivprozesse“, in: BB, Heft 31, 2015, S. 1841.
- Herrfurth, Jörg/Zwirner, Christian*: Die E-Bilanz jetzt umsetzen, in: StuB, Beilage zu Heft 7, 2013, S. 1–16.
- Herzig, Norbert*: Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, insbesondere Umweltschutz, in: DB, Heft 27-28, 1990, S. 1341–1354.
- Herzig, Norbert/Bohn, Alexander*: Rückstellungspflichten aus den ERA-Einführungstarifverträgen in der Metall- und Elektroindustrie, in: BB, Heft 28-29, 2006, S. 1551–1562.
- Herzig, Norbert/Briesemeister, Simone*: Steuerliche Problembereiche des BilMoG-RegE, in: Ubg, Heft 3, 2009, S. 157–162.
- Herzig, Norbert/Esser, Klaus*: Erfüllungsrückstände und drohende Verluste bei Arbeitsverhältnissen – Wann sind Rückstellungen zu bilden?, in: DB, Heft 25, 1985, S. 1301–1306.
- Heubeck, Klaus*: Die Prüfung von Pensionsrückstellungen, Düsseldorf 1987.
- Heubeck, Klaus/Herrmann, Richard/D'Souza, Gabriele*: Die Richttafeln 2005 G – Modell, Herleitung, Formeln –, in: Blätter der DGVFM, Heft 3, 2006, S. 473–517.
- Hofer, Hannes*: Bilanzierung der Grundstücksveräußerungen mit Mietpreiszusicherung, in: DB, Heft 20, 2003, S. 1069–1073.
- Höfer, Reinhold*: Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, Bd. II: Steuerrecht, München, 6. Aufl. 2010.
- Höfer, Reinhold/Pisters, Manfred*: Rückstellungen für Krankheitsbeihilfen an Rentner in der Steuerbilanz – Anmerkungen zu dem BFH-Urteil vom 30.1.2002 I R 71/00, in: DB, Heft 44, 2002, S. 2288–2291.
- Höfer, Reinhold/Rhiel, Raimund/Veit, Annekatrin*: Die Rechnungslegung für betriebliche Altersversorgung im Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, in: DB, Heft 31, 2009, S. 1605–1612.
- Hoffmann, Wolf-Dieter*: Die Neubewertung des Aufwands für Rückbauverpflichtungen, in: PiR, Heft 12, 2014, S. 388.
- Hoffmann, Wolf-Dieter*: Der Verkauf mit Rückgaberecht, in: PiR, Heft 2, 2008, S. 72–74.
- Hoffmann, Wolf-Dieter*: Künftige Aufwendungen oder Ausgaben?, in: StuB, Heft 15, 2010, S. 561–562.
- Hoffmann, Wolf-Dieter*: Rückstellung für Schallschutz, in: PiR, Heft 5, 2010, S. 146–148.
- Hommel, Michael/Schulte, Oliver*: Schätzungen von Rückstellungen in Fast-Close-Abschlüssen, in: BB, Heft 31, 2004, S. 1671–1678.
- Hruby, Kapka*: Ansatz von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfung in der Handels- und in der Steuerbilanz, in: DStR, Heft 3, 2010, S. 127–131.
- IDW*, Trendwatch Going Brexit, Stand 22.09.2016, abrufbar unter <https://www.idw.de/idw/idw-aktuell/brexit--idw-veroeffentlicht-positionspapier/95814>.

Literaturverzeichnis

- IDW FAB*: Grenzen des Passivierungswahlrechts nach Artikel 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB im Fall des Wechsels des Durchführungswegs und bei Leistungskürzungen, in: *IDW Life*, Heft 10, 2020, S. 823–826.
- IDW HFA*: Bilanzierung von Finanzierungsbeiträgen an die KZVK nach HGB, in: *IDW Life*, Heft 1, 2017, S. 118–120.
- IDW HFA*: Aufwendungen für die SEPA-Einführung: Rückstellungsbildung? IDW-Auffassung vom 10.4.2013, in: *BC*, Heft 5, 2013, S. 182–183.
- IDW HFA*: 205. Sitzung des HFA, in: *IDW FN*, Heft 1–2, 2007, S. 107–109.
- IDW HFA*: Aus der Facharbeit des IDW, in: *WPg*, Heft 2, 1995, S. 56–59.
- IDW HFA*: Verlautbarung zur Übernahme von Versorgungsverpflichtungen nach FAS 106 in einen nach handelsrechtlichen Grundsätzen aufzustellenden Konzernabschluß, in: *WPg*, Heft 1, 1994, S. 26–27.
- IDW HFA 3/1993*: Zur Bilanzierung und Prüfung der Anpassungspflicht von Betriebsrenten, in: *IDW FN*, Heft 1–2, 1994, S. 4–6.
- IDW HFA 1/1989*: Zur Bilanzierung beim Leasinggeber, in: *WPg*, Heft 21, 1989, S. 625–626.
- IDW HFA 2/1988*: Pensionsverpflichtungen im Jahresabschluß, in: *WPg*, Heft 13, 1988, S. 403–406.
- IDW RH HFA 1.009*: Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen sowie für die Aufstellung, Prüfung und Veröffentlichung von Abschlüssen und Lageberichten nach § 249 Abs. 1 HGB, in: *IDW FN*, Heft 8, 2010, S. 354–355.
- IDW RH HFA 1.013*: Handelsrechtliche Vermerk- und Berichterstattungspflichten bei Patronatserklärungen, in: *IDW FN*, Heft 3, 2008, S. 116–119.
- IDW RS HFA 3*: Handelsrechtliche Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altersteilzeitregelungen, in: *IDW FN*, Heft 7, 2013, S. 309–314.
- IDW RS HFA 4*: Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen, in: *IDW FN*, Heft 1, 2013, S. 61–62.
- IDW RS HFA 4*: Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen, in: *IDW FN*, Heft 7, 2010, S. 298–304.
- IDW RS HFA 23*: Bilanzierung und Bewertung von Pensionsverpflichtungen gegenüber Beamten und deren Hinterbliebenen, in: *IDW FN*, Heft 6, 2009, S. 316–322.
- IDW RS HFA 28*: Übergangsregelungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, in: *IDW FN*, Heft 12, 2009, S. 642–657.
- IDW RS HFA 28* Änderung: Übergangsregelungen des BilMoG, in: *IDW FN*, Heft 10, 2010, S. 451.
- IDW RS HFA 30*: Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen, in: *IDW Life*, Heft 1, 2017, S. 102–116.
- IDW RS HFA 34*: Einzelfragen zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen, in: *IDW Life*, Heft 7, 2015, S. 380.
- IDW RS HFA 34*: Einzelfragen zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen, in: *IDW FN*, Heft 1, 2013, S. 53–61.
- Jonas, Martin*: Die Bildung von Bewertungseinheiten im handelsrechtlichen Jahresabschluss, Köln 2011.
- Kalus, Michael/Hahn, Christian*: Der Kommentar zum Urteil der Woche – Rückstellungen für die Kosten einer Betriebsprüfung auch ohne Prüfungsanordnung, in: *NWB*, Heft 49, 2010, S. 3935.
- Kessler, Harald*: Rückstellungen in der Finanzrechtsprechung – Bestandsaufnahme und neuere Entwicklungen (Teil B) –, in: *BBK*, Heft 14, 1997, S. 691–709.

- Kessler, Harald*: Rückstellungen für schwebende Dauerbeschaffungsgeschäfte – Vorschlag einer begrenzt beschaffungsmarktorientierten Anspruchsbewertung, in: WPg, Heft 1, 1996, S. 2–16.
- Kessler, Harald*: Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse – Neue Ansätze zur Lösung aktueller Passivierungsfragen der Handels- und Steuerbilanz, Diss., Stuttgart 1992.
- Kessler, Wolfgang/Scholz-Görlach, Ulrich*: Die Abgrenzung des Saldierungsbereichs bei Drohverlustrückstellungen, in: PIR, Heft 11, 2007, S. 304–307.
- Keßler, Marco*: Pensionsverpflichtungen nach neuem HGB und IFRS – Auswirkungen von Contractual Trust Arrangements, Diss., Berlin 2010.
- Kirsch, Hanno*: Voraussichtliche Auswirkungen des BilRUG auf die GuV-Rechnung und die GuV betreffenden Angaben, in: DStR, Heft 12, 2015, S. 664-670.
- Kleinmanns, Florian*: BB-Kommentar „Wartungskosten werden nicht über mehrere Jahre verteilt“, in: BB, Heft 13, 2015, S. 1713.
- Klusmeier, Stefan*: Rückstellung für eine Inanspruchnahme nach § 133 InsO – eine zwingende Folge der Rechtsprechung des BGH, in: DStR, Heft 42, 2014, S. 2056-2059.
- Kolb, Susanne/Roß, Norbert*: Änderungen der Gewinn- und Verlustrechnung durch das BilRuG, in: WPg, Heft 17, 2015, S. 869–876.
- Kolbe, Stefan*: Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bei einem eigenbetrieblichen Interesse, in: StuB, Heft 15, 2020, S. 582–585.
- Kreher, Markus/Sailer, Pier Stefano/Rothenburger, Manuel/Spang, Heiko*: Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Ausgewählte Anwendungsfragen zu aktienbasierter Mitarbeitervergütung, selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen und der Bilanzierung von sonstigen Rückstellungen, in: DB, Beilage 5 zu Heft 23, 2009, S. 99–108.
- Kröner, Ilse*: Abführung des „richtigen Gewinns“ einer Organgesellschaft nach Änderung von § 253 HGB, in: WPg, Heft 13, 2017, S. 796–800.
- Kropff, Bruno*: Rückstellungen für künftige Verlustübernahmen aus Beherrschungs- und/oder Gewinnabführungsverträgen?, in: *Knobbe-Keuk, Brigitte/Klein, Franz/Moxter, Adolf* (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht – Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, S. 349–367.
- Kunath, Oliver*: Ermessensabhängige Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen, in: *Fink, Christian/Schultze, Wolfgang/Winkeljohann, Norbert* (Hrsg.), Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht, Stuttgart 2010, S. 153–181.
- Künkele, Kai Peter/Zwirner, Christian*: Bilanzsteuerliche Änderungen durch die EStÄR 2012 – Überblick über die wichtigsten Neuregelungen, in: DStR, Heft 23, 2013, S. 1199–1203.
- Künkele, Kai Peter/Zwirner, Christian*: Maßgeblichkeit bei der steuerlichen Rückstellungsbewertung, in: StuB, Heft 12, 2013, S. 439–444.
- Künkele, Kai Peter/Zwirner, Christian*: Steuerbilanzpolitik: Ausweitung der Möglichkeiten durch das BilMoG, in: DStR, Heft 44, 2010, S. 2263–2270.
- Künkele, Kai Peter/Zwirner, Christian*: Durchbrechung der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz: Auswirkungen auf die Steuerbilanzpolitik – Teil 1: Inhalte des neuen BMF-Schreibens, in: BC, Heft 5, 2010, S. 212–217.
- Küting, Karlheinz*: Die Erfassung von erhaltenen und gewährten Zuwendungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß (Teil II), in: DStR, Heft 8, 1996, S. 313–316.
- Küting, Karlheinz/Cassel, Jochen/Metz, Christian*: XIII. Ansatz und Bewertung von Rückstellungen, in: *Küting, Karlheinz/Pfitzer, Norbert/Weber, Claus-Peter* (Hrsg.), Das neue deutsche Bilanzrecht – Handbuch zur Anwendung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), Stuttgart, 2. Aufl. 2009, S. 321–338.

Literaturverzeichnis

- Küting, Karlheinz/Cassel, Jochen/Metz, Christian*: Die Bewertung von Rückstellungen nach neuem Recht, in: DB, Heft 43, 2008, S. 2317–2324.
- Küting, Karlheinz/Kessler, Harald*: Rückbauverpflichtungen im Spiegel der nationalen und internationalen Bilanzierung, in: PiR, Heft 11, 2007, S. 308–314.
- Küting, Karlheinz/Kessler, Harald*: Zur geplanten Reform des bilanzsteuerlichen Rückstellungsrechts nach dem Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, in: DStR, Heft 50, 1998, S. 1937–1946.
- Küting, Karlheinz/Keßler, Marco*: Bilanzielle Auslagerung von Pensionsverpflichtungen nach HGB und den IFRS durch ein Contractual Trust Arrangement, in: DB, Heft 32, 2009, S. 1717–1723.
- Lange, Jens*: Rückstellungen für Stock Options in Handels- und Steuerbilanz, in: StuW, Heft 2, 2001, S. 137–149.
- Leffson, Ulrich*: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf, 7. Aufl. 1987.
- Liebscher, Roberto/Zwirner Christian*: Bewertung von Gewährleistungs- und Garantierückstellungen nach BilMoG, in: BC, Heft 5, 2011, S. 195–197.
- Loritz, Karl-Georg*: Übergangsgelder im Steuer- und Arbeitsrecht, in: DStZ, Heft 19, 1995, S. 577–583.
- Lüdenbach, Norbert*: Rückbauverpflichtungen nach internationaler Rechnungslegung und deutschem Bilanzrecht: Praktische Unterschiede und kritischer Rechtsvergleich, in: BB, Heft 16, 2003, S. 835–840.
- Lüdenbach, Norbert/Hoffmann, Wolf-Dieter*: Faktische Verpflichtungen und (verdeckte) Aufwandsrückstellungen nach IFRS und HGB/EStG, in: BB, Heft 43, 2005, S. 2344–2349.
- Madauß, Norbert*: Rückstellungen für „Schmiergelder“, in: DB, Heft 13, 1996, S. 637–641.
- Marx, Franz Jürgen*: Maßgeblichkeit des Handelsbilanzansatzes für Rückstellungen in der Steuerbilanz?, in: StuB, Heft 12, 2017, S. 449–455.
- Maus, Günter*: ABC der Rückstellungen, Herne 2008.
- May, Gerhard/Querner, Immo/Schmitz, Udo*: Entwicklung von Zinskurven für Zwecke der Bilanzierung nach IFRS/US-GAAP, in: DB, Heft 23, 2005, S. 1229–1237.
- Melcher, Winfried/David, Katrin/Skowronek, Thomas*: Rückstellungen in der Praxis, Weinheim 2013.
- Meyering, Stephan/Gröne, Matthias*: Der Erfüllungsbetrag bei der Bewertung von Rückstellungen in Handels- und Steuerrecht – Berücksichtigung künftig erwarteter Preis- und Kostensenkungen?, in: BFuP, Heft 66, 2014, S. 459–477.
- Meyering, Stephan/Gröne, Matthias*: Handels- und steuerrechtliche Rückstellungen für die Stilllegung von Kernkraftwerken – Ein adäquates Mittel zur Absicherung der Stilllegungskosten? –, in: DB, Heft 25, 2014, S. 1385–1390.
- Mourabit, Francis*: Steuerermindernde Rückstellungen für Abbruchverpflichtungen, in: NWB, Heft 10, 2015, S. 652–656.
- Moxter, Adolf*: Bilanzrechtsprechung, Tübingen, 6. Aufl. 2007.
- Moxter, Adolf*: Neue Ansatzregeln für Verbindlichkeitsrückstellungen? (Teil I), in: DStR, Heft 25, 2004, S. 1057–1060.
- Moxter, Adolf*: Neue Ansatzkriterien für Verbindlichkeitsrückstellungen? (Teil II), in: DStR, Heft 26, 2004, S. 1098–1102.
- Moxter, Adolf*: Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003.
- Moxter, Adolf*: Künftige Verluste in der Handels- und Steuerbilanz, in: DStR, Heft 14, 1998, S. 509–515.

- Naumann, Thomas K.:* Zur Abgrenzung von künftig ertragsteuerrechtlich nicht mehr zu bildenden Drohverlustrückstellungen, insbesondere bei Kreditinstituten, in: BB, Heft 10, 1998, S. 527–531.
- Niehues, Karl:* Rückstellungen für leer stehende Mieträume, in: DB, Heft 20, 2007, S. 1107–1108.
- Olbrich, Christian:* Eine neue Rückstellung im Personalbereich – Zum Problem der Lohnfortzahlung im Todesfall –, in: WPg, Heft 13, 1989, S. 390–391.
- Ortmann-Babel, Martina/Bolik, Andreas:* BilMoG – Bilanzierung von Rückstellungen und latenten Steuern, in: SteuK, Heft 3, 2009, S. 51–54.
- Oser, Peter:* Ansammlungsrückstellungen und Verlängerung des Nutzungsverhältnisses, in: StuB, Heft 22, 2014, S. 855.
- Oser, Peter:* Bilanzrechtliche Implikationen qualifizierter faktischer Konzernierung im Spiegel des „TBB“-Urteils des BGH, in: WPg, Heft 10, 1994, S. 312–321.
- Oser, Peter/Roß, Norbert:* Rückstellungen aufgrund der Pflicht zur Rücknahme und Entsorgung von sog. Elektroschrott beim Hersteller – Bilanzierung nach HGB, IFRS und US-GAAP, in: WPg, Heft 19, 2005, S. 1069–1077.
- Oser, Peter/Wirtz, Holger:* Rückstellungsreport 2018, in: StuB, Heft 3, 2019, S. 97–103.
- Oser, Peter/Wirtz, Holger:* Änderung der Abzinsung von Pensionsrückstellungen, in: DB, Heft 5, 2016, S. 247–248.
- Oser, Peter/Wirtz, Holger:* Rückstellungsreport 2015, in: StuB, Heft 1, 2016, S. 1–15.
- Osterloh-Konrad, Christine:* Rückstellungen für Prozessrisiken in Handels- und Steuerbilanz – Kriterien der Risikokonkretisierung und ihre Anwendung auf die Prozesssituation (Teil II), in: DStR, Heft 39, 2003, S. 1675–1680.
- Patek, Guido:* Bilanzielle Implikationen der handelsrechtlichen Normierung von Bewertungseinheiten, in: DB, Heft 20, 2010, S. 1077–1083.
- Pellens, Bernhard/Sellhorn, Thorsten/Strzyz, Adam:* Pensionsverpflichtungen nach dem Regierungsentwurf eines BilMoG – Simulation erwarteter Auswirkungen, in: DB, Heft 44, 2008, S. 2373–2380.
- Perridon, Louis/Steiner, Manfred/Rathgeber, Andreas:* Finanzwirtschaft der Unternehmung, München, 17. Aufl. 2017.
- Petersen, Jochen:* Rechnungslegung für Pensionsverpflichtungen nach HGB, US-GAAP und IAS, Diss., Düsseldorf 2001.
- Petersen, Karl:* Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, in: WPg, Heft 20, 2019, S. 1079–1090.
- Petersen, Karl/Künkele, Kai Peter/Göttler, Thomas:* Handels- und steuerrechtliche Behandlung von Remissionen im deutschen Buchhandel, in: DStR, Heft 42, 2012, S. 2141–2147.
- Petersen, Karl/Zwirner, Christian:* FAQ BilMoG, in: BB, Heft 27, 2010, S. 1651–1657.
- Petersen, Karl/Zwirner, Christian:* Rechnungslegung und Prüfung im Umbruch: Überblick über das neue deutsche Bilanzrecht – Veränderte Rahmenbedingungen durch das verabschiedete Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), in: KoR, Beihefter 1 zu Heft 5, 2009, S. 1–45.
- Petersen, Karl/Zwirner, Christian/Froschhammer, Matthias:* Die Bilanzierung von Bewertungseinheiten nach § 254 HGB, in: StuB, Heft 12, 2009, S. 449–456.
- Petersen, Karl/Zwirner, Christian/Künkele, Kai Peter:* BilMoG in Beispielen, 3. Aufl. 2012.
- Petersen, Karl/Zwirner, Christian/Künkele, Kai Peter:* Umstellung auf das neue deutsche Bilanzrecht: Übergangsregelungen des BilMoG nach IDW RS HFA 28 – Darstellung, Beispiele und Tipps für die Umsetzung in der Praxis, in: DB 2010, Beilage 4 zu Heft 17, S. 1–27.

Literaturverzeichnis

- Petersen, Karl/Zwirner, Christian/Künkele, Kai Peter*: Bilanzanalyse und Bilanzpolitik nach BilMoG, Herne, 2. Aufl. 2009.
- Petersen, Karl/Zwirner, Christian/Künkele, Kai Peter*: Bilanzpolitik und -analyse nach neuem Recht – Auswirkungen des BilMoG auf die Passivseite, in: *StuB*, Heft 21, 2009, S. 794-800.
- Pfitzer, Norbert/Schaum, Wolfgang/Oser, Peter*: Rückstellungen im Lichte aktueller Rechtsentwicklungen, in: *BB*, Heft 26, 1996, S. 1373–1380.
- Philipp, Holger*: Kontaminierte Grundstücke im Jahresabschluß – Rückstellungen, außerplanmäßige Abschreibungen und sonstige finanzielle Verpflichtungen bei Boden- und Grundwasserverunreinigungen, Diss., Düsseldorf 1995.
- Prinz, Markus*: Bilanzierung von Rückstellungen nach dem BilMoG – Überblick über die geplanten Änderungen ab 2009, in: *BBK*, Heft 5, 2008, S. 237–246.
- Prinz, Markus*: Restrukturierungsrückstellungen im Visier der Betriebsprüfung – Gefährdungspotenziale für eine zeitgerechte und vollständige Bilanzierung von Sozialplanverpflichtungen, in: *DB*, Heft 7, 2007, S. 353–358.
- Prinz, Ulrich*: Rückstellungen: aktuelles Praxis-Knowhow, in: *WPg*, Heft 18, 2018, S. 1152–1158.
- Prinz, Ulrich*: Rückstellungen: aktuelles Praxis-Knowhow, in: *WPg*, Heft 22, 2017, S. 1316–1323.
- Prinz, Ulrich*: Rückstellungen: aktuelles Praxis-Knowhow, in: *WPg*, Heft 23, 2015, S. 1223–1228.
- Prinz, Ulrich*: Leitlinien steuerbilanzieller Rückstellungsbildung: Eine steuerpraktische Bestandsaufnahme, in: *DB*, Heft 4, 2015, S. 147–153.
- Rätke, Bernd*: Die doppelte Wahrscheinlichkeit bei der Rückstellungsbildung, in: *StuB*, Heft 17, 2015, S. 658–661.
- Roser, Frank*: Verbindlichkeitsrückstellungen dem Grunde und der Höhe nach – Auswirkungen der aktuellen Rechtsprechung?, in: *WPg*, Heft 14, 2015, S. 693–705.
- Roß, Norbert/Drögemüller, Steffen*: Keine Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz für Registrierungskosten aufgrund der künftigen EU-Chemikalienverordnung („Reach“), in: *BB*, Heft 19, 2006, S. 1044–1047.
- Röbler, Nicolas*: Contractual Trust Arrangements – eine rechtliche Bestandsaufnahme, in: *BB*, Heft 23, 2010, S. 1405–1414.
- Roth, Matthias/Wittmann, Markus*: Der Tipp in der Mitte – Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften im handelsrechtlichen Jahresabschluss, in: *Stbg*, Heft 2, 2008, S. 74–75.
- Russ, Wolfgang/Janßen, Christian/Götze, Thomas*: BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht: Kommentar zum Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz, Düsseldorf 2015.
- Scharpf, Paul*: X. Finanzinstrumente, in: *Küting, Karlheinz/Pfitzer, Norbert/Weber, Claus-Peter* (Hrsg.), *Das neue deutsche Bilanzrecht – Handbuch zur Anwendung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG)*, Stuttgart, 2. Aufl. 2009, S. 197–258.
- Scheidt, Heinz-Albert*: Drohverlustrückstellungen aus Versicherungsverhältnissen nach Eintritt eines Schadenfalls, in: *DB*, Heft 12, 1991, S. 613–614.
- Scherff, Susanne/Willeke, Clemens*: Neufassung des IDW RH HFA 1.009 – Rückstellungen für Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen sowie für Aufstellung, Prüfung und Offenlegung, in: *BBK*, Heft 24, 2010, S. 1169–1174.
- Schiffers, Joachim*: Kommentierung des § 5 EStG, in: *Korn et al.* (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz*, 94. Aktualisierung März 2016.
- Schildbach, Thomas/Stobbe, Thomas/Brösel, Gerrit*: *Der handelsrechtliche Jahresabschluss*, Passau, 10. Aufl. 2013.

- Schlotter, Carsten*: „Gekaufte“ Drohverlustrückstellungen, in: Ubg, Heft 9, 2010, S. 635–645.
- Schönnenbeck, Hermann*: Bilanzierung drohender Verluste aus schwebenden Geschäften (Teil I), in: DB, Heft 40, 1962, S. 1281–1284.
- Schubert, Daniela*: Das neue Umweltschadensgesetz und mögliche Auswirkungen auf die Rückstellungsbilanzierung und -bewertung, in: WPg, Heft 11, 2008, S. 505–511.
- Schülen, Werner*: Entwicklungstendenzen bei der Bildung von Rückstellungen, in: WPg, Heft 23, 1983, S. 658–665.
- Schulze-Osterloh, Joachim*: Ausgewählte Änderungen des Jahresabschlusses nach dem Referentenentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, in: DStR, Heft 1–2, 2008, S. 63–73.
- Schumann, Jan Christian*: Ansatz und Bewertung von Rückstellungen, in: EStB, Heft 12, 2014, S. 441–448.
- Seeger, Norbert*: Contractual Trust Agreements auf dem Prüfstand, in: DB, Heft 13, 2007, S. 697–703.
- Siegel, Theodor*: Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Ausnahmefällen?, in: DB, Heft 17, 1999, S. 857–858.
- Strahl, Martin*: Beratungsrelevante Entwicklungen zum Bilanzsteuerrecht, in: kösdi, Heft 8, 2014, S. 18965–18970.
- Theile, Carsten*: Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG), Herne 2015.
- Theile, Carsten/Stahnke, Melanie*: Bilanzierung sonstiger Rückstellungen nach dem BilMoG-Regierungsentwurf, in: DB, Heft 33, 2008, S. 1757–1760.
- Thouet, Philipp*: Die Änderung des Ansammlungszeitraumes bei der Ansammlungsrückstellung, in: DStR, Heft 51–52, 2014, S. 2550–2551.
- Thurnes, Georg/Hainz, Günter*: Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf Pensionsrückstellungen, in: BRZ, Heft 5, 2009, S. 212–217.
- Tranacher, Philipp*: Handelsrechtliche Bilanzierung und Ertragsbesteuerung von Umtauschanleihen beim Emittenten, DStR 2018, S. 2491–2502.
- Van Venrooy, Gerd J.*: Handelsbilanz-Rückstellungen wegen Patentverletzung, in: StuW, Heft 1, 1991, S. 28–32.
- Veit, Annekatrin*: Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 8.12.2008, in: StuB, Heft 3, 2009, S. 102–104.
- Verband Deutscher Mineralbrunnen e.V.*: Handelsrechtliche und steuerrechtliche Beurteilung von Leergut bei Mineralbrunnen, 2008.
- Vetter, Eberhard*: Stillschweigender Grundsatzbeschluss der Hauptversammlung zur Bewilligung der Aufsichtsratsvergütung?, in: BB, Heft 7, 1989, S. 442–443.
- Volk, Gerrit*: Der Ausstieg aus der Atomkraft und die Rückstellungsproblematik, in: DStR, Heft 39, 2015, S. 2193–2197.
- Volkman, Markus*: Rückstellungen für die Rücknahme und Verwertung von Altfahrzeugen – Auswirkungen der „Abwrackprämie“ auf die Rückstellungsbildung, in: StuB, Heft 7, 2009, S. 263–268.
- Weber-Grellet, Heinrich*: Kommentierung des § 4f EStG, in: *Schmidt, Ludwig* (Begr.), EStG, München, 39. Aufl. 2020.
- Weber-Grellet, Heinrich*: Kommentierung des § 5 EStG, in: *Schmidt, Ludwig* (Begr.), EStG, München, 39. Aufl. 2020.

Literaturverzeichnis

- Weber-Grellet, Heinrich*: Kommentierung des § 6a EStG, in: *Schmidt, Ludwig* (Begr.), EStG, München, 39. Aufl. 2020.
- Weigl, Roland/Weber, Hans-Georg/Costa, Martin*: Bilanzierung von Rückstellungen nach dem BilMoG, in: BB, Heft 20, 2009, S. 1062–1066.
- Werner, Eginhard*: Rückstellungen für Verwaltungskosten künftiger Betriebsprüfungen: Praxis- und Gestaltungsüberlegungen, in: BRZ, Heft 9, 2008, S. 225–229.
- Winter, Oliver*: Zur Rückstellungsdotierung bei OTC-Zinsoptionen, in: BB, Heft 32, 1995, S. 1631–1638.
- Wöhe, Günter*: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, München, 26. Aufl. 2016.
- Wolz, Matthias/Oldewurtel, Christoph*: Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen nach BilMoG, in: BBK, Heft 17, 2010, S. 815–825.
- Wüstemann, Jens/Koch, Christopher*: Zinseffekte und Kostensteigerungen in der Rückstellungsbeurteilung nach BilMoG, in: BB, Heft 18, 2010, S. 1075–1078.
- Zeidler/Schmatz*: Rückstellungen für Jahresabschluss-, Prüfungs- und Beratungskosten, in: BBK, Heft 6, 2015, S. 281–284.
- Zülch, Henning/Hoffmann, Sebastian*: Die Bilanzierung sonstiger Rückstellungen nach BilMoG, in: StuB, Heft 10, 2009, S. 369–373.
- Zwirner, Christian*: Pfandrückstellungen in der Steuer- und Handelsbilanz, in: DB, Heft 50, 2020, S. 2646.
- Zwirner, Christian*: Geringerer Anstieg der Pensionsverpflichtungen im Jahresabschluss 2018 als bisher aufgrund der überarbeiteten Richttafeln erwartet, in: DB, Heft 42, 2018, S. 2518.
- Zwirner, Christian*: Neue biometrische Richttafeln der HEUBECK AG – Höhere Pensionsrückstellungen und Ergebnisbelastung im Jahresabschluss aufgrund gestiegener Lebenserwartung, in: DB, Heft 35, 2018, S. 2066.
- Zwirner, Christian*: Pensionsrückstellungen: Erstmalige Anwendung der und Übergang auf die neuen Heubeck-Richttafeln, in: BC, Heft 12, 2018, S. 577–582.
- Zwirner, Christian*: Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen: Neuregelungen durch IDW RS HFA 30 n.F., in: BC, Heft 10, 2017, S. 474–480.
- Zwirner, Christian*: Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen nach IDW RS HFA 30 n.F., in: StuB, Heft 6, 2017, S. 218–224.
- Zwirner, Christian*: Auswirkungen des Brexits auf Bilanzierung, Bewertung, Berichterstattung sowie Chancen- und Risikoüberlegungen, DStR, Heft 45, 2016, S. 2665–2672.
- Zwirner, Christian* (Hrsg.): BilRUG – Gesetze, Materialien, Kommentierung, München, 2016.
- Zwirner, Christian*: Brennpunkt Pensionsrückstellungen: Neubewertung nach HGB, Überblick, Praxisbeispiele und Empfehlungen, in: BC, Heft 5, 2016, S. 198–206.
- Zwirner, Christian*: Entlastung bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen – Wahlrecht noch für 2015, in: BC, Heft 3, 2016, S. 95–96.
- Zwirner, Christian*: Kommentierung des § 268 HGB, in: *Zwirner, Christian* (Hrsg.), BilRUG, München, 2016, S. 448–453.
- Zwirner, Christian*: Kommentierung des § 275 HGB, in: *Zwirner, Christian* (Hrsg.), BilRUG, München, 2016, S. 462–468.
- Zwirner, Christian*: Kommentierung des § 276 HGB, in: *Zwirner, Christian* (Hrsg.), BilRUG, München, 2016, S. 469–470.

- Zwirner, Christian*: Kommentierung des § 284 HGB, in: *Zwirner, Christian* (Hrsg.), BilRUG, München, 2016, S. 495–497.
- Zwirner, Christian*: Neubewertung von Pensionsrückstellungen: Keine Abführungssperre für die Entlastungseffekte, in: *BC*, Heft 8, 2016, S. 372–374.
- Zwirner, Christian*: Neuregelung zur handelsrechtlichen Bewertung von Pensionsrückstellungen – Überblick, Praxisauswirkungen und offene Fragen, in: *DStR*, Heft 16, 2016, S. 929–934.
- Zwirner, Christian*: Neuregelung zur handelsrechtlichen Bewertung von Pensionsrückstellungen, Offene Fragen zur Änderung des § 253 HGB und Handlungsempfehlungen, in: *StuB*, Heft 6, 2016, S. 207–213.
- Zwirner, Christian*: Das BilRUG ist da – Überblick über die wesentlichen Unterschiede zwischen Regierungsentwurf und verabschiedeter Gesetzesfassung, in: *DStR*, Heft 29, 2015, S. 1640–1645.
- Zwirner, Christian*: Das BilRUG ist mehr als eine Rechnungslegungsreform: Auswirkungen auf Steuerungskennzahlen, in: *BC*, Heft 8, 2015, S. 338–339.
- Zwirner, Christian*: BGH: Rückzahlungspflicht anrechenbarer Kapitalertragsteuern, in: *SteuK*, Heft 10, 2014, S. 209.
- Zwirner, Christian*: Reform des HGB durch das BilRUG – Ein Überblick über die wesentlichen Detailänderungen im Einzelabschluss, in: *DStR*, Heft 36, 2014, S. 1784–1791.
- Zwirner, Christian*: Zinssatzschmelze: Ergebnis- und Eigenkapitalgefährdung wegen bilanzierter Pensionsrückstellungen, in: *BC*, Heft 5, 2013, S. 200–203.
- Zwirner, Christian*: Zunehmende Ergebnisbelastungen durch Pensionsrückstellungen, in: *DStR*, Heft 17, 2013, S. 875–879.
- Zwirner, Christian*: BFH: Zeitpunkt der Bildung einer Rückstellung für hinterzogene Mehrsteuern, in: *SteuK*, Heft 22, 2012, S. 465.
- Zwirner, Christian*: Bilanzielle Behandlung von Beihilferückstellungen nach BilMoG, in: *WPg*, Heft 4, 2012, S. 198–200.
- Zwirner, Christian*: Handelsrechtliche Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen – Anmerkungen zu IDW ERS HFA 34, in: *BB*, Heft 26, 2012, S. 1655–1660.
- Zwirner, Christian*: Handelsrechtliche Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altersteilzeitregelungen – Anmerkungen zu IDW ERS HFA 3 n. F., in: *StuB*, Heft 19, 2012, S. 731–736.
- Zwirner, Christian*: Abbildung von Rückstellungen für Altersteilzeit, in: *BC*, Heft 12, 2011, S. 520–523.
- Zwirner, Christian*: Besonderheiten der Behandlung von Altersteilzeitvereinbarungen nach BilMoG, *BB*, Heft 10, 2011, S. 619–621.
- Zwirner, Christian*: Drohverlustrückstellungen für nachhaltig verlustbringende Filialen, Wann darf oder muss ein schwebendes Geschäft bilanziert werden?, in: *StuB*, Heft 23, 2011, S. 891–895.
- Zwirner, Christian*: Leser fragen – Experten antworten, Pensionsrückstellungen nach BilMoG: Handlungsanleitung für künftige Zuführung und Bewertung, in: *BRZ*, Heft 3, 2010, S. 98–99.
- Zwirner, Christian*: Übergang auf das BilMoG bei überdotierten Rückstellungen, in: *BB*, Heft 45, 2010, S. 2747–2749.
- Zwirner, Christian/Boecker, Corinna*: Bewertungseinheiten in Form antizipativer Hedges – Besonderheiten und Probleme, in: *BB*, Heft 47, 2012, S. 2935–2939.
- Zwirner, Christian/Busch, Julia*: Leser fragen – Experten antworten, BilMoG: Abzinsung von Rückstellungen – Maßgeblichkeit und Bestimmung der Restlaufzeit, in: *BC*, Heft 9, 2010, S. 410–412.

Literaturverzeichnis

- Zwirner, Christian/Busch, Julia/Boecker, Corinna: Bilanzielle Abbildung von Sachleistungsverpflichtungen nach HGB und IFRS – Eine Fallstudie zu Ermittlung der Wertansätze im Rahmen der Zugangs- und der Folgebewertung, in: KoR, Heft 12, 2010, S. 664–669.
- Zwirner, Christian/Kähler, Malte: Rechnungsabgrenzungsposten im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluss, Unterschiedliche Behandlung von Verbrauchsteuern nach Handels- und Steuerrecht, in: BC, Heft 3, 2015, S. 133–136.
- Zwirner, Christian/Künkele, Kai Peter: Eigenständige Steuerbilanzpolitik – Möglichkeiten, Anwendungsbereiche, Konsequenzen, in: StuB, Beilage zu Heft 7, 2012, S. 1–16.
- Zwirner, Christian/Künkele, Kai Peter: Rückstellungen für Betriebsprüfungen im Zusammenhang mit GDPdU, in: BC, Heft 3, 2009, S. 113–115.
- Zwirner, Christian/Lindmayr, Simon: Neufassung des IDW RS HFA 30: Die Würdigung aktueller Entwicklungen im Rahmen der Bilanzierung von Pensionsrückstellungen, in: DB, Heft 14, 2017, S. 743.
- Zwirner, Christian/Lindmayr, Simon: Neufassung des IDW RS HFA 30: Die Würdigung aktueller Entwicklungen im Rahmen der Bilanzierung von Pensionsrückstellungen, in: BETRIEBSWIRTSCHAFT Wissen, Heft 4, 2017, S. 112.
- Zwirner, Christian/Tippelhofer, Michael: Keine Abführungssperre bei der Abzinsung von Pensionsrückstellungen, BMF-Schreiben vom 23.12.2016, IV C 2 – S 2770/16/10002; DOK 2016/1157209, in: BC, Heft 1, 2017, S. 6–7.
- Zwirner, Christian/Tippelhofer, Michael: Rückstellungen für Compliance und Personal, Ansatz, Ausweis und Bewertung in Handels- und Steuerbilanz, in: StuB, Beilage zu Heft 9, 2017, S. 1–16.
- Zwirner, Christian/Zimny, Gregor: Rechnungslegung und Bewertung im Niedrigzinsumfeld, Auswirkungen anhaltend niedriger Zinsen auf Bilanzansätze und Bewertungsergebnisse, in: WP Praxis, Heft 1, 2016, S. 4–10.
- Zwirner, Christian/Zimny, Gregor: Auswirkungen des Energieaudits nach § 8 EDL-G auf handelsrechtliche Rückstellungsbildung und Berichtspflichten nach § 321 Abs. 1 S. 3 HGB, in: DStR, Heft 45, 2015, S. 2510–2514.
- Zwirner, Christian/Zimny, Gregor/Vodermeier, Michael: Jahresabschluss 2020 in der Corona-Pandemie, in: StuB, Beilage zu Heft 21, 2020, S. 1–16.

1

Einleitung

1 Einleitung

1.1 Begriff, Zweck und Bedeutung der Rückstellungen

Rückstellungen sind wie Verbindlichkeiten **Schulden** des bilanzierenden Kaufmanns¹ und dementsprechend auf der Passivseite der Bilanz zu zeigen.² Es handelt sich bei Rückstellungen um Verpflichtungen, die dem Grunde und/oder der Höhe sowie ggf. dem Zeitpunkt (der Fälligkeit) nach ungewiss sind.³ Fraglich ist also, ob und/oder in welcher Höhe das Unternehmen eine Verpflichtung zu erfüllen hat.

1

Praxistipp

▶ Die Frage, ob es sich bei einer (möglichen) Verpflichtung um einen rückstellungsbegründenden Sachverhalt handelt, ist zu verneinen, wenn:

1. die Verpflichtung bereits rechtswirksam entstanden ist und
2. die genaue Höhe der Verpflichtung bereits bekannt ist.

Der Ansatz von Rückstellungen dient dazu, Schulden, also u.a. auch solche, die noch nicht rechtswirksam entstanden sind, die zum Bilanzstichtag aber als wirtschaftlich verursacht anzusehen sind, vollständig zu erfassen (**vollständiger Schuldenausweis**).⁴ Die wirtschaftliche Verursachung, der sich der Bilanzierende nicht entziehen kann, muss in diesem Zusammenhang auf eine Verpflichtung und nicht auf ein eigenbetriebliches Interesse zurückzuführen sein.⁵ In diesem Zusammenhang haben Rückstellungen den Zweck, die sich erst in Zukunft als Ausgaben realisierenden, aber dem abgelaufenen Geschäftsjahr wirtschaftlich unvermeidbar zuzurechnenden Aufwendungen vorwegzunehmen und damit periodengerecht auszuweisen.⁶ Rückstellungen dienen folglich auch der Verwirklichung des **Realisationsprinzips**⁷ und des **Imparitätsprinzips** als Ausfluss des Vorsichtsprinzips⁸: Der vorsichtige Kaufmann hat zum Schutz der Gläubiger Vermögensminderungen,⁹ die sich erst in späteren Perioden ergeben, aber ihre Verursachung in der jet-

2

1 Vgl. Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/Petersen/Künkele/Zwirner, § 249 HGB Rn. 2; Daub, S. 54.

2 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, S. 413.

3 Vgl. Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/Petersen/Künkele/Zwirner, § 249 HGB Rn. 4; Wöhe, S. 782.

4 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Hommel, § 249 HGB Rn. 4. Zu der Betrachtung der Zwecke der Rückstellungsbilanzierung im Licht der Bilanztheorien siehe Coenenberg/Haller/Schultze, S. 433 ff.; Baetge/Kirsch/Thiele, S. 428 f.

5 Vgl. zur Abgrenzung der externen wirtschaftlichen Verursachung von einem möglicherweise bestehenden eigenbetrieblichen Interesse insb. BFH v. 22.01.2020, XI R 2/19, DStR 2020, 1298. Vgl. auch Kolbe, StuB 2020, 582 ff.

6 Vgl. auch HdR-E/Mayer-Wegelin/Kessler/Höfer, § 249 HGB Rn. 17 f.; Roser, WPg 2015, 693, 695.

7 Siehe Moxter, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, S. 48.

8 Vgl. Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/Wittmann, § 243 HGB Rn. 31.

9 D.h. unter Vermeidung des Ausweises eines zu hohen ausschüttbaren Gewinns.

1 Einleitung

zigen Periode finden, bereits in der jetzigen Periode bei Ermittlung des Reinvermögens zu berücksichtigen.

Praxistipp



Der Bilanzierende hat sich zu verdeutlichen, dass sich Ansatz und Bewertung von Rückstellungen am Realisations- und am Imparitätsprinzip zu orientieren haben. D.h., dass im Zweifelsfall – nicht zuletzt wegen des der handelsrechtlichen Rechnungslegung zugrunde liegenden Vorsichtsprinzips sowie des Gläubigerschutzes – die Rückstellung eher und höher zu bilanzieren ist, im Vergleich zu Vermögensgegenständen auf der Aktivseite.

- 3 Die **zentralen Eigenschaften** von Rückstellungen – in der Abgrenzung zu anderen Bilanzposten (siehe hierzu Kap. 1.2, Rn. 7 ff.) – sind das Vorliegen einer Schuld (Schuldcharakter) sowie die Unsicherheit über Entstehen und/oder Höhe der Verpflichtung sowie über den genauen Zahlungs- bzw. Fälligkeitszeitpunkt. Mit Blick auf die Unsicherheit sind mehrere Fälle zu unterscheiden:¹⁰
- Unsicherheit dem **Grunde** nach,
 - Unsicherheit der **Höhe** nach,
 - Unsicherheit dem **Grunde** und der **Höhe** nach und/oder
 - Unsicherheit dem **(Zahlungs-)Fälligkeitszeitpunkt** nach.
- 4 Es lässt sich also festhalten: Rückstellungen sind Schulden/Verpflichtungen des Unternehmens, die
- **wirtschaftlich verursacht** sind und
 - mit deren **Eintreten** wahrscheinlich zu rechnen ist, die aber
 - dem **Grunde** und/oder
 - der **Höhe** sowie
 - ggf. dem **Zeitpunkt** (der Fälligkeit) nach unsicher
- sind.¹¹
- 5 Rückstellungen stellen ein **bedeutendes Instrument der Innenfinanzierung** dar. Mit der Bildung der Rückstellung wird der ausschüttbare Gewinn um den entsprechenden Betrag gemindert, während der Zahlungsmittelbestand gleich bleibt. Dieser Betrag steht dem Unternehmen bis zur Fälligkeit der Verpflichtung zur freien Disposition.¹² Werden Rückstellungen im Rahmen bestehender Ermessensspielräume hoch bewertet, werden **stille Reserven** gebildet, die sich erst bei Inanspruchnahme oder Auflösung der Rückstellung auflösen. Überdies wird mit der aufwandswirksamen Einbuchung der Rückstellung die steuerliche Bemessungs-


¹⁰ Vgl. HdR-E/Mayer-Wegelin, § 249 HGB Rn. 49.

¹¹ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze, S. 433 ff. Ist allein die Fälligkeit unsicher, erfolgt ein Ausweis als Verbindlichkeit; vgl. MünchKommHGB/Ballwieser, § 249 HGB Rn. 10.

¹² Vgl. Wöhe, S. 581.

grundlage gemindert, sofern die Rückstellung steuerlich anerkannt wird. Zwar wird dieser Effekt im Jahr der Auflösung/Inanspruchnahme umgedreht, doch stehen dem Unternehmen aufgrund der niedrigeren Steuerlast im Jahr der Einbuchung zusätzliche Mittel zur Verfügung, die bis zu dem Zeitpunkt der Auflösung/Inanspruchnahme der Rückstellung genutzt werden können.¹³ Die Steuer wird demnach gestundet (**Steuerstundungseffekt**) und die effektive Zahllast wird bei einer positiv rentierlichen Anlage des zunächst „gesparten“ Betrags gemindert.

Beispiel

 Ein Unternehmen wird in t1 wegen einer angeblichen Vertragsverletzung verklagt. Das Unternehmen rechnet damit, den Prozess zu verlieren und stellt eine Prozesskostenrückstellung i.H.v. 300.000 EUR zurück. Die Ansatzkriterien des § 5 Abs. 3 EStG sind als erfüllt anzusehen.

Buchungssatz:

sonstige betriebliche Aufwendungen	300.000 EUR
an	
sonstige Rückstellungen	300.000 EUR

Die daraus resultierende Steuerersparnis beträgt bei einem angenommenen Steuersatz von 30 % ($0,3 \times 300.000 \text{ EUR} =$) 90.000 EUR. Den entsprechenden Betrag legt das Unternehmen auf einem Tagesgeldkonto an. Das Geld wird annahmegemäß mit 2 % p.a. verzinst.

In t3 fällt das Gericht das Urteil. Das Unternehmen wird wider Erwartung von jeglichen Ansprüchen freigesprochen. Die Rückstellung wird vollständig aufgelöst. Es ergibt sich eine Steuerlast von 90.000 EUR. Unter Berücksichtigung der Zinsen auf den zurückgestellten Betrag i.H.v. 3.636 EUR ($90.000 \text{ EUR} \times 1,02^2 - 90.000 \text{ EUR}$) beträgt die „effektive“ Steuerlast allerdings nur 86.364 EUR.

Die **Bedeutung der Rückstellungen in der Praxis** zeigt sich bspw. auch beim Umfang der bilanziell ausgewiesenen Pensionsverpflichtungen im Verhältnis zum Buchwert des Eigenkapitals. Für die DAX-30 Unternehmen ergibt sich auf Basis der Geschäftsberichte für das Geschäftsjahr 2019 ein Buchwert des Eigenkapitals i.H.v. rd. 902 Mrd. EUR sowie bilanziell ausgewiesene Pensionsverpflichtungen i.H.v. rd. 412 Mrd. EUR. Über sämtliche DAX-30 Unternehmen betrachtet ergeben sich im Durchschnitt bilanzielle ausgewiesene Pensionsverpflichtungen i.H.v. rd. 14 Mrd. EUR. Das entspricht einem Anteil der Pensionsverpflichtungen bei den DAX-Unternehmen von rd. 46 % des bilanziellen Eigenkapitals. Auch wenn die vorgenannten Befunde im Wesentlichen Bezug nehmen auf IFRS-Daten, gilt für die handelsrechtliche Rechnungslegung nichts anderes: Allein von ihrer quantitativen Erscheinung her, sind Rückstellungen (und hier insb. **Pensionsverpflichtungen**) ein bedeutender Passivposten.

6

¹³ Vgl. Perridon/Steiner/Rathgeber, S. 515.

1.2 Abgrenzung von anderen Posten der Bilanz

1.2.1 Rücklagen

- 7 Rückstellungen werden häufig mit Rücklagen verwechselt. Während es sich bei Rückstellungen jedoch, mit Ausnahme jener **Rückstellungen** für innerbetriebliche Aufwendungen, um **Fremdkapital** handelt, sind die Rücklagen dem Eigenkapital zuzurechnen.¹⁴ Rückstellungen werden **aufwandswirksam** gebildet (Buchung: Aufwand gegen Rückstellung), weil sie bilanziell bereits wirtschaftlich oder rechtlich verursacht, aber noch nicht realisierte Ausgaben abbilden. Rücklagen hingegen werden nicht aus Aufwendungen „gespeist“, sondern ergeben sich durch bereits realisierte Gewinne (**Gewinnrücklage**)¹⁵ bzw. durch eine Außenfinanzierung, wenn der Ausgabebetrag eines Geschäftsanteils ihren Nennwert (NW) übersteigt (**Kapitalrücklage**).¹⁶

Praxistipp

▶ **Rückstellungen** sind eine „Vorsorge“ für zum Stichtag bereits **verursachte**, d.h. **bereits definierbare**, aber noch nicht realisierte Ausgaben. Rücklagen stehen dem Unternehmen grds. dauerhaft zur Verfügung und können zur Deckung späterer, noch **nicht verursachter** und i.d.R. **noch nicht definierter**¹⁷ Aufwendungen verwendet werden.

14 Vgl. *Blenkers/Czisz/Gerl*, S. 34; *HdR-E/Mayer-Wegelin*, § 249 HGB Rn. 22.

15 Vgl. *Eifler*, S. 34. Wobei hier natürlich anzumerken ist, dass Gewinne sich durch die Differenz aus (höheren) Erträgen und (niedrigeren) Aufwendungen ergeben.

16 Zur Kapitalrücklage zählen neben den aufgeführten auch noch andere Beträge. Siehe hierzu § 272 Abs. 2 HGB.

17 Eine Ausnahme besteht bei zweckgebundenen Rücklagen. Siehe hierzu *Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/Patek/Hartmann*, § 272 HGB Rn. 115.

Die folgende Tabelle fasst die Unterschiede zwischen den benannten Bilanzposten zusammen:

8

Abgrenzung der Rückstellungen von den Rücklagen

	Rückstellungen	Rücklagen
Bilanzielle Zuordnung	Fremdkapital	Eigenkapital
Bildung	Aufwandswirksam wegen bestimmter Außenverpflichtung (Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten, Drohverlustrückstellung) oder bestimmter Innenverpflichtung (sog. Aufwandsrückstellung)	Aus realisierten Gewinnen durch Gewinnverwendungsbeschluss/Satzungsvorgaben etc. oder i.R.e. Außenfinanzierung (z.B. einer Kapitalerhöhung)
Verwendung	Für den Zweck, für den die Rückstellung gebildet wurde, also die bestimmte Außen- oder Innenverpflichtung	Mit Ausnahme zweckgebundener Rücklagen freie Verwendung – bspw. für spätere Ausschüttungen oder Investitionen

1.2.2 Rechnungsabgrenzungsposten

Rückstellungen sind ferner von Rechnungsabgrenzungsposten abzugrenzen. Bei **passiven Rechnungsabgrenzungsposten** handelt es sich um „[...] Einnahmen vor dem Abschlussstichtag [...], soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Tag darstellen.“¹⁸ Die Abgrenzung ist insofern schon eingängig, als dass es sich bei passiven Rechnungsabgrenzungsposten um Einnahmen handelt, Rückstellungen aber stets mit (zukünftigen) Ausgaben im Zusammenhang stehen.

9

Wie Rückstellungen begründen sich **aktive Rechnungsabgrenzungsposten** aus bestimmten Aufwendungen. Während Rückstellungen auf bereits zu berücksichtigenden Aufwendungen basieren, die zu späteren Ausgaben führen; basieren aktive Rechnungsabgrenzungsposten auf Ausgaben, denen noch keine Aufwendungen gegenüberstehen.¹⁹

10

Praxistipp

► Wird eine Ausgabe getätigt für Aufwand späterer Perioden, sind aktive Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden (**erst die Ausgabe, dann der Aufwand**). Fällt Aufwand an, dem in späteren Perioden Ausgaben folgen, sind Rückstellungen zu bilden (**erst der Aufwand, dann die Ausgabe**).

18 § 250 Abs. 2 HGB.

19 Vgl. § 250 Abs. 1 HGB.

1 Einleitung

Beispiel



Wird im Dezember die Miete des Monats Januar überwiesen, ist zum Bilanzstichtag 31.12. ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren (**Ausgabe** im Dezember, **Aufwand** im Januar).

Werden im Dezember Produkte ausgeliefert, die wegen eines eklatanten Mangels zurückgerufen werden müssen, ist eine Rückstellung zu bilden (**Aufwand** im Dezember, **Ausgabe** im nächsten Jahr).

- 11 **Rechnungsabgrenzungsposten und Rückstellungen** ist gemein, dass sie eine **periodengerechte Erfolgsermittlung** verfolgen, indem Aufwand und Ertrag den Perioden zugerechnet werden, in denen sie ihre wirtschaftliche und rechtliche Verursachung finden. Im Gegensatz zu den Rückstellungen sind die Aufwendungen eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens genau quantifizierbar,²⁰ da sie auf einen realisierten Zahlungsmittelabfluss zurückzuführen sind.²¹

1.2.3 Eventualverbindlichkeiten

- 12 Vor Inkrafttreten des BilRUG sind nach § 251 i.V.m. § 268 Abs. 7 HGB a.F. Eventualverbindlichkeiten **unter der Bilanz oder im Anhang** des Abschlusses auszuweisen.²² Die Neufassung der handelsrechtlichen Regelungen durch das BilRUG schreibt nunmehr einen Pflichtausweis des Gesamtbetrags etwaiger finanzieller Verpflichtungen, Garantien oder Eventualverbindlichkeiten, die nicht Gegenstand der Bilanz sind, im Anhang vor.²³ Damit ist die Möglichkeit des Ausweises unter der Bilanz weggefallen. Da § 268 Abs. 7 HGB aber nur für Kapitalgesellschaften (bzw. diesen nach § 264a HGB gleichgestellte Personenhandelsgesellschaften) gilt, bleibt die durch das BilRUG nicht geänderte Regelung nach § 251 HGB unverändert.²⁴ Demnach haben diese Unternehmen, da sie keinen Anhang zu erstellen haben, die Angaben weiterhin unter der Bilanz vorzunehmen. Hierzu zählen bspw. Unternehmen in der Rechtsform der KG oder OHG.²⁵
- 13 Diesen Haftungsverhältnissen sind alle Sachverhalte zu subsumieren, aus denen eine Inanspruchnahme erwachsen könnte, die jedoch zum Bilanzstichtag nicht als wahrscheinlich erscheint. Die Abgrenzung ggü. den Rückstellungen macht sich folglich an der **Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme** fest. Wird mit hinreichender Wahrscheinlichkeit mit einer Inanspruchnahme gerechnet, ist eine Rückstellung zu bilanzieren, andernfalls ist nach § 251 i.V.m. § 268 Abs. 7 HGB lediglich die Eventualverbindlichkeit im Anhang anzugeben.

20 Vgl. Eifler, S. 38.

21 Vgl. Zwirner/Kähler, BC 2015, 133, 133 ff.; Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/Heine/Zenger, § 250 HGB Rn. 1 ff.

22 Vgl. § 251 i.V.m. § 268 Abs. 7 HGB.

23 Vgl. Zwirner, DStR 2015, 1640, 1641.

24 Vgl. Zwirner, DStR 2014, 1784, 1787; Zwirner in: Zwirner, BilRUG, S. 448.

25 Vgl. Russ/Janssen/Götze/Mezger/Weiser, BilRUG-Kommentar, § 268 HGB, Rn. 15.

Beispiel



Fall 1: Angabe von Haftungsverhältnissen bei Kapitalgesellschaften

Die Sigma GmbH hat in ihrem Jahresabschluss zum 31.12.2015 Haftungsverhältnisse i.H.v. 100.000 EUR unter der Bilanz angegeben. Im Jahresabschluss zum 31.12.2016 sind diese Angaben im Anhang zu machen.

Fall 2: Angabe von Haftungsverhältnissen bei Personenhandelsgesellschaften

Die Sigma OHG hat in ihrem Jahresabschluss zum 31.12.2015 Haftungsverhältnisse i.H.v. 100.000 EUR unter der Bilanz angegeben. Im Jahresabschluss zum 31.12.2016 sind diese Angaben weiterhin unter der Bilanz zu machen.

Praxistipp



Eine Eventualverbindlichkeit ist unter den Haftungsverhältnissen auszuweisen, wenn zum Bilanzstichtag nicht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit mit einer Inanspruchnahme gerechnet wird. Ist hingegen eine Inanspruchnahme wahrscheinlich, ist eine Rückstellung zu bilanzieren.

Eine besondere Relevanz hat das Wahrscheinlichkeitserfordernis bei der **bilanziellen Abbildung von Bürgschaften**. Der bilanzierende Kaufmann muss hier zu jedem Bilanzstichtag anhand der Bonität des Schuldners abschätzen, ob eine Inanspruchnahme droht. Hier kann die vielzitierte Formel: „Es spricht mehr dafür als dagegen“, nur als Richtschnur dienen, denn eine genaue Bemessung der 50 %-Grenze ist gerade nicht in jedem Einzelfall möglich.²⁶ Vom Kaufmann ist deshalb eine **vernünftige Einschätzung** vorzunehmen, ob eine **Inanspruchnahme** erwartet wird oder nicht. Diese Einschätzung ist jedoch in den seltensten Fällen dem Beweis durch die **51 %-Regel** zugänglich und kann wiederum nur anhand einer intuitiven Wahrscheinlichkeitsermittlung geprüft werden.

14

1.2.4 Sonstige finanzielle Verpflichtungen

Sonstige finanzielle Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz enthalten sind, müssen – soweit sie für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind – von bestimmten Gesellschaften im Anhang angegeben werden.²⁷ „Nicht in der Bilanz enthaltene Geschäfte“ umfassen auch Dauerschuldverhältnisse, die grds. keinen Eingang in die Bilanz finden. Besteht seitens des Bilanzierenden allerdings ein **Verpflichtungsüberschuss (d.h. stehen sich Leistung und Gegenleistung nicht ausgeglichen gegenüber)**, ist eine Drohverlustrückstellung zu bilanzieren. Bei Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung bleibt es bei der Anhang

15

²⁶ Eine Anwendung dieser „Formel“ ist nur bei einer sehr großen Grundgesamtheit sinnvoll, sodass das „Gesetz der großen Zahl“ greift; vgl. Hoffmann/Lüdenbach, § 249 HGB Rn. 46.

²⁷ Vgl. § 285 Nr. 3 HGB; Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/Precht/Zieglermaier, § 285 HGB Rn. 14 ff.

1 Einleitung

Angabe. Hierbei sind die in § 285 Nr. 3 HGB genannten Voraussetzungen zu beachten.²⁸

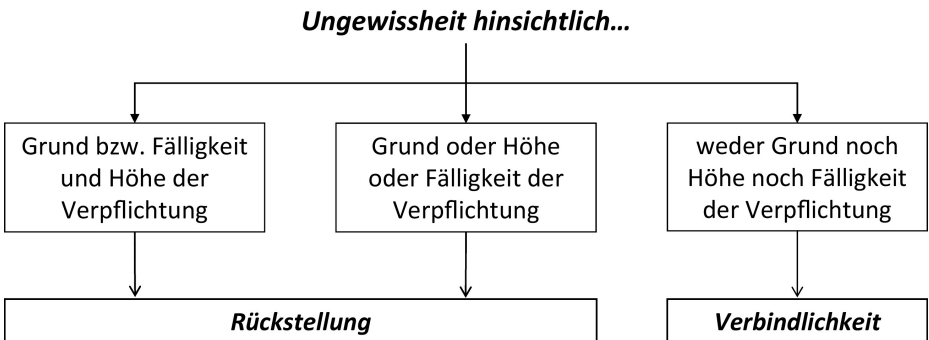
Praxistipp

▶ *Dauerschuldverhältnisse sind Grundlage von Drohverlustrückstellungen, wenn Leistung und Gegenleistung sich ungleich gegenüberstehen. Als sonstige finanzielle Verpflichtungen sind sie nur dann auszuweisen, wenn:*

- *sich Leistung und Gegenleistung ausgeglichen gegenüberstehen,²⁹*
- *die Angabe des Dauerschuldverhältnisses für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist,*
- *es sich bei dem bilanzierenden Unternehmen um mittlere oder große KapG bzw. PersHG handelt³⁰.*

1.2.5 Verbindlichkeiten

- 16 Im Gegensatz zu Verbindlichkeiten, die sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach sicher sind,³¹ ist den Rückstellungen stets zumindest ein **Ungewissheitsmoment** anhaftend. Die Fragen nach dem ob, nach dem wann und nach dem wie viel sind bei Verbindlichkeiten bereits beantwortet. Bei Rückstellungen ist zumindest eine dieser Fragen (noch) offen.



Abgrenzung der Verbindlichkeiten von den Rückstellungen

© Petersen/Künkele/Zwirner

28 Siehe hierzu ausführlich *Boecker/Zwirner* in: *Zwirner*, BilRUG, S. 498 ff.

29 Vgl. *HdR-E/Mayer-Wegelin*, § 249 HGB Rn. 22.

30 Vgl. *Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/Precht/Zieglmaier*, § 285 HGB Rn. 17.

31 Vgl. *HdR-E/Mayer-Wegelin*, § 249 HGB Rn. 22; *Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/Lentz*, § 266 HGB Rn. 166.

Beispiel



Fall 1: Ein Kunde reklamiert ein fehlerhaftes Produkt, allerdings lassen sich die Reparaturkosten nicht genau abschätzen.

Fall 2: Ein Kunde reklamiert ein fehlerhaftes Produkt. Die Reparaturkosten können genau beziffert werden.

In beiden Fällen besteht Sicherheit über den Grund der Verpflichtung. Während im ersten Fall die Höhe der Verpflichtung ungewiss ist und damit die Bilanzierung einer Rückstellung erfordert, ist die Höhe der Verpflichtung im zweiten Fall bekannt und der Verpflichtung ist dementsprechend mit der Bilanzierung einer Verbindlichkeit Rechnung zu tragen.

1.3 Rückstellungsarten

Die Ansatzvorschriften nach § 249 HGB unterscheiden grds. zwischen drei grundlegenden Rückstellungsarten, deren Charakteristika an anderer Stelle noch genauer erläutert werden (siehe Kap. 2, Rn. 48 ff.). 17

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten liegen dann vor, wenn zum Bilanzstichtag eine Außenverpflichtung besteht, aber Grund und/oder Höhe der Verpflichtung nicht verlässlich bestimmt werden können.³² Sofern Grund und Höhe der Verpflichtung feststehen, liegen die Ansatzkriterien von Verbindlichkeiten vor. Die Bewertung richtet sich grds. nach den erwarteten, vorsichtig zu schätzenden Aufwendungen unter Berücksichtigung der für Rückstellungen gültigen Bewertungsgrundsätze nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB. 18

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dienen der Berücksichtigung von bekannten und bestimmbareren künftigen Verlusten, die am Bilanzstichtag hinreichend abschätzbar sind, aber erst künftig anfallen. Die wirtschaftliche Verursachung der Verluste ist allerdings in dem Abschluss des bereits zum Bilanzstichtag bestehenden (schwebenden) Geschäfts zu sehen. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind damit ein unmittelbarer Ausfluss des handelsrechtlichen Imparitätsprinzips,³³ das den Bilanzierenden zum Ausweis unrealisierter, aber bereits sich abzeichnender Verluste zum Bilanzstichtag zwingt.³⁴ Hinsichtlich der Bewertung der Rückstellungen für drohende Verluste ist auf den sich nach (kompensatorischer) Berücksichtigung etwaiger Erträge ergebenden Verpflichtungsüberschuss abzustellen.³⁵ 19

Aufwandsrückstellungen bilden Verpflichtungen ab, die im abgelaufenen Geschäftsjahr wirtschaftlich verursacht wurden, für die allerdings zum Bilanzstich- 20

32 Vgl. MünchKommHGB/*Ballwieser*, § 249 HGB Rn. 10; *Roser*, WPg 2015, 693, 698 ff.; *Broemel/Endert*, BBK 2014, 699, 699.

33 Vgl. § 253 Abs. 1 Nr. 4 HGB.

34 Vgl. Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/*Brösel*, § 252 HGB Rn. 44.

35 Vgl. Beck Bil-Komm/*Schubert*, § 249 HGB Rn. 3.

1 Einleitung

tag – entgegen der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten – keine Außenverpflichtung vorliegt. Mangels Vorliegen einer Außenverpflichtung handelt es sich bei Aufwandsrückstellungen um sog. Innenverpflichtungen, die keine Schulden i.S.d. § 247 HGB darstellen.³⁶ Um den Ansatz dieser Rückstellungen zu begrenzen, sieht § 249 Abs. 1 HGB allein den Ansatz von Aufwandsrückstellungen vor für:

- im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden,
- im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden,
- Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.

21 Die Möglichkeit der Bildung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, die nach Ablauf der drei Monate nach dem Bilanzstichtag aber **innerhalb der letzten neun Monate des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt** werden, ist durch das BilMoG seit 2010 aufgehoben worden. Auch „ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende“ Aufwandsrückstellungen (sog. **spezielle Aufwandsrückstellungen**) können seit dem BilMoG nicht mehr gebildet werden.³⁷ Die folgende Tabelle zeigt Ansatzverbote und Ansatzpflichten nach dem HGB:

Ansatzpflichten und -verbote nach § 249 HGB

Rückstellungsart	HGB
Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	Ansatzpflicht
Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	Ansatzpflicht
Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltungen, die innerhalb der ersten drei Monate des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden	Ansatzpflicht
Rückstellungen für Abraumbeseitigungen, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden	Ansatzpflicht
Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden	Ansatzpflicht
Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltungen, die nach Ablauf des Dreimonatszeitraums innerhalb der letzten neun Monate des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden	Ansatzverbot
Spezielle Aufwandsrückstellungen	Ansatzverbot

³⁶ Vgl. *Schumann*, EStB 2014, 441, 442.

³⁷ Vgl. Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/*Petersen/Künkele/Zwerner*, § 249 HGB Rn. 177 ff.

Während § 249 HGB den Ansatz der Rückstellungen regelt, sieht § 266 HGB den **bilanziellen Ausweis** der Rückstellungen vor. Zu den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zählen sowohl die Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen als auch die Steuerrückstellungen. Weitere Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind unter den „sonstigen Rückstellungen“ auszuweisen. Aufwandsrückstellungen sowie Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften stellen sonstige Rückstellungen dar.

22

Praxistipp

▶ Die Rückstellungsarten des § 249 HGB stimmen nicht mit dem gesetzl. Gliederungsschema des § 266 HGB überein. Die meisten Rückstellungen sind unter den „sonstigen Rückstellungen“ in der Bilanz auszuweisen.

Die folgende Tabelle gibt die unterschiedliche Kategorisierung von Rückstellungen in den §§ 249, 266 HGB wieder:

Kategorisierung der Rückstellungen

Nach Ansatz- voraussetzungen (§ 249 HGB)	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	Rückstellungen für drohende Verluste	Aufwandsrückstellungen
Nach Ausweis (§ 266 HGB)	Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	Steuerrückstellungen	Sonstige Rückstellungen

1.4 Bildung, Inanspruchnahme (Verbrauch) und Auflösung von Rückstellungen

Die **Bildung** der jeweiligen Rückstellung hat über den **Aufwandsposten** der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) zu erfolgen, dem der künftig anfallende Aufwand zuzurechnen wäre bzw. dem der Aufwand zugerechnet worden wäre, wenn er noch im abgelaufenen Geschäftsjahr zu Ausgaben geführt hätte.³⁸ Rückstellungen sind demnach über verschiedene GuV-Posten zu bilden. In Betracht kommen regelmäßig alle Aufwandsarten bis auf die Abschreibungen. Ausgehend vom Gliederungsschema des § 275 Abs. 1 HGB bieten damit folgende Aufwandsposten Raum für die Bildung von Rückstellungen: Materialaufwand, Personalaufwand, sonstige betriebliche Aufwendungen, Zinsen und ähnliche Aufwendungen, außerordentliche Aufwendungen, Steuern vom Einkommen und Ertrag, sonstige Steuern.

23

³⁸ Vgl. Beck HdB/Scheffler, B 233 Rn. 44.

1 Einleitung

- 24 Betrifft die Rückstellung verschiedene Aufwandsarten (bspw. beim Gewährleistungsaufwand, wenn sowohl Personal- als auch Materialaufwand notwendig sind), hat die Bildung der Rückstellung über den Posten „**sonstige betriebliche Aufwendungen**“ zu erfolgen.³⁹ Dies gilt auch für die Fälle, in denen noch nicht erkennbar ist, welche Aufwandsarten in welchem Umfang betroffen sind.⁴⁰
- 25 Der Zeitpunkt der Bildung einer Rückstellung hängt von ihrer wirtschaftlichen Verursachung ab. Demnach darf eine Rückstellung zum Bilanzstichtag nur dann angesetzt werden, wenn sie zu diesem Zeitpunkt **rechtlich oder wirtschaftlich als verursacht** anzusehen ist (siehe Kap. 2.1.2.3, Rn. 58 ff.).

Beispiel



Die Beispiel AG hat in t1 Beratungsleistungen der „ABC Beratungen GmbH“ in Anspruch genommen. Die Rechnung für die Leistungen ist zum Bilanzstichtag noch nicht eingegangen. Die Beispiel AG rechnet damit, dass die in t1 geleistete Beratung 12.000 EUR kosten wird.

Buchungssatz:

sonstiger betrieblicher Aufwand	12.000 EUR
an	
sonstige Rückstellungen	12.000 EUR

- 26 Spätestens i.R.d. **(Risiko-)Inventur** sind zum Bilanzstichtag alle Risiken abzuschätzen und hinsichtlich ihrer Verursachung und Wahrscheinlichkeit zu bewerten. Notwendige Voraussetzung für diese „**Inventur der Risiken**“ ist eine vollständige Registrierung aller abgeschlossenen Verträge sowie etwaiger vorhandener Schadensersatzansprüche, Reklamationen u.Ä.⁴¹
- 27 Hinsichtlich der wirtschaftlichen Verursachung ist auch der Zeitraum zwischen Bilanzstichtag und Bilanzerstellung zu berücksichtigen. Hierbei wirken sog. **wertaufhellende Tatsachen** nach dem Bilanzstichtag auf die Rückstellungsbildung dem Grunde nach auf den Bilanzstichtag zurück.⁴² Dies gilt im Besonderen neben der Frage des Ansatzes auch für Bewertungsfragen.
- 28 **Wertbegründende Tatsachen** nach dem Bilanzstichtag führen nicht zum Ansatz einer Rückstellung,⁴³ weil die Wertbegründung nicht dem abgelaufenen, sondern dem folgenden Geschäftsjahr zuzurechnen ist.
- 29 Nach der erstmaligen Bildung (und damit der vorgenommenen Zugangsbewertung) ist die Rückstellung spätestens zu jedem folgenden Abschlussstichtag neu zu bewerten. Sofern sich bewertungsbedingte Anpassungen ergeben, sind diese zu

39 Vgl. so auch Beck HdR/Scheffler, B 233 Rn. 44.

40 Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze, S. 434.


41 Vgl. BeckHdR/Petersen/Zwirner, A 230 Rn. 69; Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/Petersen/Zwirner, § 240 HGB Rn. 56 f.

42 Vgl. ADS, § 249 HGB Rn. 254.

43 Vgl. Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/Petersen/Künkelel/Zwirner, § 249 HGB Rn. 22.

berücksichtigen. Während ein höherer Wert als **Zuführung** zu berücksichtigen ist,⁴⁴ wird ein geringerer Wert im Zuge des **Verbrauchs** (der Inanspruchnahme) und/oder einer **Auflösung** der Rückstellung erfasst. Die Berücksichtigung von ggf. vorhandenen Zinseffekten ist gesondert vorzunehmen.

Beispiel

 Zum Bilanzstichtag wird festgestellt, dass der Erfüllungsbetrag einer Entfernungsverpflichtung zu niedrig angesetzt wurde. Der Unterschiedsbetrag zum nunmehr geschätzten Erfüllungsbetrag ist der Rückstellung aufwandswirksam zuzuführen. Wieder ist zu buchen: sonstiger betrieblicher Aufwand an sonstige Rückstellungen.


Sofern eine Rückstellung unzulässigerweise nicht angesetzt wurde, ist diese schnellstmöglich, d.h. im letzten noch nicht festgestellten Jahresabschluss, gewinnmindernd anzusetzen.⁴⁵ In Abhängigkeit von der Wesentlichkeit des Fehlers ist die Beurteilung etwaiger Rechtsfolgen (z.B. Nichtigkeit des Jahresabschlusses) zu überprüfen.⁴⁶ Eine **Unterlassung** des Rückstellungsansatzes liegt dann aber nicht vor, wenn der Bilanzierende zum Abschlussstichtag von der Verursachung der Verpflichtung noch keine Kenntnisse hatte; in solchen Fällen ist regelmäßig von wertbegründenden Ereignissen auszugehen.

30

Die **Inanspruchnahme** der Rückstellung zum Zeitpunkt des Anfalls der Aufwendungen (durch unmittelbare Begleichung oder kreditorische Erfassung) ist über dasselbe Konto vorzunehmen, über das die Rückstellung gebildet worden ist. Sofern die Rückstellung in der zutreffenden Höhe gebildet worden ist, muss die Inanspruchnahme der Rückstellungen gegen das Aufwandskonto gebucht werden. Im Ergebnis darf sich im Jahr der Inanspruchnahme nur ein etwaiger Mehr- oder Minderaufwand (wenn die Rückstellung in zu geringer oder zu großer Höhe gebildet wurde) aufwands- oder ertragswirksam auswirken.

31

Beispiel

 Zum 31.12.t1 bucht die Herkules GmbH eine Rückstellung für die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses ein. Dies geschieht, mangels Wissen über die genaue Zuordnung, gegen den sonstigen betrieblichen Aufwand. Sie rechnet mit Aufwand i.H.v. 20.000 EUR.

Buchungssätze (ohne Berücksichtigung von Steuern):

sonstige betriebliche Aufwendungen	20.000 EUR
an	
sonstige Rückstellungen	20.000 EUR

44 Zuführungen können aber auch bei Ansammlungs- und Verteilungsrückstellungen gegeben sein, wobei es sich hier mehr um Sachverhalte des Ansatzes als der Bewertung handelt.

45 Vgl. BeckBil-Komm/Schubert, § 249 HGB Rn. 19.

46 Ebenso Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Bertram, § 249 HGB Rn. 18.

1 Einleitung

In t2 fallen 15.000 EUR Personalaufwand für die Bilanzbuchhalter an, die den Jahresabschluss erstellen. Die Kosten der Prüfung belaufen sich auf 10.000 EUR. Es wird gebucht:

Personalaufwand	15.000 EUR
sonstige betriebliche Aufwendungen	10.000 EUR
an	
Bank	25.000 EUR

Ungeachtet der Verteilung des Gesamtaufwands auf Personalaufwand und sonstigen betrieblichen Aufwand, wird die Rückstellung gegen das Aufwandskonto in Anspruch genommen, gegen das sie gebildet wurde.

sonstige Rückstellungen	20.000 EUR
an	
sonstige betriebliche Aufwendungen	20.000 EUR

Für den Fall, dass das aufgespaltene Konto hierdurch negativ wird, hat eine entsprechende Korrektur zu erfolgen.

- 32** Entfällt zum Bilanzstichtag die **Ungewissheit einer Verpflichtung**, ist die gebildete Rückstellung erfolgsneutral in die Verbindlichkeiten **umzugliedern**.⁴⁷ Etwaige Bewertungsanpassungen sind hierbei unter den sonstigen betrieblichen Erträgen bzw. dem Aufwandsposten, über den die Rückstellung gebildet wurde, zu erfassen.

Beispiel



Zum 31.12.t1 ist eine Rückstellung für Beratungsleistungen i.H.v. 12.000 EUR gebildet worden. Im Januar t2 erreicht die Rechnung der „ABC Beratungen GmbH“ über Beratungsleistungen des Geschäftsjahrs t1 die Beispiel AG. Die Kosten für die Beratung betragen wie geplant 12.000 EUR. Wie in der Praxis üblich, bucht die Kreditorenbuchhaltung der Beispiel AG den Rechnungsbetrag als Verbindlichkeit ein.

Buchungssätze (ohne Berücksichtigung von Steuern):

sonstige betriebliche Aufwendungen	12.000 EUR
an	
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	12.000 EUR
sonstige Rückstellungen	12.000 EUR
an	
sonstige betriebliche Aufwendungen	12.000 EUR

Durch die zweite Buchung wird die ansonsten das Ergebnis verfälschende erste Buchung korrigiert. Die Rückstellung wird aufgelöst und der erfasste Aufwand, welcher der Periode t2 zugerechnet wurde, storniert.

⁴⁷ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Hommel, § 249 HGB Rn. 241.

Abwandlung: Der Rechnungsbetrag beläuft sich auf 11.000 EUR.

Buchungssätze (ohne Berücksichtigung von Steuern):

sonstige betriebliche Aufwendungen an	11.000 EUR
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	11.000 EUR
sonstige Rückstellungen an	12.000 EUR
sonstige betriebliche Aufwendungen	11.000 EUR
sonstige betriebliche Erträge	1.000 EUR

Der niedrigere Rechnungsbetrag führt zu einem erhöhten Ergebnis, indem 1.000 EUR als sonstiger betrieblicher Ertrag gebucht werden.

Die **Auflösung** einer Rückstellung darf erst dann vorgenommen werden, wenn die Rückstellung nicht mehr oder nicht in der vorgesehenen Höhe benötigt wird, weil die Gründe für die Rückstellungsbildung weggefallen sind.⁴⁸ Die gesetzl. Regelung des § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB folgt dabei dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip. Eine Auflösung der Rückstellung kommt demnach in Betracht, wenn mit ihrer Inanspruchnahme zum Bilanzstichtag nicht mehr zu rechnen ist. Dies kann bspw. auf eine andere rechtliche Einschätzung oder neue Informationen zurückzuführen sein.⁴⁹

33

In der Vergangenheit angesetzte Rückstellungen sind zu jedem Bilanzstichtag erneut auf die Erfüllung der jeweiligen Ansatzkriterien hin zu untersuchen. Sofern sich die zuvor geschätzte Höhe durch **neuere Kenntnisse im Zeitablauf** geändert hat, kann ebenso eine Teilauflösung erforderlich sein.⁵⁰ Ebenso wie bei der Bildung sind auch mit Blick auf die Auflösung von Rückstellungen wertaufhellende Tatsachen bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung zu berücksichtigen, nicht aber wertbegründende Tatsachen.

34

Die Auflösung einer Rückstellung war bis zum Inkrafttreten des BilRUG unter den „**sonstigen betrieblichen Erträgen**“ zu zeigen (Buchung: Rückstellung an sonstige betriebliche Erträge). Zudem waren die Beträge als **periodenfremde** Erträge nach § 277 Abs. 4 Satz 3 HGB a.F. im Anhang anzugeben, sofern sie nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Mit der Einführung des BilRUG wurde der bisherige § 277 Abs. 4 Satz 3 i.V.m. Satz 2 HGB a.F. in den neuen § 285 Nr. 31 HGB verschoben.⁵¹ **Inhaltlich unverändert muss im Anhang** auch weiterhin über periodenfremde Erträge und Aufwendungen **berichtet werden**, sofern die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind (siehe Kap. 4.3, Rn. 392).⁵² In der Praxis findet sich in Einzelfällen auch die Saldierung von Rückstellungsaufösungen mit Zu-

35

48 Vgl. Roser, WPg 2015, 693, 703 f.

49 Vgl. Beck Bil-Komm/Schubert, § 249 HGB Rn. 326. Vgl. auch HdJ/Herzig/Köster, Abt. III 5 Rn. 59 ff.

50 Vgl. HdR-E/Mayer-Wegelin, § 249 HGB Rn. 254.

51 Vgl. Zwirner in: Zwirner, BilRUG, S. 469.

52 Vgl. Boecker/Zwirner in: Zwirner, BilRUG, S. 515 ff.

1 Einleitung

fürungen der Periode. Dies kann im Einzelfall und unter Wesentlichkeitsaspekten vertretbar sein. Häufig erfolgt eine saldierte Behandlung, bspw. im Zusammenhang mit der Bildung von Pensionsrückstellungen bzw. Folgebewertungen. Steuerrückstellungen sind über die GuV-Position „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ aufzulösen.

Praxistipp



Grds. hat die Auflösung von in Vorperioden gebildeten Rückstellungen, die zum Bilanzstichtag nicht mehr dem Grunde bzw. der Höhe nach gerechtfertigt sind, unter den sonstigen betrieblichen Erträgen zu erfolgen. Zudem handelt es sich um einen periodenfremden Effekt i.S.v. § 285 Nr. 31 HGB.

- 36 Neben der auf Nominalwerten basierenden Bewertung sind zu jedem Bilanzstichtag etwaige vorhandene **Zinseffekte**⁵³ zu berücksichtigen (siehe Kap. 3.3, Rn. 281 ff.). Diese sind gesondert nach § 277 Abs. 5 Satz 1 HGB in der GuV unter den Zinserträgen bzw. Zinsaufwendungen auszuweisen.⁵⁴

1.5 Grundlagen der steuerbilanziellen Behandlung von Rückstellungen

1.5.1 Zusammenhang zwischen Handels- und Steuerbilanz

- 37 Grds. gelten aufgrund des sog. **Maßgeblichkeitsprinzips**⁵⁵ die Regelungen des Handelsrechts auch für die Steuerbilanz. Dies gilt jedoch nur, solange keine steuerlichen Sondervorschriften der handelsrechtlichen Norm entgegenstehen. In diesen Fällen gehen in der StB die steuerlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften den handelsrechtlichen vor.⁵⁶ Zur grundsätzlichen Geltung des Maßgeblichkeitsprinzips – auch in der Zeit nach Inkrafttreten des BilMoG – hat sich im Jahr 2019 der BFH geäußert und die Gültigkeit des Maßgeblichkeitsprinzips betont, gleichwohl aber auf den bestehenden steuerlichen Bewertungsvorbehalt hingewiesen.⁵⁷ Im Übrigen gilt der vom Großen Senat des BFH aufgestellte Grundsatz, dass ein handelsrechtliches Passivierungswahlrecht und ein handelsrechtliches Pas-

53 Vgl. § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB.

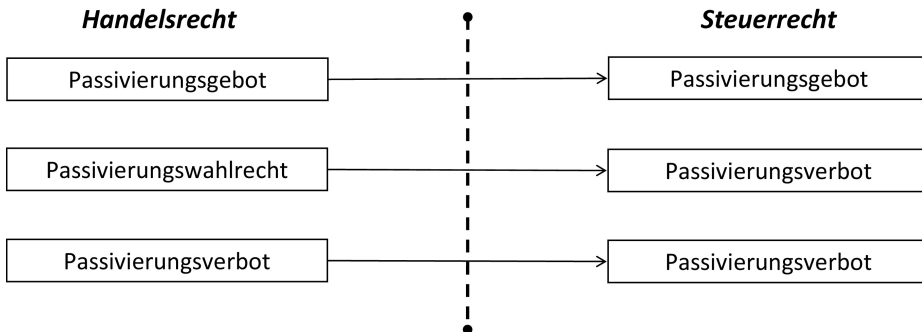
54 Vgl. Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/*de la Paix*, § 277 HGB Rn. 41 f.

55 Vgl. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG. Vgl. auch weiterführend *Schumann*, EStB 2014, S. 441 ff. Ebenso *Weber-Grellet* in: Schmidt, § 5 EStG Rn. 350 ff.

56 Siehe Handbuch Bilanzrecht/*Herrfurth/Zwirner*, C.IX. Rn. 1.

57 Vgl. BFH v. 20.11.20219, XI R 46/17, DStR 2020, 378 ff.

sivierungsverbot in der Steuerbilanz zu einem Passivierungsverbot führen.⁵⁸ Das zusammenfassende Schaubild verdeutlicht die vorstehenden Ausführungen:




Durchbrechung dieses Grundsatzes bei Vorhandensein steuerlicher Sondervorschriften

Darstellung des grds. Zusammenhangs zwischen Handels- und Steuerbilanz bzgl. Passivposten © Petersen/Künkele/Zwirner

Für die Rückstellungen, wie sie in § 249 HGB beschrieben sind, gilt ein Passivierungsgebot, weswegen diese grds. auch in der Steuerbilanz zu bilden wären. Hinsichtlich der **Drohverlustrückstellungen**⁵⁹ wird dieser Grundsatz allerdings durch § 5 Abs. 4a EStG durchbrochen: Für die **Steuerbilanz** gilt demnach ein **Passivierungsverbot** für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.⁶⁰

38

Beispiel

 *Im Rahmen eines Sukzessiv-Lieferungsvertrags mit einem Hopfenbauern hat sich ein Brauereiuunternehmen die Lieferung von einer bestimmten Menge Hopfen gesichert. Der vereinbarte Preis liegt weit über dem aktuellen Marktpreis von Hopfen, sodass ein Verlust aus der Bierproduktion droht, da der Brauereibetreiber die höheren Preise nicht an die Kunden abwälzen kann. Es ist eine Drohverlustrückstellung zu bilden.*

Buchungssatz:

sonstige betriebliche Aufwendungen an Drohverlustrückstellung

Steuerrechtlich darf diese Rückstellung nicht gebildet werden. Bis zur Zahlung des Preises für die einzelnen Lieferungen bleibt der Verlust steuerlich unberücksichtigt.

58 Vgl. BFH v. 03.02.1969, GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291. Siehe hierzu mit umfassender Kritik und m.w.N. Kessler, S. 50 ff. Dieser aufgestellte Grundsatz wurde auch nochmal durch das BMF v. 12.03.2010, IV C 6 – S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 betont.

59 Vgl. § 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 HGB.

60 Vgl. Weber-Grellet in: Schmidt, § 5 EStG Rn. 450.