

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	VII
Abbildungsverzeichnis	XIII
Tabellenverzeichnis	XV
Abkürzungsverzeichnis	XVII
Literaturverzeichnis	XXV

1 EINLEITUNG	Seite
1.1 Begriff, Zweck und Bedeutung der Rückstellungen	1
1.2 Abgrenzung von anderen Posten der Bilanz	3
1.2.1 Rücklagen	3
1.2.2 Rechnungsabgrenzungsposten	4
1.2.3 Eventualverbindlichkeiten	5
1.2.4 Sonstige finanzielle Verpflichtungen	6
1.2.5 Verbindlichkeiten	6
1.3 Rückstellungsarten	7
1.4 Bildung, Inanspruchnahme (Verbrauch) und Auflösung von Rückstellungen	9
1.5 Grundlagen der steuerbilanziellen Behandlung von Rückstellungen	13
1.5.1 Zusammenhang zwischen Handels- und Steuerbilanz	13
1.5.2 Bedeutung der BFH-Rechtsprechung	15
1.5.3 Überblick über die steuerlichen Normen der Rückstellungsbilanzierung	16

2 ANSATZ NACH DEN RÜCKSTELLUNGARTEN DES § 249 HGB	
2.1 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	19
2.1.1 Überblick über die Passivierungsvoraussetzungen	19
2.1.2 Ansatzkriterien im Einzelnen	19
2.1.2.1 Wahrscheinlichkeitserfordernis	19
2.1.2.2 Außenverpflichtung	21
2.1.2.3 Rechtliches Entstehen oder wirtschaftliche Verursachung	22
2.1.2.4 Betriebliche Veranlassung	29
2.1.2.5 Tatsächliche Inanspruchnahme (Ungewissheit)	30
2.1.2.6 Keine aktivierungspflichtigen Aufwendungen	30
2.1.2.7 Kein Passivierungsverbot	31

	Seite
2.1.2.8 Konkurrenzverhältnis	31
2.1.3 Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden	33
2.1.4 Steuerbilanziell abweichende Ansatzvorschriften	34
2.1.4.1 Grundsatz	34
2.1.4.2 Rückstellungen für erfolgsbedingte Rückzahlungsverpflichtungen	34
2.1.4.3 Rückstellungen für Verpflichtungen aus der Verletzung von Patent-, Urheber- oder ähnlichen Rechten	35
2.1.4.4 Rückstellungen für Jubiläumszusagen	36
2.1.4.5 Rückstellungen für künftige Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts	37
2.1.4.6 Rückstellungen im Zusammenhang mit Kernbrennstoffen	38
2.1.4.7 Rückstellungen im Zusammenhang mit Kernkraftwerken	38
2.1.4.8 Rückstellungen für die steuerliche Verrechnungspreisdokumentation	38
2.1.4.9 Ansammlungsrückstellungen: stichtagsbezogene Anpassung des Ansammlungszeitraums	39
2.1.4.10 Rückstellungen im Zusammenhang mit der (freiwilligen) Jahresabschlussprüfung	40
2.1.4.11 Steuerliche Besonderheiten der Drohverlustrückstellung bei Bewertungseinheiten	42
2.2 Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	46
2.2.1 Zielsetzung und Begrifflichkeiten	46
2.2.2 Beginn und Ende der Rückstellungspflicht	49
2.2.3 Ansatzkriterium: drohender Verlust	50
2.2.4 Abgrenzungsnotwendigkeiten und Konkurenzen	51
2.2.5 Drohverlustrückstellungen bei einmaligem Leistungsaustausch	53
2.2.5.1 Überblick	53
2.2.5.2 Beschaffungsvorgänge über aktivierungsfähige Vermögensgegenstände/Leistungen	53
2.2.5.2.1 ... im Anlagevermögen	53
2.2.5.2.2 ... im Umlaufvermögen	54
2.2.5.2.3 ... bei Rechnungsabgrenzungsposten	56
2.2.5.2.4 Zusammenfassung der Ansatzregeln	57
2.2.5.3 Beschaffungsvorgänge über nicht aktivierungsfähige Leistungen	58
2.2.5.4 Absatzgeschäfte	58
2.2.6 Drohverlustrückstellungen bei Dauerschuldverhältnissen	59
2.2.6.1 Überblick	59
2.2.6.2 Dauerschuldverhältnisse bei Beschaffungsgeschäften	60
2.2.6.3 Dauerschuldverhältnisse bei Absatzgeschäften	61

	Seite
2.2.7 Steuerbilanzielles Ansatzverbot	62
2.3 Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen	62
2.3.1 Überblick	62
2.3.2 Unterlassene Instandhaltungsaufwendungen	63
2.3.3 Unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung	66

3 BEWERTUNGSGRUNDsätze

3.1 Überblick	67
3.2 Notwendiger Erfüllungsbetrag	71
3.2.1 Begriff und Wesen	71
3.2.2 Schätzung des notwendigen Erfüllungsbetrags	72
3.2.3 Preis- und Kostenentwicklungen	80
3.2.4 Einzubeziehende Kosten	85
3.3 Abzinsungsgebot	88
3.4 Steuerbilanziell abweichende Bewertungsgrundsätze	97
3.4.1 Rückstellungsumfang bei Sachleistungsverpflichtungen	97
3.4.2 Abzinsung	99
3.4.3 Preis- und Kostensteigerungen sowie Preis- und Kostensenkungen	101
3.4.4 Verteilung der Stilllegungsaufwendungen bei Atomkraftwerken	103
3.5 Steuerliche Bewertungsobergrenze	104
3.6 Vorschriften zum Übergang auf den Rechtsstand nach BilMoG	106
3.6.1 Überblick	106
3.6.2 Beibehaltungswahlrechte für sonstige Rückstellungen	109
3.6.2.1 Beibehaltung überdotierter Rückstellungen	109
3.6.2.2 Beibehaltungswahlrecht für Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs.1 Satz 3 und Abs.2 HGB a.F.	110
3.6.3 Übergangsvorschriften bei der Bilanzierung von Pensionsrückstellungen	116
3.6.3.1 Beibehaltung überdotierter Pensionsrückstellungen	116
3.6.3.2 Verteilungswahlrecht bei unterdotierten Pensionsrückstellungen	119
3.6.3.3 Zusammenfassung und Würdigung	124
3.6.3.4 Geänderter Ausweis der BilMoG-Zuführungsbeträge durch BilRUG	126

4 AUSWEIS- UND ANGABEPFLICHTEN

4.1 Bilanzieller Ausweis von Rückstellungen	129
4.2 Ausweis in der GuV	129
4.2.1 Grundsätzliches	129
4.2.2 Ausweis der Ab- und Aufzinsungseffekte	131

	Seite
4.2.3 Ausweis von Erfolgseffekten im Zusammenhang mit Pensionsrückstellungen	133
4.2.4 Sonderfall: außerordentliche Effekte aus der BilMoG-Umstellung	134
4.3 Angabepflichten im Anhang	136
4.4 Aufzeichnungspflichten, Dokumentationserfordernisse und Prüfungshinweise	140
4.5 Sanktionen und Rechtsfolgen	147

5 RÜCKSTELLUNGEN FÜR PENSIONEN UND ÄHNLICHE VERPFLICHTUNGEN

5.1 Vorbemerkungen	149
5.2 Begriff der Pensionsverpflichtung und der ähnlichen Verpflichtung	150
5.2.1 Begriff der Pensionsverpflichtung	150
5.2.2 Begriff der ähnlichen Verpflichtung	151
5.2.3 Unmittelbare und mittelbare Pensionsverpflichtungen	154
5.2.4 Alt- und Neuzusagen	156
5.3 Ansatz von unmittelbaren Pensionsverpflichtungen in Handels- und Steuerbilanz	160
5.3.1 Bilanzierung in der Handelsbilanz	160
5.3.1.1 Passivierungspflicht für Neuzusagen	160
5.3.1.2 Passivierungswahlrecht für Altzusagen	161
5.3.1.3 Zuführung und Auflösung von Pensionsrückstellungen	163
5.3.2 Bilanzierung in der Steuerbilanz	165
5.3.2.1 Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für die steuerrechtliche Bilanzierung	165
5.3.2.2 Voraussetzungen für die steuerrechtliche Passivierung	169
5.4 Ansatz von mittelbaren Pensionsverpflichtungen in Handels- und Steuerbilanz	176
5.4.1 Bilanzierung in der Handelsbilanz	176
5.4.1.1 Passivierungswahlrecht für mittelbare Pensionszusagen	176
5.4.1.2 Pensionszusagen über Unterstützungskassen	177
5.4.1.3 Pensionszusagen über Pensionskassen und Direktversicherungen	177
5.4.1.4 Pensionszusagen über Pensionsfonds	178
5.4.1.5 Auflösung von Rückstellungen für mittelbare Pensionszusagen	178
5.4.2 Bilanzierung in der Steuerbilanz	179
5.5 Anpassung von Pensionsverpflichtungen	179
5.5.1 Anpassungsprüfungspflicht nach § 16 BetrAVG	179
5.5.2 Bilanzierungsfragen im Zusammenhang mit der Anpassungsprüfungspflicht	180
5.6 Saldierungen von Pensionsrückstellungen und Vermögensgegenständen (Deckungsvermögen)	181
5.7 Ansatz ähnlicher Verpflichtungen	182
5.8 Bilanzierung in ausgewählten Sonderfällen	183
5.8.1 Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer einer KapG	183

	Seite
5.8.2 Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer einer PersG	185
5.8.3 Pensionssicherungsverein (PSVaG)	186
5.8.4 Contractual Trust Agreements	187
5.9 Bewertung	188
5.9.1 Allgemein	188
5.9.2 Besondere Bewertungsvorschriften für Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen	191
5.9.3 Bewertungsverfahren	194
5.9.4 Bewertungsparameter	199
5.9.5 Diskontierung	204
5.9.6 Steuerrechtliche Bewertung von Pensionsrückstellungen	206
5.9.6.1 Allgemein	206
5.9.6.2 Entgeltumwandlungszusagen	210
5.9.6.3 Überversorgung	210
5.9.6.3.1 Ermittlung der Überversorgung	210
5.9.6.3.2 Steuerliches Näherungsverfahren	212
5.9.7 Bewertung von Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen in ausgewählten Sonderfällen	214
5.9.7.1 Wertpapiergebundene Zusagen	214
5.9.7.2 Saldierung von Pensionsrückstellungen und Vermögensgegenständen	219
5.9.8 Zeitpunkt der Bewertung	224
5.10 Ausweis der Zuführungsbeträge zu Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	225
5.11 Anhangangaben im Zusammenhang mit Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	225
5.11.1 Allgemeine Angaben zu Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	225
5.11.2 Angaben bei der Saldierung von Pensionsverpflichtungen mit Deckungsvermögen	227
5.11.3 Angaben bei Ausweis einer unterdotierten Pensionsrückstellung	228
5.12 Auswirkungen eines Betriebsübergangs auf die Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen und vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen	229
5.13 Entwicklung der handelsrechtlichen Bewertung von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen seit 2016	230
5.13.1 Gesetzlicher Hintergrund zur Bewertung von Rückstellungen	230
5.13.2 Folgen der Bewertung von Rückstellungen nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB in der Praxis	230

	Seite
5.13.3 Handlungsbedarf durch die lang anhaltende Niedrigzinsphase für den Gesetzgeber	233
5.13.4 Bewertungsregeln für die Abzinsung von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen nach § 253 Abs.2 Satz1 HGB	233
5.13.4.1 Hintergrund zur Gesetzesänderung von § 253 HGB	233
5.13.4.2 Anwendung der Neuregelung auf Pensionsverpflichtungen begrenzt	239
5.13.4.3 Ertragsteuerliche Folgen	240
5.13.4.4 Erstmalige Anwendung	241
5.13.4.5 Würdigung der Neuregelung	241
5.13.4.6 Auswirkungen der Inflation und der aktuellen Zinsentwicklung	242
5.14 Erstmalige Anwendung und Übergang auf die neuen <i>Heubeck-Richttafeln</i>	244
5.14.1 Ausgangslage	244
5.14.2 Veröffentlichung der neuen Richttafeln 2018 G	245
5.14.3 Gültigkeit der neuen Richttafeln für Steuerbilanz, Handelsbilanz und IFRS-Abschlüsse	245
5.14.4 Erstanwendung der neuen Richttafeln 2018 G	245
5.14.5 Ergebnisbelastung im Jahr 2018 hängt von individuellen Faktoren ab	246
5.14.6 Anhangangaben zur Erstanwendung der neuen Richttafeln	247
5.14.7 Steuerliche Erstanwendungs- und Übergangsregelungen	247
5.14.8 Konsequenzen aus der Erstanwendung der neuen Richttafeln (RT 2018G)	250
6 RÜCKSTELLUNGS-ABC	
6.1 Hinweise zur Anwendung des ABC	251
6.2 ABC der Rückstellungen	267
Stichwortverzeichnis	451