

14.12.12

**Beschluss**des Bundesrates

---

**Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Änderung der  
Einkommensteuer-Richtlinien 2008 (Einkommensteuer-  
Änderungsrichtlinien 2012 - EStÄR 2012)**

Der Bundesrat hat in seiner 904. Sitzung am 14. Dezember 2012 beschlossen, der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift gemäß Artikel 108 Absatz 7 des Grundgesetzes nach Maßgabe folgender Änderungen zuzustimmen:

1. Zu Artikel 1 Nummer 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb (R 5.7 Absatz 1 Satz 2 - neu - EStÄR 2012)

In Nummer 21 Buchstabe a ist Doppelbuchstabe bb wie folgt zu fassen:

"bb) Folgender Satz wird angefügt:

"<sup>2</sup>Ungeachtet des Abzugsverbotes des § 4 Abs. 5b EStG ist in der Steuerbilanz eine Gewerbesteuerückstellung zu bilden; dadurch verursachte Gewinnauswirkungen sind außerbilanziell zu neutralisieren."

Begründung:

Die Aussage des bisherigen Satzes 2, wonach "mit Ausnahme der Pensionsrückstellungen die Höhe der Rückstellung in der Steuerbilanz den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten darf", wird gestrichen. Diese Rechtsauslegung würde bedeuten, dass insbesondere die mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) eingeführten handelsrechtlichen Abzinsungsgrundsätze (vgl. § 253 Absatz 2 HGB) den steuerrechtlich zulässigen Rückstellungsbetrag ggf. nicht zum Ansatz kommen lassen, sondern auf den niedrigeren handelsrechtlichen Betrag "deckeln". Betroffen ist eine Vielzahl von Unternehmen unterschiedlicher Branchen.

Der handelsrechtliche Bilanzansatz als Bewertungsobergrenze für Rückstellungen in der Steuerbilanz ist aus folgenden Gründen nicht tragfähig:

- Nach den allgemeinen Grundsätzen verdrängen für die steuerliche Gewinnermittlung die speziellen steuerlichen Bewertungsvorschriften die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften (vgl. § 5 Absatz 6 EStG).
- Eine unterschiedliche Behandlung der Pensionsrückstellungen (keine Deckelung auf den handelsrechtlichen Ansatz) und der übrigen Rückstellungen (Deckelung auf den handelsrechtlichen Ansatz) ist sachlich nicht zu rechtfertigen.
- Die Regelungen des BilMoG sind erklärtermaßen auf Steuerneutralität angelegt (siehe Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung, BR-Drs. 344/08, S. 87). Dieses Ziel würde deutlich verfehlt, wenn die mit dem BilMoG neu eingeführten handelsrechtlichen Abzinsungsregelungen dazu führen würden, dass die steuerlichen Rückstellungsbeträge auf die durch diese Abzinsungsregelungen abgesenkten Handelsbilanzansätze zu begrenzen wären.

2. Zu Artikel 1 Nummer 27 (R 6.11 Absatz 3 - neu - EStÄR 2012)

In Artikel 1 ist Nummer 27 wie folgt zu fassen:

"27. R 6.11 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 wird Satz 5 gestrichen.
- b) Nach Absatz 2 wird folgender Absatz 3 angefügt:

"Niedrigerer handelsrechtlicher Wert

(3) Mit Ausnahme der Pensionsrückstellungen darf die Höhe der Rückstellung in der Steuerbilanz den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten. Für den Gewinn, der sich aus der erstmaligen Anwendung des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG) vom 15. Mai 2009 (BGBl. 2009 S. 1102) durch die Auflösung von Rückstellungen ergibt, die bereits in dem vor dem 1. Januar 2010 endenden Wirtschaftsjahr passiviert wurden, kann jeweils in Höhe von vierzehn Fünfzehntel eine gewinnmindernde Rücklage passiviert werden, die in den folgenden vierzehn Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens einem Fünfzehntel gewinnerhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum). Besteht eine Verpflichtung, für die eine Rücklage passiviert wurde, bereits vor Ablauf des maßgebenden Auflösungszeitraums nicht mehr, ist die insoweit verbleibende Rücklage zum Ende des Wirtschaftsjahres des Wegfalls der Verpflichtung in vollem Umfang gewinnerhöhend aufzulösen; Entsprechendes gilt, wenn sich der Verpflichtungsumfang innerhalb des Auflösungszeitraums verringert."

Begründung:

Mit der Einführung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) vom 25.09.2009 wurde die Zielsetzung verfolgt, das HGB-Bilanzrecht zu einer dauerhaften und im Verhältnis zu den internationalen Rechnungslegungsstandards vollwertigen, aber kostengünstigeren und einfacheren Alternative weiterzuentwickeln, ohne die Eckpunkte des HGB-Bilanzrechts und das bisherige System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzugeben.

Durch das BilMoG hat sich auch die handelsrechtliche Bewertung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen verändert. Anders als bisher sind sachleistungsbezogene Rückstellungen (z.B. für Rekultivierungs-, Rückbau-, Entsorgungs- und Sanierungsverpflichtungen) nach § 253 Absatz 2 HGB n.F. mit dem durchschnittlichen Marktzins am Bilanzstichtag bis zum erwarteten Zeitpunkt der zukünftigen Erfüllung abzuzinsen.

Steuerrechtlich sind dagegen Rückstellungen für Verpflichtungen mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen sind (§ 6 Absatz 1 Nummer 3a Buchstabe e EStG). Außerdem ist der Zeitraum vom Bilanzstichtag bis zum Beginn der Erfüllung maßgeblich.

Aufgrund der unterschiedlichen Abzinsungszeiträume und Abzinsungssätze im Handelsrecht einerseits und im Steuerrecht andererseits sind die Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen in der Handelsbilanz regelmäßig niedriger als in der Steuerbilanz. Da nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz die niedrigeren handelsrechtlichen Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen grundsätzlich Eingang in die Steuerbilanz finden würden, ergäben sich durch die Teilauflösung der steuerlichen Rückstellungen erhebliche Auflösungsgewinne.

Mit der Änderung sollen die durch die Auflösung der steuerlichen Rückstellungen ausgelösten Gewinnauswirkungen nicht sofort, sondern wahlweise verteilt über 15 Jahre eintreten. Dieser Zeitraum wurde im BilMoG allgemein vorgesehen, um Anpassungsschwierigkeiten abzufedern. Er soll daher auch für die Teilauflösung der Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen herangezogen werden. Konkret erfolgt die Umsetzung durch eine steuerliche Gewinnrücklage, die in den Folgejahren zu mindestens einem Fünfzehntel gewinnerhöhend aufzulösen ist.