



Per Mail: IVC6@bmf.bund.de

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MDg Jörg Kraeusel
Unterabteilungsleiter
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Aktenzeichen
NP/VJ - S 15/12

Telefon
+49 30 27876-410

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
johrden@dstv.de

Datum
02.10.2012

Maßgeblichkeit niedrigerer handelsrechtlicher Bilanzwerte im Rahmen der steuerlichen Rückstellungsberechnung

Sehr geehrter Herr Ministerialdirigent Kraeusel,

mit Verfügung vom 13.7.2012 (Az. S 2170a – 234 – St 12 – 33) hat die Oberfinanzdirektion Münster (OFD Münster) darauf hingewiesen, dass der handelsrechtliche Rückstellungsbetrag maßgeblich für die steuerrechtliche Bewertung der Rückstellung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ist. Zur Begründung verweist die OFD Münster auf folgenden Wortlaut der Gesetzesbegründung zum Gesetzentwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (BT-Drucks. 14/443, S. 23):

„Ist der Ausweis für die Rückstellung in der Handelsbilanz zulässigerweise niedriger als der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ergebende Ausweis, so ist der Ausweis in der Handelsbilanz für die Steuerbilanz maßgebend.“

Zugleich macht die OFD Münster darauf aufmerksam, dass insbesondere seit Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) erhebliche Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz infolge unterschiedlicher Wertansätze zur Regel geworden sind. Es sei an dieser Stelle jedoch angemerkt, dass die Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz insbesondere den unterschiedlichen Funktionen beider Bilanzen geschuldet sind. Während die Handelsbilanz in erster Linie eine Informationsfunktion gegenüber verschiedenen Interessengruppen erfüllt, obliegt der Zweck der Steuerbilanz in der steuerlichen Gewinnermittlung.



Dennoch sind die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zweifelsohne gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 EStG für die Steuerbilanz maßgeblich. Zur Erfüllung des Zwecks der Steuerbilanz gilt dies jedoch nur, soweit keine zwingenden steuerrechtlichen Ansatz- und Bewertungsnormen heranzuziehen sind. Diese ergeben sich vorliegend beispielsweise aus § 5 Abs. 6 EStG, wonach die Vorschriften über die Bewertung gemäß § 6 EStG zu befolgen sind. Lediglich subsidiär, das heißt nur soweit die einkommensteuerrechtlichen Bewertungsvorschriften lückenhaft sind, finden dann die allgemeinen Bewertungsgrundsätze und Bewertungsnormen der §§ 252 ff. HGB Anwendung (vgl. Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rz. 33). Anderenfalls kommt es – so auch das Bundesministerium der Finanzen – zu einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit:

„Der Grundsatz der Maßgeblichkeit wird durch die steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalte durchbrochen (§ 5 Absatz 1a bis 4b, Absatz 6; §§ 6, 6a und 7 EStG)“ (BMF v. 12.3.2010 - IV C 6 - S 2133/09/10001).

Die steuerrechtliche Bewertung von Rückstellungen ist ausdrücklich und umfassend in § 6 EStG geregelt. Die Abzinsung ergibt sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG. Ausnahmen können lediglich aus der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 EStG resultieren, auf die entsprechend in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e S. 1, 2.HS EStG verwiesen wird. Eine Regelungslücke ist nach Auffassung des Deutschen Steuerberaterverbandes e. V. (DStV) an dieser Stelle nicht ersichtlich. Die Abzinsung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG hat für die Steuerbilanz folglich Vorrang vor der handelsrechtlichen Abzinsungsvorschrift des § 253 Abs. 2 HGB (vgl. Schmidt/Kulosa EStG § 6 Rz. 481).

Hieran ändert auch die Einleitungsformel des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG nichts

„Rückstellungen sind höchstens insbesondere unter Berücksichtigung folgender Grundsätze anzusetzen...“

Unter Berücksichtigung des steuerlichen Bewertungsvorbehalts kann die an dieser Stelle gewählte Formulierung keinesfalls derart ausgelegt werden, dass – sofern gegeben – der niedrigere handelsrechtliche Rückstellungsbetrag für die Steuerbilanz maßgeblich ist. Die Formulierung „höchstens“ verlangt vielmehr, dass kein höherer als der unter Beachtung der in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a - f EStG geregelten Grundsätze ermittelter Rückstellungsbetrag angesetzt wird.



Die nunmehr mit Verfügung vom 13.7.2012 von der OFD Münster vertretene Rechtsauffassung ist unter besonderer Berücksichtigung der vorbezeichneten Ausführungen nicht nachvollziehbar. Sie führt in der Praxis mitunter zu erheblichen Unsicherheiten.

Diese Unsicherheiten ergeben sich beispielsweise im Rahmen der Bilanzierung einer Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen. Aufgrund des sofortigen Beginns der Verpflichtung sind Aufbewahrungsrückstellungen steuerrechtlich nicht abzuzinsen. Dies führt gegenwärtig dazu, dass der handelsrechtlich abgezinste Rückstellungsbetrag regelmäßig niedriger ausfällt als die steuerrechtlich zu bildende Rückstellung. Nach Rechtsauffassung der OFD Münster, die gemäß einer bundesweiten Abstimmung nunmehr entsprechend in den Finanzbehörden umzusetzen ist, ist dieser niedrigere handelsrechtliche Rückstellungsbetrag maßgeblich für die Steuerbilanz.

Ein höherer handelsrechtlicher Rückstellungsbetrag dürfte hingegen aufgrund des Einleitungssatzes zu § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ausdrücklich nicht in der Steuerbilanz angesetzt werden. Das damit infolge der OFD-Verfügung resultierende einseitige Verständnis von handelsrechtlicher Maßgeblichkeit für die steuerliche Gewinnermittlung – zulasten der Steuerpflichtigen – ist daher abzulehnen (vgl. hierzu auch Prinz, DB 35/2012, S. 1).

Wir möchten Sie bitten, zeitnah zu dieser Problematik Stellung zu nehmen.

Für Rückfragen oder ergänzende Konsultationen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.

RA/StB Norman Peters
(Geschäftsführer)

gez.

StBin Dipl.-Hdl. Vicky Jörden
(Referentin für Steuerrecht)