Downloaded from Blogs on 28.11.2026 16:59h

By PwC Deutschland | 20. Februar 2020

Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nach Inkrafttreten des BilMoG

Der Handelsbilanzwert für eine Rückstellung bildet auch nach Inkrafttreten des BilMoG gegenüber einem höheren steuerrechtlichen Rückstellungswert die Obergrenze. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil im Anschluss an seine frühere Rechtsprechung entschieden.

Downloaded from Blogs on 28.11.2026 16:59h

Sachverhalt

Unternehmensgegenstand der Klägerin, einer GmbH, ist der Abbau und die Verwertung von Rohstoffen. Für Verpflichtungen zur Rekultivierung von Abbaugrundstücken bildete sie in Handels- und Steuerbilanzen Rückstellungen.

In der Handelsbilanz zum 31. Dezember 2010 erfasste sie Ansammlungsrückstellungen in Höhe von 295.870 €, bei deren Ermittlung geschätzte Kostensteigerungen bis zum Erfüllungszeitpunkt einbezogen wurden; der auf diese Weise ermittelte Erfüllungsbetrag wurde mit einem Zinssatz von 4,94 % abgezinst. Steuerrechtlich erfolgte die Ermittlung ohne künftige Kostensteigerungen; der ermittelte Verpflichtungsbetrag betrug laut Steuerbilanz 348.105 €.

Im Rahmen einer Außenprüfung kürzte das Finanzamt unter Hinweis auf § 6 Abs. 1 Nr. 3a Einkommensteuergesetz (EStG) die von der Klägerin gebildete Rückstellung laut Steuerbilanz auf den niedrigeren Handelsbilanzwert in Höhe von 295.870 €, weil ansonsten steuerrechtlich ein höherer Rückstellungsbetrag als in der Handelsbilanz ausgewiesen werde.

Der Einspruch bliebe ebenso ohne Erfolg wie die Klage vor dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz. Das Finanzgericht vertrat die Ansicht, dass der handelsrechtlich anzusetzende abgezinste Wert nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG für die Steuerbilanz als Obergrenze zu beachten sei.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen und sich der Entscheidung der Vorinstanz angeschlossen.

Die Bewertung von Wirtschaftsgütern in der Steuerbilanz folgt den handelsrechtlichen Vorschriften, soweit dem steuerrechtliche Vorschriften nicht entgegenstehen (§ 5 Abs. 6 EStG).

Die im Einleitungssatz des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG enthaltene Regelung, dass Rückstellungen "höchstens insbesondere" mit den Beträgen nach den folgenden Grundsätzen in Buchst. a bis f anzusetzen sind, führt dazu, dass die sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis f EStG ergebenden Rückstellungsbeträge den zulässigen Ansatz nach der Handelsbilanz nicht überschreiten dürfen.

Der BFH stellt dabei in seiner Interpretation des Gesetzes auf den im Gesetz zum Ausdruck kommenden objektivierten Willen des Gesetzgebers ab. Aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG "höchstens insbesondere" ergibt sich keine Durchbrechung der Maßgeblichkeit. Vielmehr lässt er einen Wortsinn zu, der einen unterhalb des Rückstellungsbetrages nach den folgenden Buchst. a bis f ergebenden Betrag aufgrund handelsrechtlicher oder steuerrechtlicher Bewertungsvorschriften erfasst. Mit dem Wortzusatz "insbesondere" hat der Gesetzgeber gerade zum Ausdruck gebracht, dass es weitere Obergrenzen gibt.

Zu diesem Ergebnis führt auch eine historische und systematische Auslegung sowie der Zweck der Vorschrift. Aus einer historischen Auslegung ergibt sich, dass ein niedrigerer handelsbilanzieller Wert als

Downloaded from Blogs on 28.11.2026 16:59h

der steuerrechtliche Wert zugrunde zu legen ist. Dabei verweist der BFH auf die Begründung des Gesetzentwurfs zu § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG.

Auch eine systematische Auslegung führt zum Höchstansatz des handelsrechtlichen Bilanzwertes. Zwar hat sich die handelsrechtliche Maßgeblichkeit i.S. von § 5 Abs. 1 EStG seit der Einführung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG verändert. Dennoch ist der Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG nach dem BilMoG nach Auffassung des BFH in der Weise zu verstehen, dass die handelsrechtliche Maßgeblichkeit für die Steuerbilanz zunächst besteht. Sie wird nur dann und nur insoweit durchbrochen, als der Gesetzgeber steuerrechtliche Ansatz- oder Bewertungsvorbehalte festgeschrieben hat (§ 5 Abs. 6 EStG). Da durch den "höchstens insbesondere"-Verweis der Bezug zur handelsrechtlichen Bewertung weiterhin bestehen bleiben sollte, hat dies keine Verselbständigung der Steuerbilanzwerte von den Handelsbilanzwerten zur Folge gehabt, selbst wenn die Steuerbilanz durch das BilMoG gegenüber der Handelsbilanz deutlich verselbständigt wurde.

Auch der Regelungszweck trägt dieses Ergebnis. Die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG verfolgt den Zweck, realitätsnähere Bewertungen von Rückstellungen zu erreichen. Dieser Zielsetzung wird auch der Bezug zum Maßgeblichkeitsgrundsatz gerecht, wenn der handelsrechtliche Wert der Rückstellung niedriger ist als der steuerrechtliche.

Der mit dem BilMoG verfolgte Zweck der Steuerneutralität, der an verschiedenen Stellen in der Begründung des Gesetzentwurfs formuliert wurde, wird durch diese Auslegung nicht beeinträchtigt. Soweit der Gesetzgeber mit den umfangreichen Änderungen durch das BilMoG eine steuerneutrale Reform verwirklichen wollte, hat er dies letztlich an dieser Stelle nicht ins Gesetz übernommen. Das generelle gesetzgeberische Motiv einer Steuerneutralität des handelsrechtlichen Reformteils hilft daher nicht über den Wortlaut hinweg.

Das Auslegungsergebnis führt nach Ansicht des BFH auch nicht im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) zu einer verfassungswidrigen Besteuerung. Denn auch eine Berücksichtigung handelsrechtlicher Bewertungsansätze im Rahmen der Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG führt im Vergleich zu § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung.

Der BFH bestätigt mit diesem Urteil die in den Einkommensteuerrichtlinien vertretene Auffassung der Finanzverwaltung.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 20. November 2019 (**XI R 46/17**), veröffentlicht am 20. Februar 2020.

Schlagwörter

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), Einkommensteuerrecht, Maßgeblichkeit