



Dr. Dino Höppner-Hagen

Bilanzierung von Rückstellungen für Rückbauverpflichtungen in der Handels- und Steuerbilanz

Berufungsvortrag an der Westsächsischen Hochschule Zwickau, 26.01.2026

1. Einführung
2. Handelsrechtliche Bilanzierung
3. Steuerrechtliche Bilanzierung
4. Vergleich zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz
5. Zusammenfassung
6. Anhang

Teil 1: Einführung

Inhaltsübersicht

- *Lernziele*
- *Grundlagen*

- (1) Studierende kennen die Voraussetzungen nach HGB und EStG für die Passivierung von Rückstellungen für Rückbauverpflichtungen und sind in der Lage zu prüfen, ob und ab wann eine Rückstellung zu bilden ist.
- (2) Studierende können den Wert der Rückstellung nach HGB und EStG ermitteln und kennen die zentralen Bewertungsparameter.

- Was sind Rückstellungen?
 - Schulden (Verpflichtung), die dem Grunde und/oder Höhe nach ungewiss sind
 - Schätzung von wirtschaftlich vor dem Bilanzstichtag verursachten Aufwand
- Was sind Rückstellungen für Rückbauverpflichtungen?
 - Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten
 - Abgrenzung zu Rekultivierungsverpflichtungen

Sachverhalt

- A-GmbH schließt im Januar 00 einen Pachtvertrag über 30 Jahre für ein Grundstück ab
- auf dem Grundstück errichtet sie eine Windkraftanlage (am 31.10.00 in Betrieb)
- vertraglich verpflichtet zum Rückbau bis 31.12.30
- Rückbaubeginn 1.1.30

Teil 2: Handelsrechtliche Bilanzierung

Inhaltsübersicht

- *Passivierung dem Grunde nach*
- *Passivierung der Höhe nach*

- rechtliche Grundlage und BFH-Rechtsprechung (§ 249 Abs. 1 Alt. 1 HGB, R 5.7 Abs. 2 EStR)
- Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein:
 - (1) Verpflichtung ggü. Dritten oder öffentlich-rechtliche Verpflichtung
 - (2) Verpflichtung vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht
 - (3) mit Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen
 - (4) keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten (in künftigen Wirtschaftsjahren)

Falllösung Aufgabenteil a)

- (1) Verpflichtung ggü. Verpächter
 - (2) wirtschaftliche Verursachung: Nutzung der Anlage
 - (3) Inanspruchnahme durch vertragliche Regelung objektiv wahrscheinlich
 - (4) kein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzenzufluss
- handelsrechtliche Passivierung zum 31.12.00

- rechtliche Grundlage und BFH-Rechtsprechung (§ 249 Abs. 1 Alt. 1 HGB, R 5.7 Abs. 2 EStR)
- Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein:
 - (1) Verpflichtung ggü. Dritten oder öffentlich-rechtliche Verpflichtung
 - (2) Verpflichtung vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht
 - (3) mit Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen
 - (4) keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten (in künftigen Wirtschaftsjahren)

Fallabwandlung

- i. am 31.12.00 noch kein Baubeginn
- ii. am 31.12.00 begonnen, aber noch keine Fertigstellung

- notwendige Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB, Ausnahme vom Stichtagsprinzip)
 - nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung
 - Sachleistungsverpflichtung auf Vollkostenbasis
 - zu erwartende Preis- und Kostensteigerungen sind zu berücksichtigen (objektive Hinweise auf Eintritt am Bilanzstichtag erforderlich)
- Verzinsung (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB)
 - Abzinsung mit durchschnittlichem Marktzins (vergangenen 7 Geschäftsjahren)
 - bei Restlaufzeit von mehr als einem Jahr; bis zum Eintrittszeitpunkt der Verpflichtung
- Ansammlungsrückstellung

Teil 3:

Steuerrechtliche Bilanzierung

Inhaltsübersicht

- *Passivierung dem Grunde nach*
- *Passivierung der Höhe nach*

- Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG)
 - handelsrechtliches Gebot = steuerrechtlichen Pflicht
 - handelsrechtliches Verbot / Wahlrecht = steuerrechtliches Verbot
- Durchbrechung der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1a - 5 EStG)

Falllösung Aufgabenteil b)

- Voraussetzungen erfüllt
- keine Besonderheiten, die den Ansatz steuerlich verhindern

- Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG)
 - Bewertungsvorbehalt (§ 5 Abs. 6 EStG)
 - steuerliche Bewertung separat geregelt (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. a - f EStG)
- steuerliche Bewertungsvorschriften im Grundsatz
 - Sachleistungsverpflichtung: Ansatz mit Einzel- und den anteiligen Gemeinkosten (lit. b)
 - Minderung von künftigen zusammenhängenden Vorteilen (lit. c)
 - ratierliche Ansammlung bei Entstehung der Verpflichtung durch laufenden Betrieb (lit. d)
 - Abzinsung (lit. e)
 - pauschal mit 5,5 % bei Restlaufzeit von mehr als einem Jahr
 - Ende der Restlaufzeit mit Beginn der Erfüllung
 - Bewertung zum Stichtagsprinzip; keine Preis- und Kostensteigerungen (lit. f)

Teil 4:

Vergleich zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz

Inhaltsübersicht

- *Zugangsbewertung*
- *Folgebewertung*

Vergleich zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz

Zugangsbewertung

- Rückstellungen für Rückbauverpflichtungen sind ratierlich über die Laufzeit anzusammeln

Falllösung Aufgabenteil c)

	Handelsbilanz		Steuerbilanz	
Kostenbasis	Einzelkosten	700.000 €	Einzelkosten	700.000 €
	Gemeinkosten	200.000 €	Gemeinkosten	200.000 €
	Basis	900.000 €	Basis	900.000 €
Erfüllungsbetrag	$900.000 \times 1,02^{30} =$	1.630.225 €		900.000 €
Abzinsung	4 % p.a		5,5% p.a	
	$1.630.225 \text{ €} / 1,04^{30} =$	502.629 €	$900.000 \text{ €} / 1,055^{29} =$	190.511 €
Buchungssatz	sonst. betriebl. Aufwand	502.629	sonst. betriebl. Aufwand	190.511
	an RSt für ungew. Verb.	502.629	an RSt für ungew. Verb.	190.511

Vergleich zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz

Folgebewertung

- Rückstellungen für Rückbauverpflichtungen sind ratierlich über die Laufzeit anzusammeln

Falllösung Aufgabenteil d)

	Handelsbilanz		Steuerbilanz	
Kostenbasis	Einzelkosten	700.000 €	Einzelkosten	700.000 €
	Gemeinkosten	200.000 €	Gemeinkosten	200.000 €
	Basis	900.000 €	Basis	900.000 €
Erfüllungsbetrag	$900.000 \times 1,02^{30} =$	1.630.225 €		900.000 €
Abzinsung	4 % p.a $1.630.225 \text{ €} / 1,04^{29} =$	522.734 €	5,5% p.a $900.000 \text{ €} / 1,055^{28} =$	200.990 €
Buchungssatz	sonst. betriebl. Aufwand	20.105	sonst. betriebl. Aufwand	10.479
	an RSt für ungew. Verb.	20.105	an RSt für ungew. Verb.	10.479

Teil 5: Zusammenfassung

(1) Lernziel: Handelsrechtliche und steuerrechtliche Voraussetzungen sowie Zeitpunkt

- Außenverpflichtung
- wirtschaftliche Verursachung
- Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme
- keine künftigen Anschaffungs- und Herstellungskosten
- Passivierungszeitpunkt: Realisations- vs. Vollständigkeitsprinzip

(2) Lernziel: Bewertungsparameter nach HGB und EStG

- Erfüllungsbetrag
- Abzinsung/Restlaufzeit
- Einbezug zulässiger Kostenbestandteile

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Teil 6: Anhang

- Falterbaum / Bolk / Reiß / Kirchner, [Buchführung und Bilanz](#), 2020, S. 1047 - 1069.
- Fanck (et. al.), [Bilanzsteuerrecht und Buchführung](#), 2024, S. 494 - 526.
- Labrenz, [Ansatzzeitpunkt für Rückbauverpflichtungen](#), Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung, 2024, S. 127 - 132.

1. - 3. Semester

4. Semester

5. Semester

6. Semester

Aktivseite		A-GmbH Bilanz zum 31.12.00		Passivseite	
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital		500.000	
I. Grundstücke und Gebäude		550.000	B. Rückstellungen		
II. Geschäftsausstattung		150.000	I. Rückstellungen für Pensionen		70.000
B. Umlaufmögen			II. Steuerrückstellungen		30.000
I. Waren		200.000	III. Rückstellungen für Rückbauverpflichtungen		300.000
II. Son. Vermögensgegenstände		70.000	C. Verbindlichkeiten		80.000
C. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten			D. Passive Rechnungsabgrenzungsposten		
		990.000			580.000



- Bei Wegfall der Unsicherheiten Auflösung der Rückstellung in voller Höhe und Erfassung als Verbindlichkeit oder bei Zahlung

- bei höheren Aufwendungen als Schätzung

Buchungssatz: RSt für ungew. Verb. an Bank / Verbindlichkeit aus LuL
sonst. betriebl. Aufwand

- bei geringen Aufwendungen als Schätzung:

Buchungssatz:	RSt für ungew. Verb.	an	Bank / Verbindlichkeit aus LuL sonst. betriebl. Ertrag
---------------	----------------------	----	---