

Zulässigkeit der Bildung eines Sonderpostens in der Handelsbilanz bei Bildung der Abzinsungsrücklage (§ 52 Abs. 16 Sätze 7 und 10 EStG) in der Steuerbilanz?

Dr. Erich Waclawik, Rechtsanwalt beim Bundesgerichtshof

(Fußnoten nur im Original)

I. Einführung

Das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 regelt, von einigen hier nicht näher betrachteten Ausnahmen abgesehen, in § 6 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3a Buchstabe e) EStG, dass Verbindlichkeiten und Rückstellungen für Verpflichtungen mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen sind. Nach § 52 Abs. 16 Satz 2 EStG ist § 6 Abs. 1 EStG und damit auch die genannten Vorschriften erstmals für das erste nach dem 31. Dezember 1998 endende Wirtschaftsjahr, vom Gesetz "Erstjahr" genannt, anzuwenden. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG ist dabei auch auf Verbindlichkeiten anzuwenden, die bereits zum Ende eines vor dem 1. Januar 1999 endenden Wirtschaftsjahrs angesetzt worden sind (§ 52 Abs. 16 Satz 6 EStG). Gleiches gilt nach § 52 Abs. 16 Satz 8 EStG für vor dem 1. Januar 1999 gebildete Rückstellungen. Die (grundsätzliche) Verpflichtung zur Abzinsung gilt daher auch für Altverbindlichkeiten sowie für Altrückstellungen.

Im Einzelfall kann die Umsetzung des Abzinsungsgebots zu (sonstigen betrieblichen) Erträgen in erheblicher Höhe und damit zu einem starken Anstieg der Ertragsteuerbelastung des Erstjahres führen. Um die daraus resultierende Belastung für die Steuerpflichtigen zu mildern, hat der Gesetzgeber für die Verbindlichkeiten durch § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG die Möglichkeit eröffnet, für den aus der Abzinsung der Verbindlichkeiten entstehenden Ertrag (das Gesetz spricht von "Gewinn") in Höhe von 90 Prozent eine den Gewinn mindernde Rücklage, im Folgenden als "Abzinsungsrücklage" bezeichnet, zu bilden. Diese Rücklage ist in den folgenden neun Wirtschaftsjahren jeweils zu mindestens 1/10 gewinnerhöhend aufzulösen. Damit wird der Ertrag aus der Abzinsung der Verbindlichkeiten auf maximal zehn Wirtschaftsjahre verteilt und in diesen Jahren jeweils in Höhe des Auflösungsbetrags versteuert. Scheidet die Verbindlichkeit während dieses so genannten Auflösungszeitraums aus dem Betriebsvermögens aus, so ist die Rücklage zum Ende des Wirtschaftsjahres des Ausscheidens in vollem Umfang aufzulösen. Nach § 52 Abs. 16 Satz 10 EStG gilt Satz 7 für Altrückstellungen entsprechend. Im Hinblick auf die Möglichkeit und die Art der Rücklagenbildung sowie für die Auflösung der Abzinsungsrücklage gelten daher die gleichen Grundsätze wie bei den Altverbindlichkeiten.

Es stellt sich die Frage, ob für die Bildung dieser Rücklagen eine entsprechende Vorgehensweise in der Handelsbilanz erforderlich ist, dort also ein Sonderposten mit Rücklageanteil nach § 247 Abs. 3 HGB, bei Kapitalgesellschaften unter Beachtung des § 273 HGB, gebildet werden muss. Die Literatur ist bereits in die Diskussion dieser Frage eingetreten. Überwiegend und zu Recht wird die Auffassung vertreten, dass die Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil nicht erforderlich ist. Da insoweit die maßgeblichen Argumente bereits vorgetragen sind, sollen hier nur kurz die wesentlichen Gesichtspunkte hervorgehoben werden (vgl. dazu II.). Soweit ersichtlich, ist hingegen der noch grundlegendere Aspekt dieses Problems bislang nicht erörtert worden, nämlich ob die Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil in der Handelsbilanz mit dem Hinweis auf die Bildung der Abzinsungsrücklage in der Steuerbilanz überhaupt zulässig ist. Diese Frage hat über die Fälle der Rücklagen nach den Sätzen 7 und 10 des § 52 Abs. 16 EStG hinaus für die Anwendung der §§ 247 Abs. 3, 273 HGB allgemeinere Bedeutung: Erlaubt die Rücklagenbildung nach den Vorschriften des Steuerrechts stets auch die Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil in der Handelsbilanz oder gibt es immanente Schranken (vgl. dazu III.)?

II. Zur Erforderlichkeit der Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil

Auf den ersten Blick scheint die Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil in der Handelsbilanz wegen des durch § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG aufgestellten Grundsatzes der (umgekehrten) Maßgeblichkeit zwingend: Die Sätze 7 und 10 des § 52 Abs. 16 EStG sind steuerliche Passivierungswahlrechte bei der Gewinnermittlung und danach in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben. Zudem erlaubt das Handelsrecht durch die §§ 247 Abs. 3, 273 HGB die Bildung eines entsprechenden Passivpostens in der Handelsbilanz und ermöglicht daher, die Übereinstimmung mit der Steuerbilanz herzustellen. Aus dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG wird daher vereinzelt gefolgert, dass die Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil in der Handelsbilanz zwingende Voraussetzung für die Bildung der Rücklage nach den Sätzen 7 und 10 des § 52 Abs. 16 EStG in der Steuerbilanz ist. Da es sich bei dem Abzinsungsgebot nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3a EStG um eine Regelung handelt, die in der Handelsbilanz keine Entsprechung hat, erhöht sich durch die Abzinsung der Verbindlichkeiten und der Rückstellungen allein der steuerliche Gewinn. Die wörtliche Anwendung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG führt daher zu dem merkwürdigen Ergebnis, dass zum Zweck der (teilweisen) Neutralisierung des Abzinsungsgewinns in der Steuerbilanz in der Handelsbilanz zu Lasten des Jahresüberschusses ein Sonderposten mit Rücklageanteil in gleicher Höhe gebildet werden muss, obwohl im handelsrechtlichen Jahresabschluss keine ergebniserhöhende Abzinsung stattgefunden hat. Im Einzelfall kann diese Vorgehensweise zu einer erheblichen Verminderung des Jahresüberschusses oder zum Ausweis eines Jahresfehlbetrags führen.

Gegen die Geltung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG und des dort normierten Grundsatzes der (umgekehrten) Maßgeblichkeit in den hier betrachteten Fällen wird eingewandt, dass

- durch die Verpflichtung zur Bildung des Sonderpostens mit Rücklageanteil in der Handelsbilanz der Einblick in die Vermögens- und Ertragslage verzerrt und die von § 264 Abs. 2 HGB geforderte Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses beeinträchtigt werde;
- es der vom Gesetzgeber gewollte Zweck des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG sei, die Inanspruchnahme einer steuerlichen Vergünstigung an die entsprechende Minderung des handelsbilanziellen Ausschüttungsvolumens zu binden. Dieser Gesetzeszweck setze voraus, dass in der Handelsbilanz zunächst ebenfalls entsprechende Erträge ausgewiesen würden. In den Fällen des § 52 Abs. 16 Satz 7 und 10 EStG sei dies jedoch nicht der Fall, so dass auch auf den entsprechenden handelsbilanziellen Rücklagenansatz verzichtet werden könne;
- es sich bei der Abzinsung der Verbindlichkeiten und der Rückstellungen um einen Vorgang handle, der nur die Steuerbilanz berühre. Gleiches müsse auch für die daran anknüpfende Verteilung des Abzinsungsgewinns auf (maximal) zehn Jahre gelten.

Alle diese Argumente haben ihre Berechtigung. Am gewichtigsten erscheint dabei der an dritter Stelle genannte Gesichtspunkt. § 52 Abs. 16 Satz 7 und Satz 10 EStG ergänzen die Vorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3a Buchstabe e) EStG; nur zur Entlastung des § 6 EStG und wegen ihrer nur vorübergehenden Bedeutung sind sie an anderer Stelle des EStG in das Gesetz eingefügt. § 6 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3a Buchstabe e) EStG durchbrechen die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG), sind also Vorschriften mit ausschließlicher Bedeutung für die steuerliche Gewinnermittlung, für die § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht gilt. Diese Beurteilung gilt auch für § 52 Abs. 16 Satz 7 und Satz 10 EStG, da es sich bei diesen Vorschriften um unselbständige Folgeregelungen zu § 6 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3a EStG handelt. Damit steht der Grundsatz der (umgekehrten) Maßgeblichkeit der isolierten Bildung der steuerlichen (Abzinsungs-)Rücklage allein in der Steuerbilanz nicht entgegen. Im Ergebnis entspricht dies der inzwischen ganz überwiegenden Auffassung in der Literatur.

Die Finanzverwaltung hat sich bisher nicht zu der Frage der Erforderlichkeit der Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil für die Anerkennung der Rücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 7 und Satz 10 EStG geäußert, so dass derzeit noch keine Klarheit über die Verwaltungspraxis besteht. In ähnlich gelagerten Fällen aus der Vergangenheit hat die Finanzverwaltung jedoch die Bildung einer den Gewinn mindernden Rücklage in der Steuerbilanz nicht kategorisch von der Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil abhängig gemacht.

III. Zur Zulässigkeit der Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil

Aufgrund der Unklarheit der künftigen Verwaltungspraxis werden viele Steuerpflichtige erwägen, die Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil deshalb vorzunehmen, um der denkbaren Einwendung der Finanzverwaltung, die Bildung der Abzinsungsrücklage sei wegen der Nichtbeachtung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht anzuerkennen, von vornherein die Grundlage zu entziehen. Anderen Steuerpflichtigen mag die Bildung des Sonderpostens mit Rücklageanteil deshalb erwünscht sein, weil der Ausweis eines niedrigeren Jahresüberschusses ihren bilanz- und dividendenpolitischen Zielvorstellungen entgegenkommt. Beide Motive schließen sich nicht aus; darüber hinaus lässt sich die Verfolgung des zweiten Ziels mit dem an erster Stelle genannten Vorsichtsargument begründen.

Für derartige Überlegungen ist jedoch nur dann Raum, wenn die Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil aus Anlass der Bildung der Rücklagen nach § 52 Abs. 16 Satz 7 und Satz 10 EStG überhaupt zulässig ist. Ein weiterer Aspekt in diesem Zusammenhang ist, ob diese Frage für alle Steuerpflichtigen einheitlich beantwortet werden kann oder ob hier zwischen den Einzelkaufleuten und den Personenhandelsgesellschaften einerseits und den Kapitalgesellschaften andererseits zu unterscheiden ist. Dies liegt deshalb nahe, weil für die an erster Stelle genannten Unternehmen – vorbehaltlich der Sondervorschriften des PubLG – nur § 247 Abs. 3 HGB gilt, während Kapitalgesellschaften nach § 273 HGB weitere Voraussetzungen für die Bildung des Sonderpostens mit Rücklageanteil zu beachten haben.

Ähnlich wie bei der unter II. erörterten Erforderlichkeit der Bildung des Sonderpostens mit Rücklageanteil scheint sich, soweit allein § 247 Abs. 3 HGB gilt, die Antwort auf die Frage der Zulässigkeit zwanglos aus dem Wortlaut der Vorschrift zu ergeben. Nach § 247 Abs. 3 Satz 1 HGB ist für die Bildung des Sonderpostens mit Rücklageanteil lediglich Voraussetzung, dass das Ertragsteuerrecht die Bildung einer entsprechenden Rücklage in der Steuerbilanz erlaubt. Der Bildung des Sonderpostens steht danach nicht entgegen, dass das Steuerrecht ausnahmsweise – von der Regel des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG abweichend – ausdrücklich die Bildung der Rücklage in der Steuerbilanz ohne die Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil in der Handelsbilanz zulässt. Die (Wortlaut-)Auslegung des § 247 Abs. 3 Satz 1 HGB wird zudem durch einen Gegensatz aus § 273 Satz 1 HGB bestätigt. Aus welchem Grund sollte in den hier betrachteten Fällen die Bildung des Sonderpostens dennoch unzulässig sein?

Soweit sich die Literatur zu dieser Frage äußert, hat sie, vor diesem Hintergrund zunächst verständlich, nur vereinzelt Bedenken gegen die Zulässigkeit der Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil. Hingewiesen wird von ihr vor allem auf § 3 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei der Stilllegung von Steinkohlenbergwerken, der in seinem Abs. 5 die Bildung einer den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklage ausdrücklich zulässt, ohne dass zugleich in der Handelsbilanz ein entsprechender Sonderposten mit Rücklageanteil gebildet werden muss. Auch in diesen Fällen dürfe in der Handelsbilanz ein entsprechender Passivposten gebildet werden. Für Kapitalgesellschaften und über die Verweisungsvorschrift des § 5 Abs. 1 Satz 2 PubLG für dem Publizitätsgesetz unterliegende Unternehmen sei jedoch die Anwendbarkeit des § 247 Abs. 3 HGB durch § 273 Satz 1 HGB eingeschränkt. Die "Einschränkung" besteht in den hier betrachteten Fällen ebenso wie nach § 3 Abs. 5 des erwähnten Gesetzes in dem Ausschluss der Bildung des Sonderpostens mit Rücklageanteil, da nach vorzugswürdiger Ansicht das Steuerrecht auch hier die Bildung der Abzinsungsrücklage in der Steuerbilanz nicht, wie von § 273 Satz 1 HGB gefordert, von der Bildung des Sonderpostens in der Handelsbilanz abhängig macht. Bei der wörtlichen Anwendung der §§ 247 Abs. 3 und 273 HGB gelangt man somit zu dem Ergebnis, dass die Frage der Zulässigkeit der Bildung des Sonderpostens mit Rücklageanteil rechtsformspezifisch zu entscheiden ist. Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften wären in der Bildung des Sonderpostens frei, soweit für sie nicht das PubLG gilt. Den Kapitalgesellschaften hingegen wäre die Bildung des Sonderpostens verwehrt. Fraglich erscheint aber, ob es nicht neben dem Wortlaut der Vorschriften weitere Gesichtspunkte gibt, die dafür sprechen, dass auch denjenigen Kaufleuten, für die allein § 247 Abs. 3 HGB gilt, die Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil nicht gestattet ist.

Für die Beantwortung dieser Frage ist es notwendig, sich den Sinn und Zweck des § 247 Abs. 3 HGB zu vergegenwärtigen. Die Vorschrift wird in der Literatur teilweise als "Öffnungsklausel" verstanden, die den von § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG geforderten Ansatz in der Handelsbilanz aus Anlass der Ausübung steuerlicher Passivierungswahlrechte überhaupt erst ermöglicht. Diese Erklärung begründet jedoch nicht, aus welchem Grund § 247 Abs. 3 HGB dem Kaufmann die Wahl zur Bildung des Sonderpostens mit Rücklageanteil auch dann lässt, wenn das Steuerrecht seine Bildung nicht fordert. Die Vorschrift muss daher noch einen anderen Sinn haben. Diesen kann man sogar als "eigentlichen" Normzweck ansehen, da es einer "Öffnung" des Handelsgesetzbuchs durch § 247 Abs. 3 HGB nicht zwingend bedarf: Man könnte auch § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG als Rechtsgrundlage für den Handelsbilanzansatz ansehen.

In der Tat lässt sich ein weiterer Zweck der Vorschrift ermitteln. § 247 Abs. 3 HGB dient dazu, Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften (außerhalb des PubLG) die Erfüllung der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Rechnungslegungspflichten dadurch zu vereinfachen, dass bereits bei der Aufstellung der Handelsbilanz die Bildung einer steuerlichen Rücklage berücksichtigt werden darf. Der Kaufmann oder die Gesellschaft darf daher, jedenfalls insoweit, eine Einheitsbilanz aufstellen. Diesem Zweck der Vorschrift entspricht es, dass die Bildung des Sonderpostens mit Rücklageanteil nach § 247 Abs. 3 Satz 1 HGB als Wahlrecht ausgestaltet ist und nicht vorgeschrieben wurde. Das Wahlrecht wird zwar in den meisten Fallgestaltungen durch § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG überlagert. Diese Vorschrift findet jedoch, wie oben unter II. festgestellt wurde, auf die hier betrachteten Fälle keine Anwendung. Damit ist der Blick frei für die Frage, ob der Zweck der Harmonisierung der handelsrechtlichen und der steuerrechtlichen Bilanzierung in den Fällen des § 52 Abs. 16 Satz 7 und Satz 10 EStG überhaupt erreicht werden kann.

Dies ist nicht der Fall. Das Handelsbilanzrecht kennt keine den § 6 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3a EStG vergleichbare Verpflichtung zur Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB enthält lediglich punktuelle Regelungen über die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen, die zudem teilweise nicht zwingend, sondern als Wahlrecht ausgestaltet sind. Die Vorschriften des Handelsrechts ermöglichen daher in der Frage der Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen keine (vollständige) Übereinstimmung von Handelsbilanz und Steuerbilanz, ihr Auseinanderfallen ist somit unvermeidlich. Aus diesem Grund liegen die hier betrachteten Fälle anders, als die von § 3 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei der Stilllegung von Steinkohlenbergwerken erfassten Sachverhalte. § 3 dieses Gesetzes ähnelt dem § 6b EStG und ermöglicht – unter anderem – nach Abs. 1 Nr. 2 die Bildung einer den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklage zum Ausgleich eines Gewinns aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Stilllegung eines Steinkohlenbergwerks. Von der Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG unterscheidet sie sich dadurch, dass nach § 3 Abs. 5 die Bildung der Rücklage auch dann zulässig ist, wenn in der Handelsbilanz kein entsprechender Passivposten ausgewiesen wird.

Beide Vorschriften verfolgen zwar ebenfalls spezifisch steuerliche Zwecke, unterscheiden sich aber von den hier betrachteten Fällen der Abzinsung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3a EStG dadurch, dass sie an einen Vorgang anknüpfen – die Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter –, der bereits seiner Natur nach auch auf die Handelsbilanz Einfluss nimmt. Darüber hinaus sieht § 254 Satz 1 HGB die Möglichkeit vor, den in der Steuerbilanz vorgenommenen Abzug bei den Ersatzwirtschaftsgütern durch eine außerplanmäßige Abschreibung auch in der Handelsbilanz vorzunehmen. Es würde sich daher in das Regelungskonzept dieser Vorschriften nicht einfügen, wenn die (zeitweilige) Bildung der Rücklage in der Steuerbilanz nicht zum Anlass für die Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil in der Handelsbilanz genommen werden dürfte.

In den hier betrachteten Fällen wird demgegenüber das Auseinanderfallen von Handelsbilanz und Steuerbilanz nicht dadurch verringert, dass die Verteilung des Abzinsungsgewinns auf mehrere Wirtschaftsjahre durch die Bildung einer Rücklage in der Steuerbilanz zum Anlass der Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil in der Handelsbilanz genommen wird. Während in der Steuerbilanz des Erstjahres der Abzinsungsgewinn teilweise neutralisiert und gewissermaßen auf neue Rechnung vorgetragen wird, würde durch die Bildung des Sonderpostens in der Handelsbilanz der Jahresüberschuss verringert (oder ein Jahresfehlbetrag verursacht bzw. erhöht), obwohl er nicht durch einen Ertrag aus der Abzinsung der Verbindlichkeiten und Rückstellungen erhöht wurde. Dies macht deutlich, dass der Zweck des § 247 Abs. 3 HGB in den hier betrachteten Fällen nicht erreicht werden kann, sondern durch die Bildung des

Sonderpostens mit Rücklageanteil lediglich eine Abweichung durch eine andere ersetzt wird. Ebenso wenig entspricht es dem Sinn der Vorschrift, wenn sie, wie eingangs angedeutet, zur "Steuerung" des Jahresüberschusses eingesetzt wird.

Aus diesen Gründen ist die Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil nach § 247 Abs. 3 HGB aus Anlass der Bildung einer Rücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 7 oder Satz 10 EStG nicht zulässig. Diese Feststellung dürfte über die hier betrachteten Fälle hinaus eine weitergehende Aussage ermöglichen: Der Wortlaut des § 247 Abs. 3 Satz 1 HGB ist dahingehend teleologisch zu reduzieren, dass die Bildung eines Sonderpostens nur dann erlaubt ist, wenn dadurch die Übereinstimmung der Handelsbilanz mit der Steuerbilanz gewährleistet werden kann. Die Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil ist daher dann ausgeschlossen, wenn die Bildung der Rücklage in der Steuerbilanz den Sinn hat, einen Gewinn (teilweise) zu neutralisieren, der in der Steuerbilanz aufgrund von Vorschriften ausgewiesen wird, für die es in den Rechnungslegungsvorschriften des Handelsgesetzbuchs keine Entsprechung gibt. Anderes gilt nur dort, wo der Gesetzgeber die Bildung des Sonderpostens ausdrücklich für andere Zwecke vorsieht. Als Beispiel sei hier auf die Vorschrift des § 281 Abs. 1 Satz 1 HGB hingewiesen, wo die Bildung des Sonderpostens mit Rücklageanteil die Möglichkeit einer alternativen Darstellung der steuerlichen Mehrabschreibung eröffnet.

IV. Zusammenfassung

Die in diesem Beitrag angestellten Überlegungen haben zu folgenden Ergebnissen geführt:

1. Die Anwendung der Sätze 7 und 10 des § 52 Abs. 16 EStG setzt nicht voraus, dass in der Handelsbilanz ein entsprechender Sonderposten mit Rücklageanteil gebildet wird.
2. Die Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil in der Handelsbilanz aus Anlass der Anwendung der Sätze 7 und 10 des § 52 Abs. 16 EStG in der Steuerbilanz ist unabhängig von der Rechtsform und der Geltung des PubliG unzulässig.
3. Vorbehaltlich abweichender gesetzlicher Bestimmungen ist die Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil dann ausgeschlossen, wenn die Bildung der Rücklage in der Steuerbilanz den Sinn hat, einen Gewinn (teilweise) zu neutralisieren, der in der Steuerbilanz aufgrund von Vorschriften ausgewiesen wird, für die es in den Rechnungslegungsvorschriften des Handelsgesetzbuchs keine Entsprechung gibt.