

Teil D Die Passivseite der Bilanz

1. Rückstellungen

1.1 Rückstellungen in der Handelsbilanz

Das HGB regelt in § 249 Abs. 1 HGB, in welchen Fällen eine Rückstellung gebildet werden muss. Für nicht in § 249 Abs. 1 HGB genannte Zwecke darf eine Rückstellung nicht gebildet werden (§ 249 Abs. 2 HGB).

Für die nachfolgend dargestellten Sachverhalte muss eine Rückstellung gebildet werden.

**Einzelunternehmen/
Personengesellschaft/
Kapitalgesellschaft**

Rückstellungsverpflichtung nach § 249 Abs. 1 HGB

- für ungewisse Verbindlichkeiten
- für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
- für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandsetzung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von 3 Monaten nachgeholt werden
- für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden
- für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden

Für vor dem 1.1.1987 gemachte Pensionszusagen besteht aufgrund einer Sonderregelung ein Passivierungswahlrecht.

Rückstellungen sind in der Handelsbilanz „in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen“ (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB). Durch diese Formulierung wird klar gestellt, dass erwartete Preis- und Kostensteigerungen (ggf. aber auch zu erwartende Preis- und Kostensenkungen) bei der Bewertung der Rückstellung zu berücksichtigen sind.

Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen (§ 253 Abs. 2 HGB). Dies gilt auch für Drohverlustrückstellungen. Die verbindlichen Zinssätze werden von der Deutschen Bundesbank monatlich berechnet und veröffentlicht. (http://www.bundesbank.de/Navigation/DE/Statistiken/Geld_und_Kapitalmaerkte/Zinssaetze_und_Renditen/Abzinsungssaetze/Tabellen/tabellen.html).

Davon abweichend dürfen Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt (§ 253 Abs. 2 HGB).

Beispiel:

Auf dem Grundstück des M wurden Altlasten entdeckt. Er wurde am 15.10.01 von der dafür zuständigen Umweltbehörde unter Androhung einer Strafe aufgefordert, die Altlasten bis zum 31.12.03 zu beseitigen. Hierzu hat er bereits ein Angebot eingeholt. Die dafür anfallenden Kosten werden nach den Preisverhältnissen am 31.12.01 netto ohne Umsatzsteuer ca. 40.000 € betragen. M beabsichtigt die Arbeiten in der Zeit vom 1.6.–10.6.03 durchführen zu lassen. M rechnet bis zur Durchführung der Arbeiten mit einem Preisanstieg von 3 %.

Lösung:

Für den zum Vorsteuerabzug berechtigten M besteht am Bilanzstichtag 31.12.01 eine öffentlich rechtliche Verpflichtung zur Beseitigung der Altlasten. Nach § 249 Abs. 1 HGB ist in der Handelsbilanz eine Rückstellung ausweisen.

Die Rückstellung ist in der Handelsbilanz in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB). Maßgebend ist der Betrag, der voraussichtlich bei Durchführung der Maßnahme aufgewendet werden muss. Dies führt dazu, dass nach dem Bilanzstichtag bis zur Erfüllung zu erwartende Preiserhöhungen (aber auch Preisminderungen) handelsrechtlich zu berücksichtigen sind. Ausgangspunkt für den handelsrechtlichen Ansatz ist somit ein Betrag i.H.v. 41.200 € (103 % von 40.000 €). Soweit die Restlaufzeit am Bilanzstichtag mehr als ein Jahr beträgt, muss handelsrechtlich eine Abzinsung mit dem der Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre erfolgen (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB). Bei der folgenden Lösung wird unterstellt, dass bei einer Laufzeit von einem Jahr ein Zinssatz von 3,8 % und bei einer Laufzeit von 2 Jahren ein Zinssatz von 3,9 % maßgeblich ist.

Voraussichtlicher Aufwand (Preisverhältnisse 31.12.12)	40.000 €
+ voraussichtliche Preissteigerung 3 %	1.200 €
Erfüllungsbetrag	41.200 €
Abgezinster Betrag bei Restlaufzeit 1 Jahre (41.200 : 1,038)	39.692 €
Abgezinster Betrag bei Restlaufzeit 2 Jahre (41.200 : 1,039 : 1,039)	38.165 €
Differenz	1.527 €
Davon $\frac{5}{12}$	636 €
Abgezinster Betrag (39.692 € ./ 636 €)	39.056 €

Strittig ist, ob es möglich ist, bei der handelsrechtlichen Abzinsung auf volle Jahre auf- bzw. abzurunden. M.E. ist es unter dem Gesichtspunkt der Vereinfachung zulässig auf ganzjährige (Rest-)Laufzeiten abzustellen (vgl. A. Hoffmann/Lüdenbach in NWB Kommentar zur Bilanzierung, Rz. 90d zu § 253 HGB). Die Abzinsung kann in der Buchführung mit Hilfe der **Brutto- bzw. der Nettomethode** dargestellt werden. Nach der Bruttomethode wird die Rückstellung zunächst in voller Höhe aufwandswirksam eingebucht. In einem zweiten Schritt wird der Abzinsungsbetrag als „Zinsertrag“ erfasst. Bei Anwendung der Nettomethode hingegen wird der abgezinste Rückstellungsbetrag aufwandswirksam eingebucht.

Beispiel:

Zum 31.12.01 ist erstmals eine Rückstellung in der Handelsbilanz auszuweisen. Der voraussichtliche Aufwand beträgt vor Abzinsung 20.000 € und nach der Abzinsung 18.000 €. Am 31.12.02 ergibt sich vor Abzinsung ein unveränderter Rückstellungsbetrag i.H.v. 20.000 € und nach Abzinsung i.H.v. 19.000 €.

	Bruttomethode	Nettomethode
31.12.01	Aufwandskonto an Rückstellungen 20.000 Rückstellungen an Zinsertrag 2.000 ¹⁾	Aufwandskonto an Rückstellungen 18.000
31.12.02	Zinsaufwand ²⁾ an Rückstellungen 1.000	Aufwandskonto an Rückstellungen 1.000

1) Vgl. § 277 Abs. 5 HGB (Position: „Zinsen und ähnliche Erträge“).
2) Vgl. § 277 Abs. 5 HGB (Position: „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“).

1.2 Rückstellungen in der Steuerbilanz

1.2.1 Allgemeine Regelung

Im Hinblick auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 S. 1 Halbsatz 1 EStG) muss in der Steuerbilanz immer dann eine Rückstellung ausgewiesen werden, wenn das HGB dies vorschreibt. Soweit jedoch eine steuerliche Sonderregelung besteht, geht diese stets vor.



Alle Rückstellungen (mit Ausnahme der Pensionsrückstellungen) dürfen in der Steuerbilanz nicht höher ausgewiesen werden als der zulässige Rückstellungsausweis in der Handelsbilanz (vgl. hierzu den Eingangssatz des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG und R 6.11 Abs. 3 EStR).

Die wichtigsten steuerlichen Sondervorschriften zu den Rückstellungen ergeben sich aus der folgenden Übersicht:

§ 5 Abs. 2a EStG	Rückstellungen für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen (Beschränkung der Rückstellung)
§ 5 Abs. 3 EStG	Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber oder ähnlicher Schutzrechte (Beschränkung der Rückstellung)
§ 5 Abs. 4 EStG	Jubiläumsrückstellungen (Beschränkung der Rückstellung)
§ 5 Abs. 4a EStG	Rückstellung für drohende Verluste i.Z.m. schwebenden Geschäften (Rückstellungsverbot)
§ 6a EStG	Pensionsrückstellungen (Beschränkung der Rückstellung)

Anders als im Handelsrecht sind für die Steuerbilanz für die Bemessung der Rückstellung die Preis-/Wertverhältnisse des Bilanzstichtags maßgebend (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG, H 6.11 „Preisänderungen“ EStH).

1.2.2 Besonderheiten

1.2.2.1 Keine Rückstellung für Anschaffungs-/Herstellungskosten

Besteht am Bilanzstichtag eine Verpflichtung, deren Erfüllung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten führt, darf weder in der Handels- noch in der Steuerbilanz eine Rückstellung gebildet werden (§ 5 Abs. 4b EStG). Hintergrund dieser Regelung ist, dass die Aufwendungen i.Z.m. diesen Wirtschaftsgütern (AfA) mit zukünftigen erst noch zu realisierenden Erträgen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht. Aufwendungen, die künftige Jahre betreffen, sind nicht rückstellbar.

Beispiel:

A hat in 01 ein Grundstück erworben. Im Dezember des gleichen Jahres klagt er beim zuständigen Amtsgericht auf eine Teilrückzahlung des Kaufpreises. Seiner Ansicht nach hat ihn der Verkäufer hinsichtlich des Zustands der Bausubstanz arglistig getäuscht. Der Ausgang des Verfahrens ist ungewiss.

Lösung:

Der Kläger muss damit rechnen, dass ihm Kosten entstehen werden. Prozesskosten teilen als Folgekosten das rechtliche Schicksal der Aufwendungen, um die gestritten wird (H 6.4 „Prozesskosten“ EStH). Da im Beispielsfall die Auseinandersetzung Anschaffungskosten betrifft, sind ggf. anfallende Kosten des Rechtsstreits ebenfalls zu den Anschaffungskosten zu rechnen. Eine Rückstellung ist somit weder in der Handels- noch in der Steuerbilanz möglich.

Das Rückstellungsverbot für zu Anschaffungs-/Herstellungskosten führenden Aufwendungen greift nicht, wenn es sich um Herstellungskosten eines immateriellen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens handelt, weil für selbstgeschaffene immaterielle Anlagegüter für die Steuerbilanz ein Bilanzierungsverbot besteht und es sich bei den Aufwendungen um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben handelt. So kam der BFH in seinem Urteil vom 8.9.2011 (IV R 5/09, BStBl II 2012, 122) zum Ergebnis, dass die Zulassungskosten eines neu entwickelten Pflanzenschutzmittels Bestandteil der Herstellungskosten für die Rezeptur des Pflanzenschutzmittels darstellen, diese aber im Hinblick auf § 5 Abs. 2 EStG zu den sofort abziehbaren Betriebsausgaben gehören, sodass bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen hierfür eine Verbindlich-

keitsrückstellung (mit Antragstellung entsteht rechtlich eine Gebührenschuld, deren genaue Höhe am Bilanzstichtag noch nicht feststand) zu bilden ist. Wird in der Handelsbilanz vom Bilanzierungswahlrecht selbst geschaffener immaterieller Anlagegüter Gebrauch gemacht (§ 248 Abs. 2 HGB), scheidet in dieser Bilanz eine Rückstellungsbildung aus.

In seinem Urteil vom 8.11.2016 (I R 35/15, DB 2017, 820) kommt der BFH zum Ergebnis, dass eine Rückstellung für künftig zu Anschaffungs-/Herstellungskosten führenden Aufwendungen auch dann nicht gebildet werden kann, wenn das betreffende Wirtschaftsgut in dem Sinne „wertlos“ ist, dass unmittelbar nach dessen Anschaffung/Herstellung eine Teilwertabschreibung wahrscheinlich ist.

In der Handelsbilanz ist die Bildung einer Rückstellung zulässig, wenn es sich um Anschaffungs-/Herstellungskosten eines wertlosen Wirtschaftsguts handelt (vgl. hierzu die Literaturhinweise im BFH-Urteil vom 19.8.1989, XI R 8/96, BStBl I 1999, 18). Ein „wertloses Wirtschaftsgut“ in diesem Sinne liegt vor, wenn dieses keine Erträge abwirft und ein Zusammenhang mit realisierten Erträgen besteht.

1.2.2.2 Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen

Bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen ist auf der Grundlage der Erfahrungen in der Vergangenheit aus der Abwicklung solcher Verpflichtungen die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass ein Unternehmen nur zu einem Teil der Summe dieser Verpflichtungen in Anspruch genommen wird (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe a EStG). Diese Regelung ist vor allem bei Industrieunternehmen im Bereich der Garantierückstellungen und in der Versicherungswirtschaft von Bedeutung.

1.2.2.3 Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen

Die Rückstellungen bemessen sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe b EStG nach den zu erwartenden Gesamtkosten (Vollkosten = Einzel- und notwendige Gemeinkosten). Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen (= Verpflichtungen, die nicht in einer Geldleistungsverpflichtung bestehen) sind in der Steuerbilanz wie folgt zu bilanzieren:



Die Einzelkosten umfassen die Materialeinzelkosten und die Fertigungseinzelkosten (Fertigungslöhne, Sonderkosten der Fertigung).

Bei den Gemeinkosten handelt es sich um die Material- und die Fertigungsgemeinkosten. Davon betroffen sind insbesondere die Kosten der Lagerhaltung, Transport und Prüfung des Fertigungsmaterials, Vorbereitung und Kontrolle der Fertigung, Raumkosten, Sachversicherungen, Wertverzehr des Anlagevermögens (soweit er durch die Fertigung veranlasst ist).

Der Wertansatz in der Handelsbilanz entspricht der einkommensteuerlichen Untergrenze der Herstellungskosten.

Der Begriff „notwendig“ bezieht sich nicht auf die Höhe, sondern auf die Art der Aufwendungen. Es geht also darum, ob die Kosten für den Fertigungsprozess notwendig sind.

Unberücksichtigt bleiben Verwaltungskosten, Vertriebskosten sowie Aufwendungen für soziale Einrichtungen.

1.2.2.4 Wertmindernde Berücksichtigung künftiger Vorteile

Künftige Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden, sind, soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind, bei der Bewertung einer Rückstellung zu berücksichtigen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe c EStG). Die Regelung stellt klar, dass lediglich der sogenannte „Verpflichtungs- oder Aufwendungsüberschuss“ passiviert werden darf. Betroffen von dieser Regelung sind z.B. Abbaubetriebe. Diese müssen bei der Bemessung von Rückstellungen für Rekultivierung die zu erwartenden Auffüll-

gebühren (Kippgebühren) mit einbeziehen. Die Gegenrechnung setzt voraus, dass am Bilanzstichtag nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalles mehr Gründe für als gegen den Eintritt des Vorteils sprechen (R 6.11 Abs. 1 EStR). Die bloße Möglichkeit eines Vorteils ist nicht ausreichend. Bestehen am Bilanzstichtag entsprechende Verträge (z.B. über Kippentgelte) oder ist deren Zustandekommen nach den Umständen des Einzelfalles als gesichert anzusehen, muss eine Kompensation erfolgen.

Handelsrechtlich sind die zu erwartenden Kippgebühren im Hinblick auf § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB (Ausweisverbot für nicht verwirklichten Gewinn) nicht zu berücksichtigen.

1.2.2.5 Ansammlung von Rückstellungsbeträgen

Soweit der laufende Betrieb des Unternehmens ursächlich für die Entstehung der Verpflichtung ist, ist der Rückstellungsbetrag zeitanteilig in gleichen Zuführungsraten anzusammeln (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe d EStG). Davon betroffen sind in erster Linie Abbruchverpflichtungen und Verpflichtungen zur Entfernung oder Erneuerung von Betriebsanlagen. Die Regelung entspricht der handelsrechtlichen Behandlung.

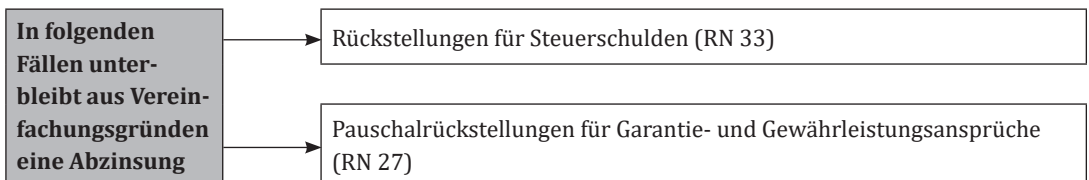
1.2.3 Abzinsung von Rückstellungen

In der Steuerbilanz sind Rückstellungen für Geld- und Sachleistungsverpflichtungen mit 5,5 % abzuzinsen, wenn deren voraussichtliche Restlaufzeit am Bilanzstichtag mindestens 12 Monate beträgt (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe e EStG).

Keine Abzinsung ist vorzunehmen bei einer Restlaufzeit von weniger als 12 Monaten. Die bei der „steuerlichen Abzinsung“ zu beachtenden Grundsätze sind im BMF-Schreiben vom 26.5.2005 (BStBl I 2005, 699 = Beck Steuererlasse 1 § 6/19) zusammengefasst. Die in den nachfolgenden Ausführungen verwendeten Randnummern (RN) beziehen sich auf dieses BMF-Schreiben.

Bei den meisten Rückstellungsarten (z.B. Rückstellung für Abschlusskosten, für Boni, für Tantiemen, ...) wird es in der Praxis zu keiner Abzinsung kommen, weil deren „Restlaufzeit“ am Bilanzstichtag nicht mindestens 12 Monate beträgt.

Die Abzinsungsverpflichtung in der Steuerbilanz betrifft in erster Linie „Rückstellungen: Langfristige Rückstellungen“ wie z.B. für eine Abbruch-, Rekultivierungsverpflichtung, für Produkthaftung, für eine Instandhaltungs- und eine Ersatzbeschaffungsverpflichtung.



Die **Abzinsung** geschieht in mehreren Schritten:

1. Schritt: Ermittlung der Restlaufzeit am Bilanzstichtag

Bei Geldleistungsverpflichtungen ist die Restlaufzeit am Bilanzstichtag nach den Umständen des Einzelfalles zu schätzen. Besteht die Verpflichtung in einer Geldzahlung, kommt es darauf an, wann die Zahlung voraussichtlich erfolgen wird (= Erfüllungszeitpunkt). Bei einer Begleichung in mehreren Teilbeträgen ist für jeden Teilbetrag die Restlaufzeit zu ermitteln und eine jeweils gesonderte Abzinsung vorzunehmen (RN 25).

Bei Rückstellungen i.Z.m. Sachleistungsverpflichtungen (z.B. Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, Einzelrückstellungen i.Z.m. Garantie- und Gewährleistungsverpflichtungen) ist der Zeitraum vom Bilanzstichtag bis zum voraussichtlichen Beginn der Erfüllung der Verpflichtung maßgebend. Wird die Verpflichtung in Teilleistungen erfüllt, ist der Beginn der ersten Teilleistung maßgebend, sofern die Verpflichtung als „Einheit“ anzusehen ist (RN 26).

Beispiel:

Der Geschäftsinhaber M hat i.Z.m. der gesetzlichen Verpflichtung bestimmte Geschäftsunterlagen 6 bzw. 10 Jahre aufzubewahren eine Rückstellung gebildet (Rückstellung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen).

In welcher Höhe ist in der Steuerbilanz eine Rückstellung auszuweisen?

Lösung:

Die Aufbewahrungsverpflichtung nach § 257 HGB und § 147 AO beginnt sobald die entsprechenden Geschäftsunterlagen existent sind, also bereits während des laufenden Geschäftsjahres. Es fehlt somit an einer Laufzeit von mindestens 12 Monaten. Eine Abzinsung ist nicht vorzunehmen.

Bei Einzelrückstellungen für Garantie- und Gewährleistungsansprüche ist für den jeweiligen Einzelfall die (Rest-)Laufzeit am Bilanzstichtag zu schätzen (RN 27).

2. Schritt: Ermittlung des abgezinsten Rückstellungsbetrags

Die Abzinsung von Rückstellungen für Geld- und Sachleistungsverpflichtungen geschieht unter Zuhilfenahme der Tabelle 2 des BMF-Schreibens.

Beispiele:**Fall 1 (Einzelrückstellung Garantie):**

Ein Unternehmer rechnet am 31.12.01 damit, dass er i.Z.m. einem geltend gemachten Garantieanspruch am 31.12.03 insgesamt 10.000 € aufwenden muss.

In welcher Höhe ist in der Steuerbilanz eine Rückstellung auszuweisen?

Fall 2 (Abbruchverpflichtung):

A schließt im Januar 01 einen Mietvertrag über 5 Jahre ab. Er verpflichtet sich darin, die von ihm vorgenommenen Mietereinbauten nach Ablauf der Mietzeit (31.12.05) zu beseitigen. Nach den Wertverhältnissen am Bilanzstichtag fallen hierfür ca. 10.000 € Aufwendungen an.

In welcher Höhe ist am 31.12.01 in der Handels- und Steuerbilanz eine Rückstellung auszuweisen? Der maßgebliche von der Deutschen Bundesbank veröffentlichte Abzinsungssatz soll bei einer Restlaufzeit von 4 Jahren 4,4 % betragen. A rechnet mit einer jährlichen Preissteigerung i.H.v. 2 %.

Fall 3 (Kostensteigerung i.Z.m. Abbruchverpflichtung):

Vgl. Fall 2. Aufgrund zwischenzeitlich eingetretener Preiserhöhungen muss zum 31.12.03 damit gerechnet werden, dass die Aufwendungen zur Beseitigung der Mietereinbauten 20.000 € betragen werden.

In welcher Höhe ist in der Steuerbilanz eine Rückstellung auszuweisen?

Fall 4 (Restlaufzeit beläuft sich nicht auf volle Jahre/Interpolation VV):

Am 31.12.01 ist damit zu rechnen, dass im Rahmen einer Garantieverpflichtung am 10.4.04 für den Betrieb Kosten i.H.v. 10.000 € anfallen.

Fall 5 (Verlängerung des Mietvertrags):

Vgl. Fall 2. Zum 31.12.05 ist die Abbruchverpflichtung vollständig als Rückstellung ausgewiesen. Allerdings wird der Mietvertrag nicht beendet, sondern um weitere 2,5 Jahre verlängert.

In welcher Höhe ist in der Steuerbilanz eine Rückstellung auszuweisen?

Lösungen:**Fall 1:**

Ansatz Steuerbilanz: $10.000 \text{ €} \times 0,898$ (VV 2 Jahre Tabelle 2) = 8.980 €

(am 31.12.02 würde sich in der Steuerbilanz ein Ansatz i.H.v. 9.480 € [$10.000 \times 0,948$] ergeben).

Fall 2:

Die Verpflichtung betrifft wirtschaftlich gesehen die gesamte Mietdauer. Die Verursachung liegt somit nicht ausschließlich im Jahr 01, sondern in den Jahren 01–05. Dies hat für den Ausweis einer Rückstellung zur Folge, dass vom Grundsatz her zum 31.12.01 lediglich $\frac{1}{5}$ von 10.000 € (= 2.000 €) auszuweisen ist. In den Folgejahren erfolgt eine entsprechende Aufstockung ($\frac{2}{5}, \frac{3}{5}, \dots$).

	31.12.01	
	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Ausgangswert	2.000 €	2.000 €
2 %ige jährliche Kostensteigerung	2.165 € $\frac{1}{5}$ von 10 T€ \times 1,02 \times 1.02 (4 \times)	–
Abgezinster Betrag	rund 1.823 € ¹⁾	1.614 € ²⁾

1) $2.165 : 1,044 : 1.044 : \dots$ (4 \times).

2) 31.12.01: $1.000 \text{ €} \times 0,807$ (Vervielfältiger 4 Jahre laut Tabelle 2) = 1.614 €.

Fall 3:

In der zum 31.12.03 aufzustellenden Bilanz ist die Rückstellung mit dem Betrag auszuweisen, der sich auf diesen Stichtag ergeben hätte, wenn bereits von Anfang an mit einem Kostenaufwand von 20.000 € gerechnet worden wäre. Der Bilanzausweis beträgt somit 12.000 € ($\frac{3}{5}$ von 20.000 €). In den Folgejahren ist die Rückstellung jährlich um weitere 4.000 € aufzustocken.

Darüber hinaus muss eine Abzinsung der Beträge erfolgen. In der zum 31.12.03 aufzustellenden Steuerbilanz müssen die 12.000 € unter Zugrundelegung einer Restlaufzeit von 2 Jahren abgezinst werden. Dies ergibt einen Ansatz mit 10.776 € ($12.000 \times$ Vervielfältiger 2 Jahre laut Tabelle 2: 0,898). Vgl. R 6.11 Abs. 2 S. 5, 6 EStR.

Fall 4:

An sich ist die Garantierückstellung mit 10.000 € (vor Abzinsung) auszuweisen. Die „Restlaufzeit“ der Rückstellung am Bilanzstichtag 31.12.01 beträgt 2 Jahre, 3 Monate und 10 Tage. Der Vervielfältiger (VV) errechnet sich bei Anwendung der Vereinfachungsregelungen (RN 3) zur Ermittlung der Restlaufzeit wie folgt:

VV (laut Tabelle 2) für 3 Jahre	0,852
VV (laut Tabelle 2) für 2 Jahre	0,898
Differenz	0,046
Davon $(100/360)^{1)}$	0,013
Interpolierter VV $(0,898 \text{ ./} .0,013)$	0,885

1) Alternativ ohne Anwendung der Vereinfachungsregelungen $100/365$ (vgl. hierzu Rz. 3 des Erlasses).

Die Rückstellung ist somit in der Steuerbilanz mit 8.850 € ($10.000 \times 0,885$) anzusetzen.

Fall 5:

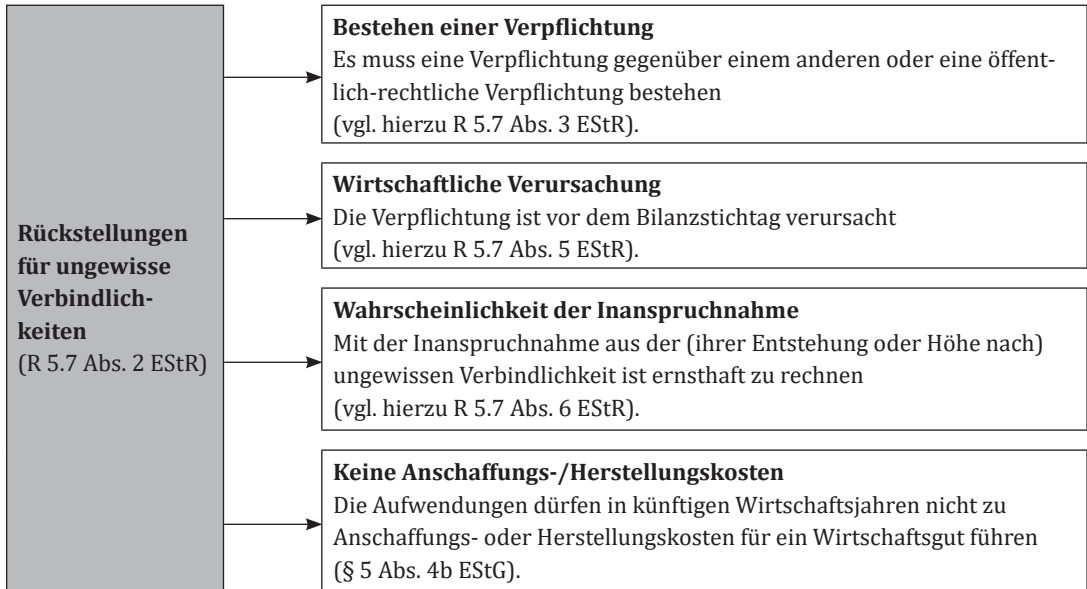
Die Rückstellung ist in der Steuerbilanz und Handelsbilanz anteilig ($\frac{1}{3}$) aufzulösen, wenn sich der Ansammlungszeitraum verlängert. Der verbleibende Betrag ist abzuzinsen. Vgl. BFH, Urteil vom 2.7.2014 (I R 46/12, BStBl II 2014, 979). Handelsrechtlich kann (Wahlrecht) die bestehende Rückstellung unangestastet bleiben (IDW RS HFA 34, Tz. 20).

Ist der Erfüllungszeitpunkt einer Rückstellung vom Ableben einer bestimmten Person abhängig, ist aus Tabelle 1 die voraussichtliche Lebenserwartung abzulesen. Der dazugehörige Vervielfältiger ist der Tabelle 2 zu entnehmen.

Die im BMF-Schreiben verwendeten Tabellen beruhen auf den Vorschriften der §§ 12–14 BewG. Es handelt sich um eine „vereinfachte Berechnung“. Alternativ besteht die Möglichkeit eine Abzinsung mit 5,5 % nach finanz- oder versicherungsmathematischen Grundsätzen vorzunehmen (RN 1–2).

1.3 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind in der Handels- und Steuerbilanz unter folgenden Voraussetzungen auszuweisen:



Der Ausweis einer Rückstellung setzt voraus, dass die gegenüber einem anderen bestehende Verpflichtung den Verpflichteten wesentlich belastet (R 5.7 Abs. 3 S. 2 EStR). Ist bezogen auf den jeweiligen Betrieb nur mit unwesentlichen Aufwendungen zu rechnen, besteht nach dem BFH-Urteil vom 18.1.1995 (I R 44/94, BStBl II 1995, 742) ein Passivierungswahlrecht, was aber für die Steuerbilanz zu einem Passivierungsverbot führt (BFH Beschluss vom 3.2.1969, GrS 2/68, BStBl II 1969, 291). Dabei kommt es nicht auf die Höhe der Aufwendungen, sondern auf die Bedeutung der Verpflichtung für das Unternehmen an.

Demgegenüber kommt der BFH in seinem Urteil vom 19.7.2011 (X R 26/10, BStBl II 2012 856) zum Ergebnis, dass sich den GoB und den Regelungen des ESG keine Beschränkung der Pflicht zur Bildung von Rückstellungen auf wesentliche Verpflichtungen entnehmen lässt.

Eine Rückstellung i.Z.m. einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung setzt voraus, dass sich die Verpflichtung unmittelbar aus dem Gesetz ergibt bzw. falls dies nicht der Fall ist, dass eine zuständige Behörde eine Verfügung erlassen hat, die ein bestimmtes Handeln vorschreibt und an die Verletzung der Verpflichtung müssen Sanktionen geknüpft sein (R 5.7 Abs. 4 EStR).

Die Erfüllung der Verpflichtung darf nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern muss auch Vergangenes abgelen (R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR, BFH Urteil vom 25.8.1989, III 95/87, BStBl II 1989, 893).

	Wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit	
	liegt vor	liegt nicht vor
Ausgleichszahlung nach § 89b HGB an einen Handelsvertreter (H 5.7 Abs. 5 „Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters“ EStH)		x
Beihilfen an Pensionäre (Verpflichtung Pensionären während des Ruhestandes Krankheits- beihilfen etc. zu bezahlen) H 5.7 Abs. 5 „Beihilfen an Pensionäre“ EStH	x	
Garantieverbindlichkeiten H 5.7 Abs. 5 „Garantierückstellungen“ EStH	x	
Jubiläumsrückstellungen Verpflichtung zur Bezahlung eines bestimmten Betrages zu einem Arbeitnehmer-, Firmen- oder Geschäftsjubiläums	x	

Erhält der Unternehmer eine behördliche Auflage bis zu einem bestimmten Termin z.B. zur Einhaltung neuer gesetzlicher Emissionsgrenzwerte eine Filteranlage einzubauen und darf er seine Anlage nicht weiter betreiben, wenn er dieser Auflage nicht nachkommt, sind die Aufwendungen nicht in der Vergangenheit verursacht. Die Erfüllung der Auflage hängt mit dem zukünftigen Betrieb der Anlage zusammen und ist somit zukunftsorientiert. Eine Rückstellung scheidet somit aus. Entsprechendes gilt, wenn zur Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung eine gesetzliche Frist vorgesehen ist, die am Bilanzstichtag noch nicht abgelaufen ist (BFH, Urteil vom 13.12.2007, IV R 85/05, BStBl II 2008, 516).

Beispiel:
Ein Reifenfabrikant erhält am 1.10.01 von der zuständigen Behörde eine Anordnung nach der er verpflichtet ist seine Abgasentgiftungsanlage bis zum 30.9.02 so umzurüsten, dass sie die neu festgesetzten aktuellen Emissionswerte einhält.
Alternative:
Es handelt sich um eine Anpassungsverpflichtung für Flugzeuge an den jeweiligen Stand der Technik.

Lösung:

Die entsprechende Verpflichtung entsteht erst mit Ablauf der Übergangs-/Umsetzungsfrist, sodass am 31.12.01 keine Rückstellung ausgewiesen werden darf (BFH, Urteil vom 6.2.2013, I R 8/12, BStBl II 2013, 686, Urteil vom 17.10.2013, IV R 7/11, BStBl II 2014, 225, H 5.7 Abs. 4 „Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen sind u.a. nicht zulässig“ EStH letzter und vorletzter Spiegelstrich). Die Verpflichtung entsteht erst am 30.9.02.

Mathematisch ausgedrückt müssen mehr als 50 % der Gründe für eine Inanspruchnahme sprechen (BFH Urteil vom 1.8.1984, I R 88/80, BStBl II 1985, 44; R 5.7 Abs. 6 Satz 2 EStR) damit von einer Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme auszugehen ist.

1.4 Einzelfälle

1.4.1 Gewerbesteuer

Bezüglich des Gewerbesteueraufwands ist die Vorschrift des § 4 Abs. 5b EStG („Die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen sind keine Betriebsausgaben“) zu beachten.