



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

## Bilanzierung Aufbauwissen

---

### Rückstellungen

Skript zum Online-Training

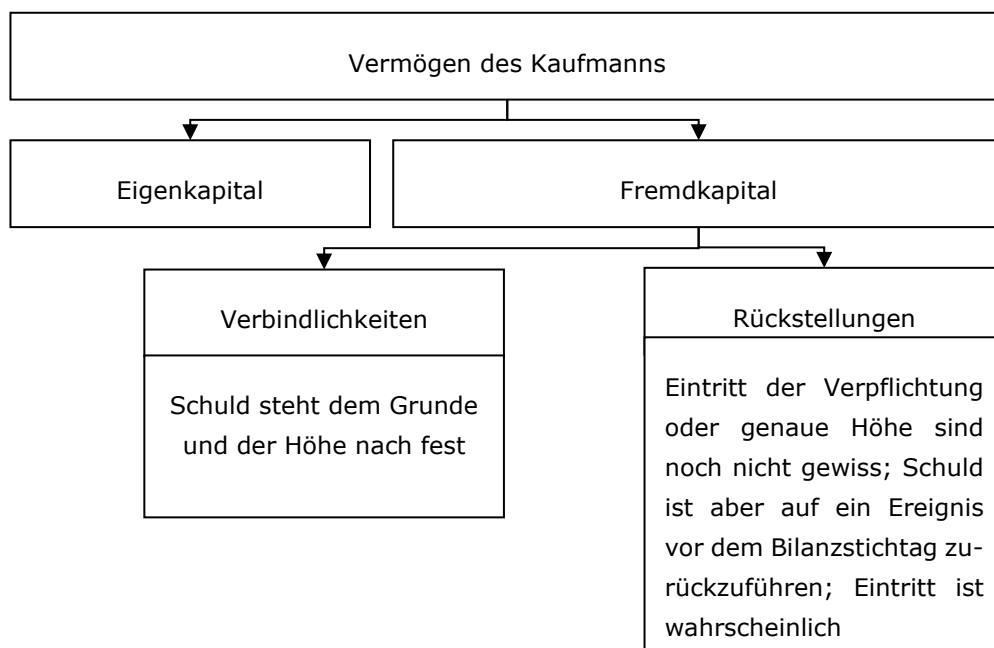
# Inhalt

<b>1</b>	<b>Ansatz</b> .....	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>Bewertung</b> .....	<b>4</b>
<b>3</b>	<b>Ausweis</b> .....	<b>7</b>
<b>4</b>	<b>Einzelfälle</b> .....	<b>8</b>
4.1	Ungewisse Verbindlichkeiten .....	8
4.1.1	Rückstellung für Prozessrisiko.....	8
4.1.2	Rückstellung für Patentrechtsverletzung .....	8
4.1.3	Rückstellung für Jubiläumszuwendungen .....	9
4.1.4	Pensionen und ähnliche Verpflichtungen .....	10
4.1.5	Steuerrückstellung .....	11
4.1.6	Rückstellung für Abbruchkosten und Rekultivierung.....	12
4.1.7	Garantiekostenrückstellung .....	12
4.2	Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften .....	13
4.3	Im Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltung bzw. Abraumbeseitigung .....	14
4.4	Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung (Kulanzzrückstellungen) .....	15

# 1 Ansatz

- 1 Zusammen mit den Verbindlichkeiten bilden Rückstellungen die bilanziellen Schulden – also das Fremdkapital – eines Unternehmens. Im Gegensatz zu den Verbindlichkeiten steht die tatsächliche wirtschaftliche Last einer Rückstellung jedoch noch nicht fest. Entweder ist der **Eintritt** an sich noch **ungewiss** („dem Grunde nach“) oder die **tatsächliche Höhe der Schuld** („der Höhe nach“) ist **unklar**. In jedem Fall muss die **Inanspruchnahme aber wahrscheinlich**<sup>1</sup> sein. Es müssen demnach mehr Gründe für die Inanspruchnahme als gegen die Inanspruchnahme sprechen. Die ungewissen künftigen Ausgaben müssen bereits rechtlich oder wirtschaftlich verursacht sein (eine Rückstellung erfordert somit eine wirtschaftliche **Verursachung vor dem Bilanzstichtag**). Andernfalls darf eine Rückstellung nicht gebildet werden.

**Bildung einer Rückstellung**



- **Lesen Sie bitte § 249 Abs. 1 HGB.**



- 2 Rückstellungen dienen dem vollständigen und periodengerechten Ausweis der Schulden. Nach § 249 Abs. 1 HGB werden folgende **vier Arten von Rückstellungen** unterschieden:<sup>2</sup>

**Rückstellungsarten**

- Rückstellungen für **ungewisse Verbindlichkeiten** (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB),

**Beispiel:** Gegen A ist am Bilanzstichtag ein Verfahren anhängig, aus dem eine Schadensersatzklage i.H.v. 1 Mio. € droht. Nach Einschätzungen der Anwälte ist eine Verurteilung wahrscheinlich. Insoweit ist eine Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit zu bilden. Diese basiert auf einem Ereignis vor dem Abschlussstichtag (Schadenseintritt) und die Inanspruchnahme stellt eine wirtschaftliche Belastung dar, deren Eintritt als wahrscheinlich gilt. Zudem kann davon ausgegangen werden, dass der Kläger auch tatsächlich die Leistung einfordert, da er ansonsten kein Verfahren eingeleitet hätte.



<sup>1</sup> Die Eintrittswahrscheinlichkeit muss über 50% liegen, R 5.7 Abs. 6 S. 2 EStR

<sup>2</sup> Eine ausführliche Darstellung der einzelnen Rückstellungsarten folgt im Abschnitt 4.

- ▶ Rückstellungen für **drohende Verluste** im Zusammenhang mit schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB),

**Beispiel:** A hat mit B einen Vertrag über den Bau einer Produktionsanlage zum Fixpreis von 3 Mio. € geschlossen. Da es sich um einen Erstauftrag für einen potentiellen Großkunden handelt, wurde der Preis zu knapp kalkuliert. Es ist mit einem Verlust von 100.000 € zu rechnen. In Folge ist eine Drohverlustrückstellung zu bilden, da es sich um ein schwebendes Geschäft handelt, aus dem ein Verlust droht.



- ▶ **Aufwandsrückstellungen**, d.h. Rückstellungen für betriebswirtschaftliche Verpflichtungen des Unternehmens gegenüber sich selbst (§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB),

**Beispiel:** A hat die Wartungsarbeiten für eine Produktionsanlage vom November in den Februar des nächsten Jahres verschoben, da die Auftragslage eine Unterbrechung der Produktion nicht zulässt. Es ist mit Instandhaltungskosten von 50.000 € zu rechnen. Da die Höhe der Kosten noch nicht sicher feststeht und es sich um Instandhaltungsarbeiten handelt, die spätestens drei Monate nach dem Abschlusstichtag nachgeholt werden, ist eine Instandhaltungsrückstellung nach § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB zu bilden.



- ▶ **Kulanzrückstellung**, d.h. Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB).

**Beispiel:** Kunde K ist am 19.12.04 an A herangetreten, weil eine von A erstellte Produktionsanlage nach mehreren Betriebsjahren fehlerhaft ist. A hat K die Behebung zugesichert, obwohl keine rechtliche Verpflichtung besteht. Für die Kulanzleistung, deren Aufwand noch unklar ist, ist eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB zu bilden.<sup>3</sup>



3 Ein wichtiges Kriterium für die Passivierung von Rückstellungen ist, dass die (ungewisse) Verbindlichkeit am Bilanzstichtag **rechtlich entstanden oder wirtschaftlich verursacht** ist (Außen- oder Innenverpflichtung) und mit einer **Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen** ist. Im Einzelnen sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

**Maßgebende Kriterien**

- ▶ Es handelt sich um eine privatrechtliche (vgl. R 5.7 Abs. 3 EStR) oder faktische Verpflichtung (vgl. H 5.7 Abs. 3 „Faktische...“ EStH) oder um eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung (vgl. R 5.7 Abs. 4 EStR).
- ▶ Die Ursache für die Rückstellung liegt vor dem Bilanzstichtag (vgl. R 5.7 Abs. 5 EStR).
- ▶ Die Inanspruchnahme ist wahrscheinlich („more likely than not“; vgl. R 5.7 Abs. 6 EStR).
- ▶ Die Aufwendungen dürfen nicht zu AK/HK in künftigen Geschäftsjahren führen.<sup>4</sup>

- ▶ **Lesen Sie bitte § 249 Abs. 2 HGB.**



<sup>3</sup> Beck'scher Bilanzkommentar, 13. Auflage, § 249 Rz. 10 Nr.5.

<sup>4</sup> Beck'scher Bilanzkommentar, 13. Auflage, § 249, Rz. 14.



**TAXACADEMY**

#### **Beratung und Service:**

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: [info@tax-academy.de](mailto:info@tax-academy.de)

Fax: 0761 2160 71 99

[www.tax-academy.de](http://www.tax-academy.de)

#### **Postadresse:**

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

## **Copyright & Haftungsausschluss**

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.