TAXACADEMY

Rechtsstand 2024

Bilanzierung Aufbauwissen

Rückstellungen

Skript zum Online-Training

Inhalt

1 Ansatz 1

2 Bewertung 5

3 Ausweis 8

4 Einzelfälle 9

4.1 Ungewisse Verbindlichkeiten 9

4.1.1 Rückstellung für Prozessrisiko 9

4.1.2 Rückstellung für Patentrechtsverletzung 9

4.1.3 Rückstellung für Jubiläumszuwendungen 10

4.1.4 Pensionen und ähnliche Verpflichtungen 11

4.1.5 Steuerrückstellung 12

4.1.6 Rückstellung für Abbruchkosten und Rekultivierung 13

4.1.7 Garantiekostenrückstellung 14

4.2 Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften 14

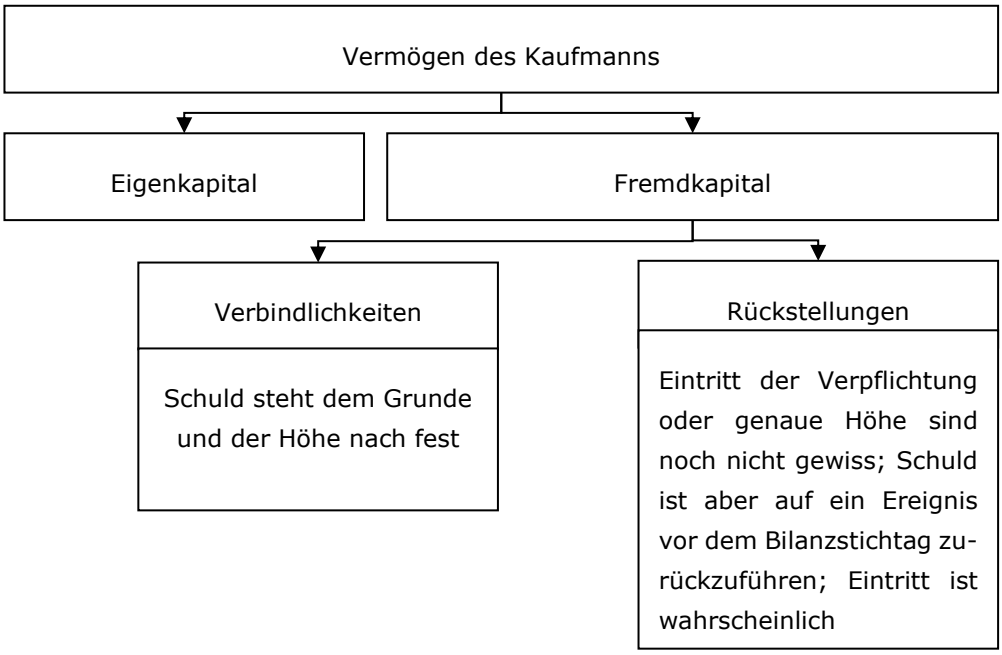
4.3 Im Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltung bzw. Abraumbeseitigung 15

4.4 Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung (Kulanzrückstellungen) 17

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**[1] 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 **fünf Arten von Rückstellungen** unterschieden:[2]

Rückstellungsarten

- Rückstellungen für **ungewisse Verbindlichkeiten** (§ 249 Abs. 1 S. 1 Alt. 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.*

---

[1] Die Eintrittswahrscheinlichkeit muss über 50 % liegen, R 5.7 Abs. 6 S. 2 EStR
[2] Eine ausführliche Darstellung der einzelnen Rückstellungsarten folgt im Abschnitt 4.

- Rückstellungen für **drohende Verluste** im Zusammenhang mit schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 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.*

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

Beispiel: *A hat Instandhaltungen 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 Abschlussstichtag nachgeholt werden, ist eine Instandhaltungsrückstellung nach § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 Alt. 1 HGB zu bilden. Zu beachten ist jedoch, dass Erhaltungsarbeiten, die erfahrungsgemäß in ungefähr gleichem Umfang und in gleichen Zeitabständen anfallen und turnusgemäß durchgeführt werden, keine unterlassenen Instandhaltungen vorliegen (H 5.7 Abs. 11 „Turnusmäßige Erhaltungsarbeiten" EStH).*

- **Abraumbeseitigung**, d. h. Rückstellungen für die Beseitigung eines Abraums, der ohne rechtliche Verpflichtung erbracht wird (§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 Alt. 2 HGB).

Beispiel: *Unternehmen U hat den Abbau von Erdschichten im Tagebau ohne (öffentlich-) rechtliche Verpflichtung aufgrund von Betriebsunterbrechungen auf das Folgejahr verschoben. Da die Höhe der Kosten und der Zeitraum der Arbeiten noch nicht sicher feststeht wird eine Rückstellung für Abraumbeseitigung nach § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 Alt. 2 HGB gebildet. Im Gegensatz zur unterlassenen Instandhaltung (innerhalb von drei Monaten) darf die Abraumbeseitigung im gesamten Folgejahr nachgeholt werden. Bei den Rückstellungen für Abraumbeseitigungen ist zwischen eine Innenverpflichtung und einer Außenverpflichtung zu unterscheiden. Sofern Rückstellungen auf Grund einer rechtlichen Verpflichtung zu bilden sind, handelt es sich um Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB und EStR 5.7 Abs. 11 EStR)*

- **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.*

Maßgebende Kriterien

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:

Beratung und Service:

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: info@tax-academy.de

Fax: 0761 2160 71 99

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.

ID: 0160-01-05-01-01-24