

# 1. Sonstige Rückstellungen im Lichte der aktuellen BFH-Rechtsprechung

## 1.1 Bedeutung der sonstigen Rückstellungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss

Die Sonstigen Rückstellungen sind im Rahmen der Jahresabschlusserstellung und der Prüfung immer wieder ein **intensiv diskutiertes Thema**.

Gründe dafür sind:

1. Es **bestehen Ermessensspielräume hinsichtlich Ansatz und Bewertung**, die bei der Erstellung des Jahresabschlusses entsprechend der **bilanzpolitischen Ziele** des Unternehmens ausgelegt werden; der **Abschlussprüfer** kann der Auffassung des Mandanten dabei **oftmals nicht folgen**,
2. **unterschiedliche gesetzliche Vorgaben** für Ansatz und Bewertung in **Handels- und Steuerbilanz**; dabei ist die **Auslegung der GoB** durch den **Bundesfinanzhof** zu berücksichtigen,
3. Beanstandungen im Rahmen von **Betriebsprüfungen** hinsichtlich des **Ansatzes und der Bewertung** von Rückstellungen,
4. ein oftmals **wesentlicher Einfluss** der Rückstellungen **auf die Ertragslage**; darüber hinaus können **Kennzahlen** wesentlich von gebildeten oder auch nicht gebildeten Rückstellungen beeinflusst werden.

**Einschneidende Veränderungen** haben sich letztmals mit der Verabschiedung des **BilMoG<sup>1</sup>** ergeben. Die **Maßgeblichkeit der Handelsbilanz** für die Steuerbilanz ist seitdem für Rückstellungen **nahezu gegenstandslos**.<sup>2</sup>

**Zweifelsfragen** hinsichtlich der sonstigen Rückstellungen sind immer wieder **Gegenstand von Gerichtsverfahren**.

Der **Bundesfinanzhof** (kurz BFH) hat in entsprechenden **Urteilen** die **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung weiterentwickelt**.

Der **Hauptfachausschuss des IDW** kommentiert diese Auslegungen des BFH und vermag **nicht immer diesem zu folgen**.<sup>3</sup>



<sup>1</sup> BGBl. I 2009, S. 1102

<sup>2</sup> Vgl. Roser in WPg 14/2015, S. 693

<sup>3</sup> Vgl. zum Beispiel das BFH-Urteil vom 05.06.2014 – IV R 26/11, BStfBl. II 2014 S. 886 in der HFA-Sitzung vom 27./28.11.2014 zu Rückstellungen für die Abschlussprüfung bei Personengesellschaften.

## 1.2 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

### 1.2.1 Einordnung

Rückstellungen sind in der Handelsbilanz ausschließlich für die in **§ 249 HGB** genannten Sachverhalte zu bilden:

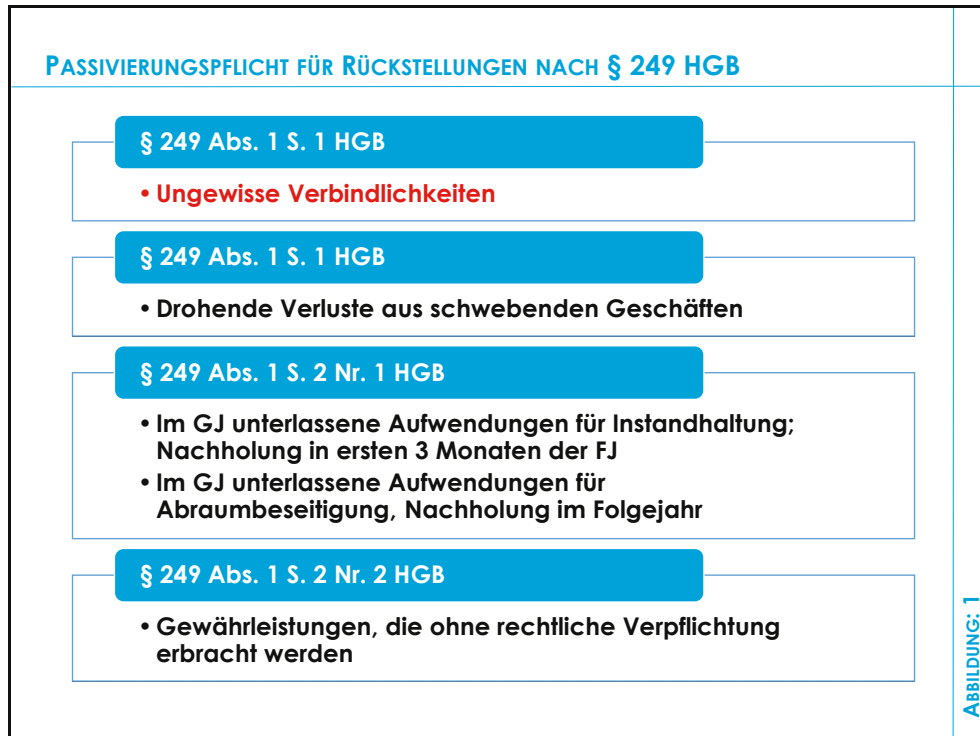


Abbildung 1: Passivierungspflicht für Rückstellungen nach § 249 HGB

**Rückstellung für andere Zwecke** zu bilden, ist **nicht zulässig**. Eine **Auflösung** von Rückstellungen kommt nur in Frage, wenn der **Grund für die Bildung entfallen** ist.<sup>4</sup>

### 1.2.2 Merkmale der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Eine **ungewisse Verbindlichkeit** im Sinne von § 249 Abs. 1 S. 1 HGB liegt vor, wenn:

- sie **der Höhe oder dem Grunde nach ungewiss** ist. Die Ungewissheit ist auch gegeben, wenn die Verbindlichkeit **auf-schiebend oder auflösend bedingt** ist und der **Eintritt der Bedingung ungewiss** ist.
- **es sich um eine sicher bzw. wahrscheinlich be- bzw. entstehende Verpflichtung gegenüber einem Dritten handelt** (sog. **Außenverpflichtung**)
- sie **rechtlich oder wirtschaftlich** verursacht ist
- die Ausgaben **nicht zu aktivieren** sind als Herstellungs- oder Anschaffungskosten

<sup>4</sup> Vgl. § 249 Abs. 2 HGB

- die **Inanspruchnahme wahrscheinlich** ist
- kein Passivierungsverbot besteht.<sup>5</sup>

### 1.3 Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

Die Wahrscheinlichkeit ist dabei zugleich in zweierlei Hinsicht zu beurteilen:

- Ist das **Be- bzw. Entstehen** der Verbindlichkeit **wahrscheinlich**?
- Ist die **Inanspruchnahme wahrscheinlich**?

Ein **Schadenersatzanspruch** zum Beispiel kann zwar **dem Grund nach bestehen**. Wird er von dem Begünstigten jedoch **nicht rechtlich durchgesetzt**, wird es nie zu einer Auszahlung kommen.

Umgekehrt können in einem **Klageverfahren** geltend gemachte **Schadenersatzansprüche** vor Gericht ggf. von der Gegenseite **nicht durchgesetzt werden**.

#### Beispiel:

Eine **Bank verklagt eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**, weil diese bei der Jahresabschlussprüfung eines Kunden der Bank **Bilanzmanipulationen nicht erkannt** hat. Der Kunde geriet in die Insolvenz und konnte das Darlehen an die Bank nicht mehr zurückzahlen.

**Zum Bilanzstichtag** der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist klar, dass der **Schadenerstattungsanspruch** der Bank **nicht ausreichend begründet** werden kann. Die vorgebrachten Gründe in der Klage wurden **in früheren Verfahren** schon von Gerichten **nicht anerkannt**.

Die **Bildung einer Rückstellung** kommt im Abschluss der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft daher **nicht in Frage**.

---

<sup>5</sup> Vgl. Schuber in Beckscher Bilanzkommentar, 11. Auflage, Tz. 24 zu § 249 HGB

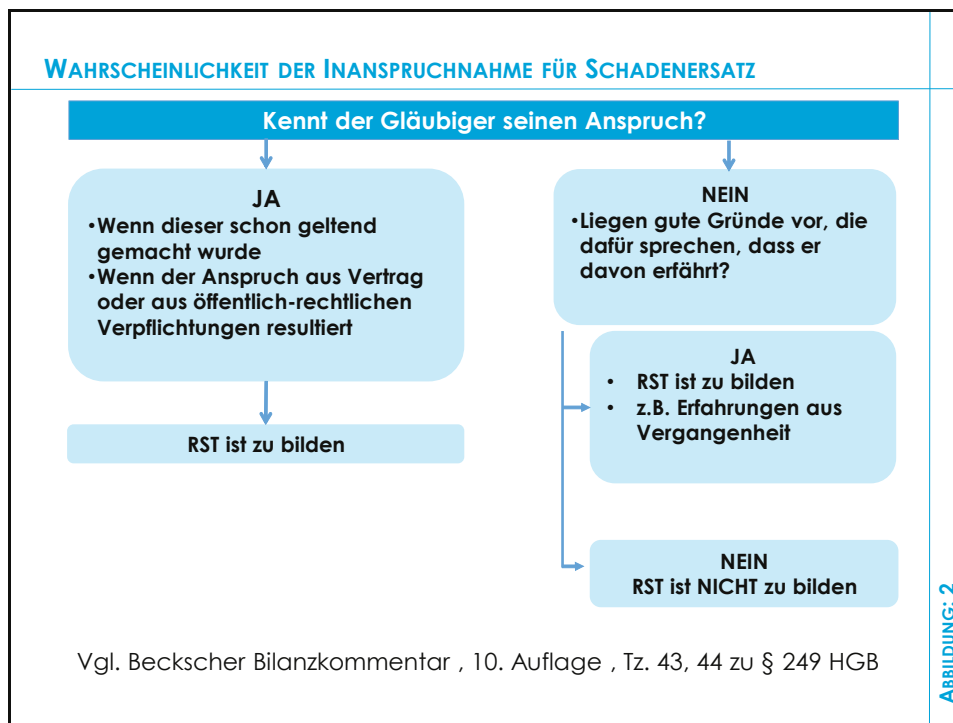


Abbildung 2: Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme für Schadenersatz

Eine Verpflichtung ist wahrscheinlich, wenn der Bilanzierende **mit der Inanspruchnahme ernsthaft rechnen muss**.<sup>6</sup>

Ist dem **Gläubiger sein Anspruch bekannt**, wie zum Beispiel bei Verpflichtungen aus Verträgen oder aus öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen, **erhöht** dies die **Wahrscheinlichkeit** der Inanspruchnahme.

**Weiß er jedoch noch nichts davon** und ist **auch nicht damit zu rechnen**, dass er es erfährt, wäre die **Inanspruchnahme eher nicht zu erwarten**.

Diese Sachlage muss jedoch zu jedem Bilanzstichtag **erneut eingeschätzt** werden.

## 1.4 Beispiele zur aktuellen Rechtsprechung

### 1.4.1 Rückstellung für Prozesskosten bei anhängigem Verfahren

Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ist insbesondere bei **drohenden bzw. anhängigen Gerichtsverfahren** nicht immer einfach zu bestimmen.



<sup>6</sup> Vgl. Schubert in Beckscher Bilanzkommentar, 11. Auflage, zu § 249 HGB, Tz. 43, f.

Der BFH befasste sich in einem Urteil mit der Frage, ob bei einem gerichtlich **anhängigen Rückzahlungs- bzw. Schadenersatzverfahren immer** eine **Rückstellung** für eine ungewisse Verbindlichkeit **in Höhe des Streitwertes** zu passivieren ist.<sup>7</sup>

Im Urteil kommt das Gericht zu dem Ergebnis, dass dies **nicht zwingend** ist. Im Streitfall lag ein

*„von fachkundiger dritter Seite erstelltes Gutachten“ vor, „welches zu dem Ergebnis kommt, das Unterliegen im Verfahren sei zum Bilanzstichtag **nicht überwiegend wahrscheinlich**.“<sup>8</sup>*

Auf Basis dieses Gutachtens **unterblieb die Bildung einer Rückstellung**. Ein nach dem Stichtag **geschlossener Vergleich** blieb **unberücksichtigt**, da dieser ein **wertbegründendes** und kein wertaufhellendes Ereignis darstellt.

Zum Bilanzstichtag kommt es darauf an, wie die **objektive Prognose zum Ausgang des Verfahrens**, die im verhandelten Fall **mit einem Gutachten belegt** wurde, ausfällt.

#### 1.4.2 Rückstellung für Gewährleistungsverpflichtungen

Gewährleistung können **vertraglich, gesetzlich** oder **aus Kulanzgründen** zu leisten sein. Eine Anerkennung erfolgt grundsätzlich in **zwei Varianten**:

- **Einzelrückstellungen**
  - **bis zum Bilanzstichtag bekannt gewordene Garantiefälle**
  - **ohne Rückgriffsmöglichkeit** auf Vorlieferanten
  - **überwiegend wahrscheinliche Inanspruchnahme**
- **Pauschalrückstellungen**
  - **wahrscheinliche Garantieansprüche**
  - auf der Basis von **branchenbezogenen oder betriebsbezogenen Erfahrungen** aus der Vergangenheit an Hand des Umsatzes **geschätzt**
  - **Einzelrückstellungen** wurden bereits **abgezogen** ebenso wie **Umsätze mit Rückgriffsmöglichkeiten**

#### Sachverhalt:

Bildung einer **Einzelrückstellung** für **Nacherfüllungsleistungen im Sommer des Folgejahres**, bei der **keine Mängelanzeige zum Bilanzstichtag** vorgelegen hat.

<sup>7</sup> Vgl. BFH, 16.12.2014, VII R 45/12 BStBl. II 2015, S. 759

<sup>8</sup> Vgl. BFH vom 16.04.2014, VIII R 45/12, BStBl. II 2015, S. 759, Tz. 30

**Urteile:**

Das zuständige **Finanzgericht lehnte** die Bildung der Rückstellung **ab** und **ließ auch die Revision nicht zu**. Eine eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde war ohne Erfolg.

**Begründung:**

Die Bildung **scheiterte** an der **mangelnden überwiegenden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme**, da der **Mangel bei den Parteien am Bilanzstichtag nicht bekannt** war. Denkbar wäre allerdings eine **stichtagsbezogen zurückreichende wert-aufhellende Wirkung**. Dabei sind allerdings nach Auffassung des BFH die Verhältnisse nach dem **subjektiven Erkenntnisstand eines Kaufmanns maßgeblich**, der **fristgerecht seine Bilanz aufstellt**.

**Kritik:**

Der Fachausschuss für Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW **lehnt die Argumentation für die handelsrechtliche Rückstellungsbildung allerdings ab**. Dass diese Argumentation **Probleme** in Bezug auf den **Maßgeblichkeitsgrundsatz** nach sich zieht, wird dabei außen vorgelassen.

Für den Fachausschuss kommt es bei der Rückstellungsbildung auf die bis **zum Abschlussstichtag verursachten Mängel an, die bis zur Erstellung der Bilanz bekannt** sind. Ein **Problem** im zu beurteilenden Sachverhalt war **allerdings**, dass die **Entdeckung des Mangels nicht sorgfältig genug dokumentiert** worden war.

**Praxishinweis:**

Für die Anerkennung von **Gewährleistungsrückstellungen ist eine sorgsame Dokumentation grundlegend**, und zwar bezüglich

- der **Kenntnis von Mängeln bei Einzelrückstellungen**
- des Nachweises von branchen- oder betriebsindividuellen Prozentzahlen bei der **Ermittlung von Pauschalrückstellungen**.<sup>9</sup>

### 1.4.3 Rückstellungen für drohende Inanspruchnahme einer Organ-gesellschaft gemäß § 73 AO

**Sachverhalt:**

In dem zu beurteilenden Sachverhalt ging es um die **Haftung gemäß § 73 AO** für die **Steuern des Organträgers durch die Organ-gesellschaft**, hier im Falle der Insolvenz des Organträgers. Ge-haftet werden sollte hier für Steuern, zumindest in dem Umfang,

<sup>9</sup> Vgl. Prof. Dr. Prinz in WPg 18/2019 S. 978 ff.

wie die Organgesellschaft sie durch ihre eigene Tätigkeit begründet hat.

In dem konkreten Fall

- ging es um **Ertragsteuern für das Jahr 2000**,
- wurde die **Organschaft zum 31.12.2000 beendet**,
- wurden die **Anteile an der Organgesellschaft in 2005 verkauft**,
- meldete **der (frühere) Organträger in 2009 Insolvenz** an,
- erging der **Haftungsbescheid Mitte 2010**.

#### Urteil:

Der **BFH** erkannte die **Rückstellung wegen wirtschaftlich begründeter ungewisser Verbindlichkeit** vor dem Bilanzstichtag an.

**Aber:** In einem **zweiten Schritt** prüfte der BFH, ob der Aufwand aus der Haftung **außerbilanziell zu korrigieren** ist.

- **Abzugsverbot nach § 10 Nr. 2 KStG** – Dieses verneinte der BFH mit der Begründung, **dass Steuer- und Haftungsschulden nicht identisch** sind und daher der **§ 10 Nr. 2 KStG nicht anwendbar** ist,
- **verdeckte Gewinnausschüttung** – Hier kam der BFH zu dem Ergebnis, dass die **vermögensmindernde Inanspruchnahme durch Haftung auf das Gesellschaftsverhältnis zurückzuführen** ist und deshalb **als vGA außerbilanziell wieder dem Ergebnis hinzuzurechnen** ist.<sup>10</sup>

## 1.5 Außenverpflichtung für zivilrechtliche und öffentlich-rechtliche Verpflichtungen

### 1.5.1 Konkretisierung der Außenverpflichtung

Ganz allgemein knüpft die **Passivierung ungewisser Verbindlichkeiten** an die **hinreichende Ausprägung** der beiden folgenden Merkmale:

1. Bestehen einer ungewissen Verbindlichkeit **dem Betrage nach oder**
2. **hinreichende Wahrscheinlichkeit der Entstehung einer Verbindlichkeit dem Grunde nach**, deren Höhe außerdem ungewiss ist,

muss der Schuldner **ernsthaft** mit der **Inanspruchnahme rechnen**<sup>11</sup>

<sup>10</sup> Vgl. Prof. Dr. Prinz in WPGg 18/2019, S. 982 ff.

<sup>11</sup> Vgl. Schubert in Beckscher Bilanzkommentar, 11. Auflage, zu § 249 HGB Tz. 43 f

### 1.5.2 Typ 1: Die Außenverpflichtung einer zivilrechtlichen Verpflichtung

Das Bestehen einer **zivilrechtlichen Verpflichtung** lässt auf der Basis der **getroffenen Vereinbarung mit hinreichender Sicherheit bestimmen**. Dieses betrifft

- **privatrechtliche Verpflichtungen** aufgrund eines **Vertrages**
- **Verpflichtungen aufgrund von gesetzlichen Vorschriften**, wie z. B. die **Produzentenhaftung** oder der **Schadensersatz**.

Der **Anspruchsberechtigte** muss dem **Verpflichteten nicht einmal bekannt** sein. Allerdings muss er **ernsthaft mit einer Inanspruchnahme rechnen**.

Die **Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme** wird nach **herrschender Meinung** bei **über 25 % bzw. unter 50 %** liegen. Der **BFH**, dem auch die Finanzverwaltung folgt, ist bei der Beurteilung **strenger** und erwartet eine **überwiegende Mehrheit, also mindestens 51 %**.

In der Regel wird die **Kenntnis** des Anspruchsberechtigten **bei privatrechtlicher Verpflichtung fingiert**. Die Begründung dafür ist, dass ein **ordentlicher Kaufmann seine Ansprüche** aus einem Vertrag **kennt** und **diese in aller Regel auch durchsetzt**.

Eine **besondere Kenntnis** des Anspruchsberechtigten ist **nur in zwingenden Ausnahmefällen** notwendig, z. B. bezogen auf **Schadensersatz aufgrund von Untreue**.

Zur Vermeidung von willkürlichen Passivierungen hat der BFH aber **hohe Anforderungen** festgelegt.

Die **Beurteilung der Wahrscheinlichkeit** erfolgt **zum Bilanzstichtag**, allerdings unter **Berücksichtigung von wertaufhellenden Tatsachen zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung**.<sup>12</sup>

### 1.5.3 Typ 2: Die Außenverpflichtung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung

Die Anspruchsgrundlage dieser **öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen** ergibt sich aus dem Gesetz. Die Anforderungen an die Außenverpflichtung sind hier allerdings deutlich höher als die bei zivilrechtlichen Verpflichtungen.

Diese **Anforderungen** hat der BFH **in ständiger Rechtsprechung** in den letzten Jahren **konkretisiert**. Die folgenden **Anforderungen sind danach kumulativ** zu erfüllen:

1. **Inhaltlich präzise Bestimmtheit** der Verpflichtung
2. **Erfüllen der Verpflichtung** innerhalb eines **bestimmten Zeitraums und in zeitlicher Nähe**

<sup>12</sup> Vgl. Karl Petersen in WPg 20/2019, S. 1081

### 3. Möglichkeit der Vornahme von Sanktionen bei Nichterfüllung.

Die **Bestimmung der Verpflichtung** erfolgt in der Regel durch

- einen gesetzeskonformen Rechtsakt im Falle
  - einer **verwaltungsrechtlichen Vereinbarung**
  - eines **Verwaltungsaktes**
- die **Erfüllung eines gesetzlichen Tatbestandes** im Falle
  - einer **gesetzlichen Bestimmung** mit einem **konkreten Gesetzesbefehl**

Anders als bei zivilrechtlichen Verpflichtungen, wo eine Kenntnis des Anspruchsgläubigen fingiert wird, ist die **Kenntnis im Falle einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung durch eine Behörde umstritten**.<sup>13</sup>

Der BFH hat allerdings in einem **Grundsatzurteil zu Altlasten** die **bestehende bzw. eine unmittelbar bevorstehende Kenntnis der zuständigen Behörde als Kriterium** definiert.<sup>14</sup>

#### 1.5.4 Beispiel zur Verdeutlichung der Außenverpflichtung

Die Regelungen zur **Beseitigung von Altlasten** z. B. an Gebäuden definieren sich nach dem **BBodSchG** und geben nach Auffassung der Finanzverwaltung **keine konkreten Handlungsanweisungen** innerhalb eines bestimmten Zeitraumes vor.

Die **Erfüllung ist ebenfalls nicht sanktionsbewehrt**.

Für eine **Passivierung** muss demnach **ein vollziehbarer Verwaltungsakt vorliegen**, bei dem ein Zuwiderhandeln zu einer Ordnungswidrigkeit führt.

In diesem Fall darf erst dann eine Rückstellung gebildet werden, wenn der Verwaltungsakt vorliegt und ein konkretes Handeln innerhalb einer bestimmten Frist vorschreibt.<sup>15</sup>

<sup>13</sup> Vgl. Karl Petersen in WPg 20/2019, S. 1081 f.

<sup>14</sup> Vgl. BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92

<sup>15</sup> Vgl. R 5.7 Abs. 4 EStR 2012

### 1.5.5 Abschließende Übersicht „Außenverpflichtungen“

KONKRETISIERUNG DES ERNSTHAFTEN RECHNENS MIT EINER INANSPRUCHNAHME		
	Privatrechtliche Verpflichtung	Öffentlich-rechtliche Verpflichtung
<b>Anspruchsgrundlage</b>	Vertrag	Gesetz
<b>Anspruchsberechtigter</b>	<b>muss</b> dem Verpflichteten <b>nicht</b> bekannt sein	<b>Ist dem Verpflichteten i.d.R. bekannt</b>
<b>Kenntnis des Anspruchs</b>	Kenntnis des Vertragspartners wird <b>fingiert</b> , da ein ordentlicher Kaufmann seine Rechte aus einem Vertrag kennt und durchsetzt	<b>Positive Kenntnis</b> der Behörde ist für die Rückstellungsbildung Voraussetzung
<b>Notwendige Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme durch den Gläubiger für eine Passivierung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• h. M. <b>unter 50 %</b>, bzw. mehr als 25 %</li> <li>• <b>BFH mehr als 50 %</b>, dem schließt sich auch die Finanzverwaltung an</li> </ul>	<b>Bestehende Kenntnis bzw. unmittelbar bevorstehende Kenntnis der zuständigen Behörde</b>

ABBILDUNG: 3

Abbildung 3: Konkretisierung des ernsthaften Rechnens mit einer Inanspruchnahme

## 1.6 Fünf Praxisfälle aus der aktuellen Rechtsprechung zur Außenverpflichtung

### 1.6.1 Praxisfall 1: Rückstellung für die Kosten einer Abschlussprüfung

Unstrittig ist die Bildung einer entsprechenden Rückstellung im Falle einer **gesetzlichen Jahresabschlussprüfung**, da es sich hierbei um eine gesetzlich vorgegebene Verpflichtung handelt.<sup>16</sup>

Anders ist es zu beurteilen, wenn eine **Jahresabschlussprüfung freiwillig** durchgeführt wird. Hier fehlt es an der gesetzlich vorgegebenen Verpflichtung. Seit der Änderung durch das BilMoG ist seit 2010 **das frühere handelsrechtliche Bilanzierungswahrecht für Innenverpflichtungen entfallen**. Damit ist eine Rückstellungsbildung für freiwillige Prüfungen nun nicht mehr möglich.

Kritisch sind allerdings die beiden folgenden Fallkonstellationen:

- Der BFH hat in einem Urteil das Vorliegen einer **Außenverpflichtung** in Folgendem Fall **verneint**:<sup>17</sup>

<sup>16</sup> Vgl. Schubert in Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Auflage, zu § 249 Tz. 100 „Jahresabschluss“, IDW RH HFA 1.009, Tz. 5

<sup>17</sup> Vgl. BFH, 5.6.2014, IV R 26/11, BStBl. II 2014, S. 886



- Im **Gesellschaftsvertrag einer KG** wurde die Durchführung einer **freiwilligen Abschlussprüfung** vereinbart. Darin sah der BFH eine **Selbstverpflichtung der Gesellschaft** und lehnte die Bildung einer Rückstellung für die erwarteten Aufwendungen ab.

Der **Hauptfachausschuss des IDW** blieb dennoch bei seiner Auffassung, dass in der Handelsbilanz in solchen Fällen **sehr wohl eine Rückstellung zu bilden** ist. Es erfolgte dementsprechend keine Anpassung des IDW RH HFA 1.009, Tz. 6.<sup>18</sup>

- **Nicht geklärt** ist bislang die Konstellation, wenn eine **Jahresabschlussprüfung im Rahmen von Kreditvereinbarungen von einem Kreditinstitut gefordert** wird.

## 1.6.2 Praxisfall 2: Rückstellung für die Aufbewahrung von Mandantenakten

### Sachverhalt:

In diesem Fall geht es um eine WPG/StBG, die für die **Aufbewahrung von Mandantenakten im DATEV-Rechenzentrum eine Rückstellung** gebildet hat. Die Rückstellung orientierte sich an den **monatlichen Gebühren der Mandanten**.

### Beurteilung:

Das zuständige Finanzgericht und ebenso der BFH erkannten eine Rückstellungsbildung in dem Fall nicht an. Der Berater hatte **keinen schriftlichen Vertrag über die Aufbewahrung der Unterlagen** geschlossen.

### Begründung:

Die **Aufbewahrung der Unterlagen** aus Arbeitsergebnissen aus den **vertraglichen Pflichten als Steuerberater** ist **keine Verpflichtung, die sich aus § 66 StBerG** ergibt.<sup>19</sup> Es ist vielmehr **eine freiwillige Serviceleistung** des Beraters mit dem Zweck der Mandantenbindung. Die Aufbewahrungspflichten betreffen vielmehr den Mandanten als den Dienstleister.

### Praxis:

**Anders** sieht allerdings die Beurteilung aus, wenn ein **entsprechender Aufbewahrungsvertrag** mit dem Mandanten getroffen worden ist.

<sup>18</sup> Vgl. IDW FN 2015, S. 54

<sup>19</sup> Vgl. Karl Petersen in WPg 18/2019, S. 1080

### Abwandlung des Falls:

Beides gilt wohl entsprechend für die **Aufbewahrung der Handakten eines Wirtschaftsprüfers**. Auch hier wird sich keine öffentlich-rechtliche Verpflichtung aus § 51b WPO ableiten lassen.

### 1.6.3 Praxisfall 3: Rückstellung für Entsorgungspflichten nach dem ElektroG

Das **ElektroG** gilt in der aktuellen Form seit 2018 und regelt das **Inverkehrbringen, die Rücknahme und die umweltverträgliche Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten**.

Das grundlegende **Urteil** betrifft die **Jahre 2007 bis 2008** und demnach noch den alten Rechtsstand.

#### Sachverhalt:

Ein **Elektrohersteller** hat die **Kosten der Rücknahme von hergestellten und in Umlauf gebrachten Elektrogeräten als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten passiviert**. Bemessungsgrundlage waren die erfolgten Meldungen des Herstellers.

#### Beurteilung:

Das **FG folgte** der Vorgehensweise, allerdings hat der **BFH in der Revision das Urteil aufgehoben**.

**Begründung:** Der BFH macht stattdessen die Bildung einer **Rückstellung von dem Erlass einer Abholanordnung abhängig = gesetzter konformer Rechtsakt**.

#### Kritik:

In dem Urteil wird allerdings nur die **rein rechtliche Komponente betrachtet**. Ein **Hersteller** kann sich aber **dem Markt durch Beendigung der Geschäftstätigkeit entziehen**. Damit erlischt allerdings die **Verpflichtung des Herstellers nicht**.

#### Abwandlungen:

Das **ElektroG** wurde in **2015 geändert und erweitert** und **betrifft** nunmehr **neben dem Hersteller auch den Händler**. Auch den Händler trifft eine Rücknahme- und Entsorgungsverpflichtung. Auch wenn hierzu noch kein Urteil gefällt wurde, ist zu **befürchten, dass die restriktive Auslegung des BFH auch in der Erweiterung angewendet** wird.

Bei den Händlern muss allerdings zwischen Groß- und Kleingeräten unterschieden werden.

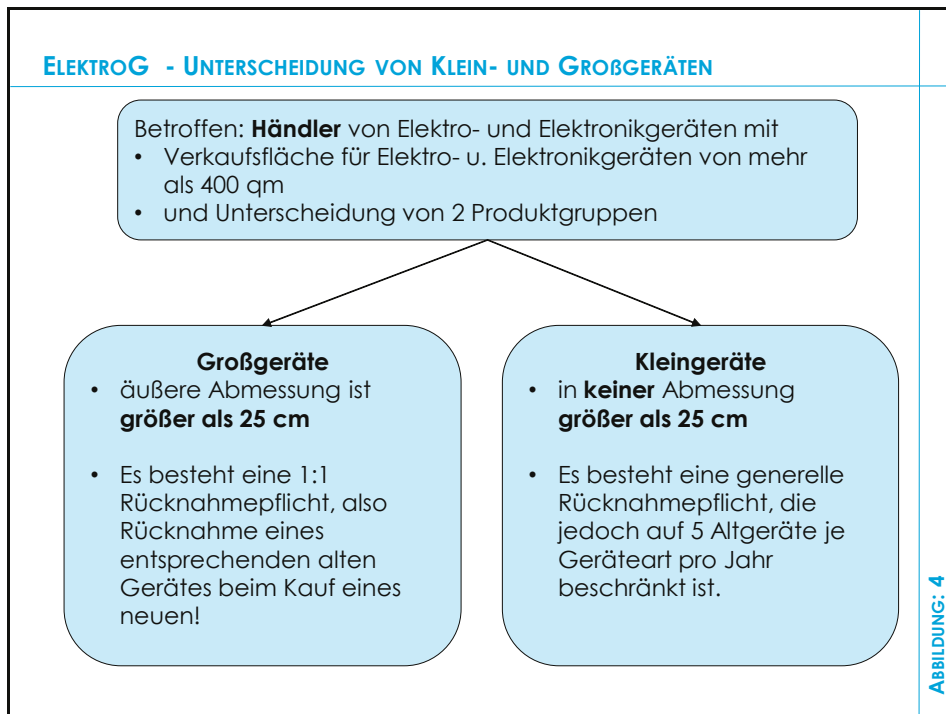


Abbildung 4: ElektroG – Unterscheidung von Klein- und Großgeräten

Bei den **Großgeräten** wird die Rückstellungsbildung vermutlich an der **restriktiven Rechtsprechung** des BFH scheitern.

Dagegen wird die Rückstellungsbildung bei **Kleingeräten** an der **mangelnden wirtschaftlichen Verursachung in der Vergangenheit** scheitern. Das ist darauf zurückzuführen, dass eine **generelle Rücknahmeverpflichtung** besteht, **unabhängig davon, ob das Altgerät von ihm oder einem anderen Händler in Umlauf gebracht wurde**.<sup>20</sup>

#### 1.6.4 Praxisfall 4: Rückstellung für Zusatzbeiträge zur Handwerkskammer

**Sachverhalt:** Der Jahresbeitrag zur Handwerkskammer setzt sich aus **zwei Teilen** zusammen, und zwar dem

- **Grundbeitrag**, der **Ende des Jahres für das Folgejahr festgesetzt** wird
- **Zusatzbeitrag**, der von **2001 bis 2014 unverändert 1,5 % des Gewerbeertrags beträgt**, jeweils **aus dem drei Jahren vor dem Beitragsjahr liegenden Jahr** (also Zusatzbeitrag für 2014 bemisst sich am Gewerbeertrag für 2011).

Ein Steuerberater hat daraufhin zum **31.12.2009** die **Zusatzbeiträge** für **2010 bis 2012 zurückgestellt**, die auf den bekannten Beträgen für den Gewerbeertrag für 2007 bis 2009 beruhen.

<sup>20</sup> Vgl. Karl Petersen in WPg 20/2019 S. 1086 ff.

**Urteil:**

Das **Finanzgericht** folgte der Auffassung des Unternehmens, indem es **die Kammerzugehörigkeit in der Zukunft nicht als grundlegende Bedeutung** ansah. Laut dem Finanzgericht kann unter **Hinweis auf § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB** von der Unternehmensfortführung ausgegangen werden. Der **BFH hingegen erkannte die Rückstellungsbildung** jedoch nicht an.

**Begründung:**

ARGUMENTATION DES BFH ZU DEN ZUSATZBEITRÄGEN ZUR HANDWERKSKAMMER	
Allgemeiner Grundsatz	Anwendung auf den Sachverhalt
Konkretisierung der ö.-r. Verpflichtung durch Rechtsakt oder Erfüllen der gesetzeskonformen Tatbestandsmerkmale = <b>Verbindlichkeit</b>	Die Voraussetzungen zur Bildung sind <b>nicht</b> erfüllt, da <b>weder</b> ein <b>Beitragsbescheid</b> für die Jahre vorliegt, <b>noch</b> die <b>Mitgliedschaft</b> für die Folgejahre <b>realisiert</b> ist.
Liegt eine wirtschaftliche Verursachung vor? Das ist dann der Fall, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des betroffenen Geschäftsjahres vorliegt.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Beitragsverpflichtung 2010 – 2012 ist nicht entstanden, der Beitragsbescheid wurde nicht erlassen</li> <li>• Beitragspflicht könnte für die Zukunft erlöschen, wenn das Unternehmen schließt</li> <li>• Der Beitrag für 2010 ff. wird nur über die Höhe des Gewerbeertrags aus den Vorjahren definiert. Vergangenes wird dadurch nicht abgegolten</li> </ul>
Die rechtliche und wirtschaftliche Verpflichtung muss dem abgelaufenen Geschäftsjahr oder Vorjahren zuzuordnen sein. Beides ist im zu beurteilenden Sachverhalt nicht der Fall. Der § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB betrifft im übrigen nur die Anwendung der allg. Bewertungsvorschriften.	

ABBILDUNG: 5

Abbildung 5: Argumentation des BFH zu den Zusatzbeiträgen zur Handwerkskammer

**Fazit:**

Die

- **zukünftig anfallende**
- **zeitraumbezogene**

**Beitragsverpflichtung** ist mit der Fortführung der kammerzugehörenden Geschäftstätigkeit verbunden, **dadurch aber nicht in der Vergangenheit entstanden und belastet daher nicht den Zeitraum bis 2019.**<sup>21</sup>

<sup>21</sup> Vgl. Karl Petersen in WPg 20/2019, S. 1085 f.

### 1.6.5 Praxisfall 5: Rückstellung für Wartungsaufwendungen für Flugzeuge

#### Sachverhalt:

Die Klägerin, ein Unternehmen, das **Flugzeuge für den Geschäftsbetrieb least**, verpflichtet sich in einer **vertraglichen Vereinbarung** zur Durchführung von Instandhaltung der geleasten Flugzeuge.

Diese sollten in bestimmten Intervallen auf Kosten der Klägerin in Übereinstimmung mit **den Vorgaben des Luftfahrtbundesamtes Wartungen durchführen** und bildet in Höhe der voraussichtlichen Wartungskosten eine Rückstellung.

#### Urteil:

Der **BFH lässt die Bildung einer Rückstellung zu**, aber **nicht im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung**, sondern aufgrund der **vertraglichen Verpflichtung**.

#### Begründung:

Nach **§ 6 LuftBO** besteht für die Klägerin in dem zu beurteilenden Zeitraum unstrittig die Verpflichtung, das Flugzeug zu warten, und **zwar nach dem Erreichen einer festgelegten Zahl an Betriebsstunden**.

In einem anderen Urteil („**Hubschrauberfall**“) wurde diese Verpflichtung bereits geprüft. Dabei wurde festgestellt, dass die künftige **Nutzung des Flugzeugs davon abhängt, dass die Wartungsarbeiten durchgeführt werden**.

#### Praxishinweis:

Der Ausweg stellt hier die **vertragliche Vereinbarung dar, die unstrittig die Übernahme der Wartungsarbeiten festlegt**. Dieses eröffnet einen Gestaltungsspielraum für ähnliche Verpflichtungen.<sup>22</sup>

### 1.7 Bewertung von sonstigen Rückstellungen in der Handelsbilanz

Rückstellungen sind in Höhe des

*„nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags“*

anzusetzen.<sup>23</sup>

<sup>22</sup> Vgl. Karl Petersen in WPg 20/2019, S. 1081 ff.

<sup>23</sup> Vgl. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB

Beträgt die **Restlaufzeit mehr als ein Jahr**, ist eine **Abzinsung** vorzunehmen mit dem **entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der letzten sieben Jahre**.<sup>24</sup>

Die **Verlängerung** des Referenzzeitraumes für den Zinssatz **auf 10 Jahre** gilt **nur für Pensionsrückstellungen**.<sup>25</sup>

### 1.7.1 Begriffsbestimmung „notwendiger Erfüllungsbetrag“

Der Erfüllungsbetrag ist der Betrag, der **im Erfüllungszeitpunkt** der Verpflichtung, also in der Zukunft, **voraussichtlich aufzubringen ist**, um die Verpflichtung zu begleichen. Bei der Berechnung des Erfüllungsbetrages ist die in den Jahren bis zur Fälligkeit **noch vorzunehmende Aufzinsung** zu berücksichtigen.<sup>26</sup>

Der **Erfüllungsbetrag** ist daher der **Barwert** der **voraussichtlich zu leistenden Zahlung bzw. Sachleistung/Dienstleistung**.

Durch den Zusatz **„voraussichtlich notwendig“** wird klargestellt, dass die **folgenden Aspekte** zu berücksichtigen sind:

- **Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen** sind mit den **voraussichtlichen Vollkosten** anzusetzen,
- **zukünftige, vorhersehbare Preis- und Kostensteigerungen** sind bei der Bewertung zu berücksichtigen,
- der geschätzte Erfüllungsbetrag muss **innerhalb einer plausiblen Bandbreite möglicher Inanspruchnahmen** aus der Verpflichtung liegen,
- **mögliche Be- und Entlastungen** sind zu berücksichtigen

#### 1.7.1.1 Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen

Bei der Ermittlung der Vollkosten ist der Bilanzierende **nicht** an den in **§ 255 Abs. 2 HGB** definierten **Herstellungskostenbegriff** gebunden.<sup>27</sup>

In der **Steuerbilanz** ist die **Rückstellung mit den Einzelkosten** zzgl. eines **angemessenen Teils der notwendigen Gemeinkosten** zu bewerten, dürfte also **niedriger als in der Handelsbilanz** ausfallen.<sup>28</sup>

#### 1.7.1.2 Künftige Preis- und Kostensteigerungen

Bei der Abschätzung **der Preis- und Kostensteigerungen** sind lediglich **wertaufhellende, jedoch nicht wertbegründende Ereignisse** zu berücksichtigen.

<sup>24</sup> Vgl. § 253 Abs. 2 S. 1 HGB

<sup>25</sup> Vgl. § 253 Abs. 2 S. 1 HGB

<sup>26</sup> Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 15, Schubert in Beckscher Bilanzkommentar, 11. Auflage, zu § 253 HGB Tz. 151

<sup>27</sup> Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 21

<sup>28</sup> § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG

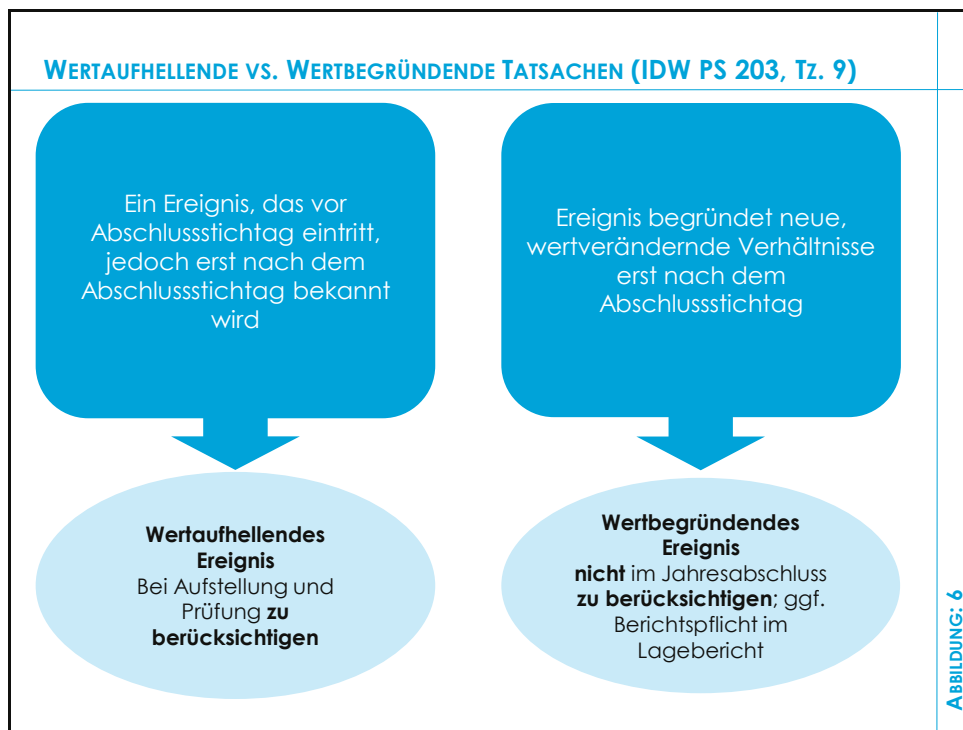


Abbildung 6: Unterscheidung zwischen wertbegründenden und wertaufhellenden Ereignissen nach IDW PS 203, Tz. 9

### Praxisrelevante Erläuterungen

- **Erwartete, aber noch nicht eingetretene Ereignisse** wie neue Technologien oder Umweltauflagen, die noch nicht sicher sind, sind wertbegründend und daher **nicht zu berücksichtigen**.<sup>29</sup>
- Die **Annahmen zu Preis- und Kostentrends** müssen auf **hinreichend objektiven Hinweisen** beruhen. Dabei sind **unternehmens- bzw. branchenspezifische Daten** zu berücksichtigen.<sup>30</sup>
- Wenn diese **nicht verfügbar** sind, kann sich das Unternehmen bei der Schätzung an dem **aktuellen Inflationsziel der Europäischen Zentralbank** orientieren.<sup>31</sup>
- **Externe, singuläre Ereignisse nach dem Bilanzstichtag**, wie zum Beispiel die Verabschiedung neuer Gesetze zu Umweltauflagen, sind **nicht zu berücksichtigen**.<sup>32</sup>
- Sollen erwartete **Preis- und Kostensenkungen** berücksichtigt werden, müssen diese aufgrund des **Vorsichtsprinzips** mit **hoher Wahrscheinlichkeit zu erwarten** sein.<sup>33</sup>

<sup>29</sup> Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 10. Auf., Tz. 158 zu § 253 HGB

<sup>30</sup> Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 25

<sup>31</sup> Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 27

<sup>32</sup> Vgl. IDW RS HFA, Tz. 26

<sup>33</sup> Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 28

In der **Steuerbilanz** dürfen bei der Bewertung sonstiger Rückstellungen **keine Preis- und Kostensteigerungen berücksichtigt** werden.<sup>34</sup>

### 1.7.1.3 Plausible Bandbreite der möglichen Inanspruchnahmen

Der Wert, mit dem die Rückstellung bewertet wird, hat in einer **plausiblen Bandbreite möglicher Inanspruchnahmen aus der Verpflichtung** zu liegen.<sup>35</sup>

Zur Ermittlung der Bandbreite sind **sämtliche bei der Abschlussaufstellung verfügbaren Informationen** über die tatsächlichen Verhältnisse am Stichtag zu berücksichtigen. **Wertaufhellende Ereignisse** sind mit einzubeziehen.

Die Bandbreite darf **weder pessimistisch noch besonders optimistisch** festgelegt werden.

Innerhalb des Intervalls ist dann der Wert für die Rückstellung auszuwählen. Grundsätzlich wird dies der mit der **höchsten Wahrscheinlichkeit** sein.

Haben jedoch mehrere Werte **eine ähnliche Eintrittswahrscheinlichkeit**, folgt aus dem Vorsichtsprinzip der **Ansatz des höchsten Wertes**.<sup>36</sup>

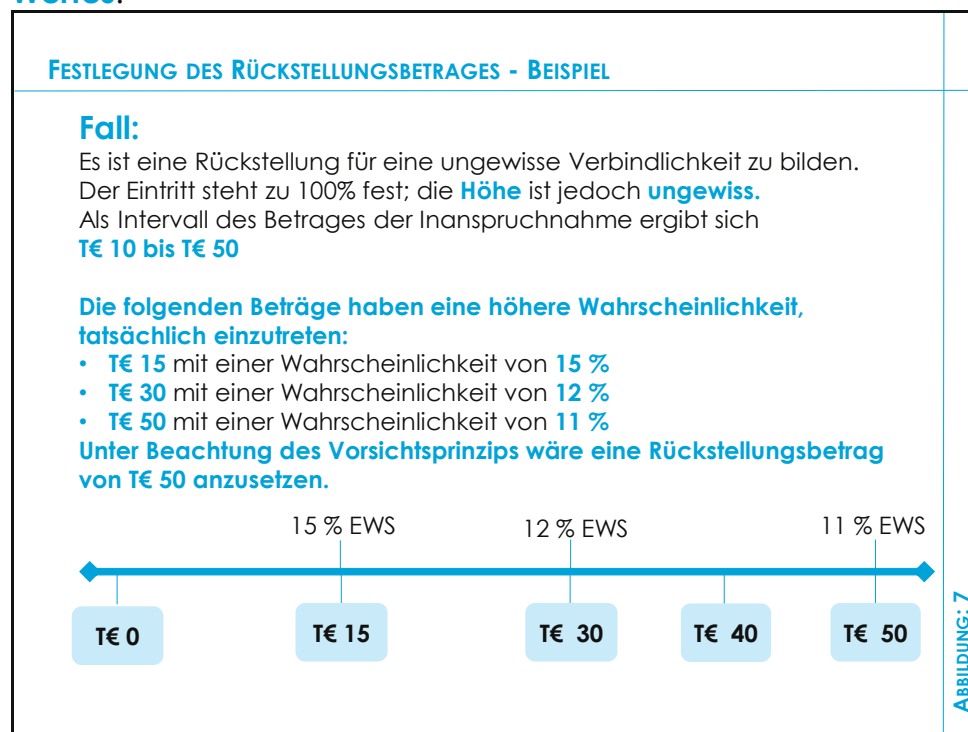


Abbildung 7: Festlegung des Rückstellungsbetrages – Beispiel

<sup>34</sup> Vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f) EStG

<sup>35</sup> Vgl. IDW RS HFA, Tz. 16

<sup>36</sup> Vgl. Schubert in Beckscher Bilanzkommentar, 11. Auflage, zu § 253 HGB, Tz. 155

Für die **Wahl eines niedrigeren Betrages** innerhalb des Intervalls kommt es also darauf an, ob die **Eintrittswahrscheinlichkeit** für diesen **wesentlich höher** ist als für höhere Beträge in dem Intervall.

#### 1.7.1.4 Berücksichtigung möglicher Entlastungen

Bestehen **durchsetzbare und werthaltige Ersatz- oder Rückgriffsrechte gegen Dritte**, werden diese in der Regel zu der **Aktivierung einer Forderung führen** und **nicht rückstellungsmindernd** zu berücksichtigen sein.

##### Sonderfall 1: BFH- Urteil vom 17.02.1993<sup>37</sup>

In dem verhandelten Fall ging es um die Frage, ob ein Bauunternehmer, der vertragliche **Rückgriffsrechte für Baumängel auf den Subunternehmer** hat, bei der Bewertung einer pauschalen Garantierückstellung diese Rückgriffsrechte **rückstellungsmindernd zu berücksichtigen** hat.

Fraglich erschien dies, weil die **Baumängel** dieser pauschalen Rückstellung **dem Bauunternehmer** und damit dem Subunternehmer vom Kunden **noch nicht angezeigt** wurden.

In der Urteilsbegründung wird die Frage mit „Ja“ beantwortet.

**Noch nicht aktivierbare Ersatzansprüche** können die Rückstellung mindern, wenn

- ein **unmittelbarer Zusammenhang** mit der Inanspruchnahme besteht,
- sie **in rechtlich verbindlicher Weise** der Inanspruchnahme folgen,
- die von Belasteten **nicht bestritten werden können**,
- die Bonität des Belasteten unstrittig ist.

Wäre zum Beispiel der **Subunternehmer** inzwischen in die **Insolvenz** gegangen, wäre eine **Berücksichtigung** der Rückgriffsrechte bei der Rückstellung des Bauunternehmers nicht **sachgerecht** gewesen.

##### Sonderfall 2: Unrealisierte Ertragschancen

**Im Zuge der Erfüllung der Verpflichtung erwartete Erträge** können nur den Rückstellungsbetrag nur mindern, wenn sie **nahezu sicher eintreten werden**.<sup>38</sup>



<sup>37</sup> Vgl. BStBl. 1993 II, S. 437

<sup>38</sup> Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 31

Bei der **Rekultivierung einer Kiesgrube** erwartete Kippgebühren können zum Beispiel erst berücksichtigt werden, wenn **am Bilanzstichtag ein entsprechender Vertrag schon abgeschlossen** wurde.<sup>39</sup>

## 1.8 Verteilungsrückstellungen – Aktuelle Rechtsprechung

### 1.8.1 Bildung einer Verteilrückstellung im Normalfall

Für eine Verpflichtung, die

- **rechtlich** unmittelbar mit Verwirklichung des auslösenden Ereignisses **in voller Höhe entsteht**,
- deren **wirtschaftliche Verursachung** sich jedoch **über die folgenden Geschäftsjahre erstreckt**,

wird der Rückstellungsbetrag nicht im Jahr der Verwirklichung vollständig zurückgestellt, sondern **über die Geschäftsjahre der wirtschaftlichen Verursachung verteilt angesammelt**.<sup>40</sup>

Die Ansammlung erfolgt in der Regel **gleichmäßig verteilt** über den Ansammlungszeitraum. Es gibt die folgenden Methoden für die Art der Verteilung:<sup>41</sup>

#### 1.8.1.1 Barwertverfahren

Der gesamte voraussichtliche Nominalbetrag wird durch die Anzahl der Geschäftsjahre geteilt, über die die Ansammlung erfolgen soll. Die sich ergebenden **Beträge je Geschäftsjahr** werden dann **abgezinst** und im jeweiligen Jahr zugeführt. Der **operative Aufwand steigt im Zeitablauf** an.

#### 1.8.1.2 Gleichverteilungsverfahren

Zu jedem Bilanzstichtag wird der Betrag ermittelt, der sich für den bereits vergangenen Ansammlungszeitraum bei gleichmäßiger Verteilung ergeben würde und **abgezinst mit dem aktuellen restlaufzeitadäquaten Zinssatz**. Veränderungen des Zuführungsbetrages ergeben sich daher nur durch Zinsänderungen.

#### 1.8.1.3 Ungleichmäßiger Verlauf der Vorteile aus der Verpflichtung

In diesem Fall ist die Zuführung zur Rückstellung daran zu bemessen, wie die Vorteile tatsächlich genutzt werden können.<sup>42</sup>

<sup>39</sup> Vgl. Schubert in Beckscher Bilanzkommentar, 11. Auflage, zu § 253 HGB, Tz. 157

<sup>40</sup> Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 18

<sup>41</sup> Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 19

<sup>42</sup> Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 20

## 1.8.2 Sonderfall: Verlängerung des Zeitraumes für die Bildung der Verteilungsrückstellung

Der Ansammlungszeitraum bei Verteilungsrückstellungen kann sich verändern. So zum Beispiel durch die **Verlängerung eines Mietvertrages** bei Verpflichtungen zum **Rückbau von Anlagen oder Gebäuden zum Ende der Mietzeit**.

Das kann dazu führen, dass die Höhe der Rückstellung zum Zeitpunkt der Vertragsverlängerung bereits der gesamten erwarteten Verpflichtung zum Ende des verlängerten Mietzeitraumes abdeckt, **also überdotiert** ist.

In einem solchen Fall hat der BFH die folgenden Grundsätze entwickelt:<sup>43</sup>

- Bei Rückstellungen, für die der laufende Betrieb ursächlich ist, ist das **Stichtagsprinzip** zu beachten.
- Wird die Beseitigungspflicht für Bauten auf fremden Grund und Boden **über das zunächst festgelegte Vertragsende hinaus fortgesetzt**, ist der verlängerte Nutzungszeitraum **auch dem Rückstellungsausweis zugrunde zu legen**.

Das bedeutet, dass es zur **Rückstellungsauflösung** kommt, wenn die Laufzeit eines Vertrags verlängert wird und somit der Zeitraum für die Bildung einer Verteilungsrückstellung verlängert wird.

Die Höhe der Rückstellung und die **Zuführungsbeträge für die Folgejahre** sind entsprechend der **neuen Vertragslaufzeiten** neu zu berechnen.

Das Gericht akzeptierte ein Unterbleiben der Auflösung mit Verweis auf das **Vorsichtsprinzip** nicht. Auch § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB, wonach die **Auflösung** das **Wegfallen des Rückstellunggrundes** voraussetzt, wird **nicht anerkannt**. Dies schließt nicht die Anpassung einer Rückstellung an veränderte Verhältnisse aus.

Der Hauptfachausschuss des IDW hat im IDW RS HFA 34, Tz. 20 eine **entsprechende Klarstellung** aufgenommen.

Danach bezieht sich § 249 Abs. 2 S. 2 HGB nicht auf die Höhe der Rückstellung, sondern auf die **Bilanzierung dem Grunde nach**. Einer **Auflösung von Teilbeträgen** aufgrund geänderter Vertragslaufzeiten steht diese Vorschrift daher **nicht entgegen**.



<sup>43</sup> Vgl. BFH vom 02.07.2014, IR 46/12, BStBl. II 2014, S. 979

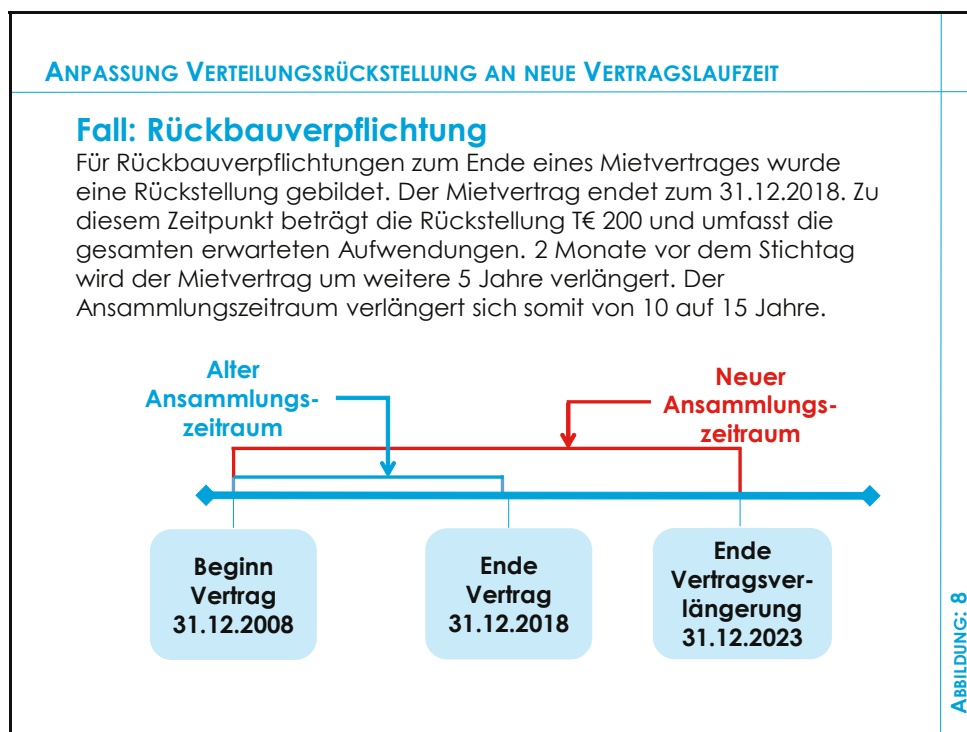


Abbildung 8: Anpassung Verteilungsrückstellung an neue Vertragslaufzeit

### Beispiel

In dem Fall: Rückbauverpflichtung wird angenommen, dass bis zum 31.12.2018 bereits der **vollständige Rückstellungsbetrag von T€ 200** in der Bilanz ausgewiesen wird.

Bei einer **Verlängerung des Ansammlungszeitraumes um 5 Jahre** wäre die Rückstellung neu zu berechnen. Unter Ausklammerung des Zinseffektes würde die Verlängerung dazu führen, dass ein **Rückstellungsbetrag von T€ 133 angemessen wäre**. Zum 31.12.2018 wäre dann eine Auflösung von T€ 67 vorzunehmen.