

Aufgaben Rückstellungen

1. Aufgabe

Als Folge eines Brandes im Dezember 01 entstand im Fabrikgebäude der GmbH erheblicher Sachschaden. Die Sanierungsarbeiten wurden im März 02 durchgeführt. Die Aufwendungen beliefen sich auf 120.000 € zzgl. 19 % USt. Eine Versicherungsentschädigung ist nicht zu erwarten. Es ist keine Wertminderung eingetreten.

Weiterhin wurde im März 02 eine neue, bisher nicht vorhandene Sprinkleranlage installiert. Diese Anlage soll künftig mögliche Brandschäden einschränken. Die voraussichtlichen Kosten belaufen sich aufgrund eines Angebotes auf netto 80.000 € zzgl. 19 % USt.

Bearbeitungshinweise:

- a) Ermitteln Sie die erforderlichen Bilanzansätze.
- b) Bilden Sie hierzu ggf. die Buchungssätze.

Lösungsvorschlag:

Sanierungsarbeiten:

Da der Brandschaden bereits am Bilanzstichtag eingetreten war, handelt es sich hier um eine unterlassene Instandhaltungsarbeit für die Sanierung des Fabrikgebäudes. Nach § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB sind für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden, Rückstellungen zu bilden. Der Ansatz erfolgt in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) unter dem Bilanzposten „sonstige Rückstellungen“ (§ 266 Abs. 3 B. 3 HGB).

Rückstellungen sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB in Höhe des Erfüllungsbetrages anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Im vorliegenden Fall ist ein Betrag von 120.000 € anzusetzen, da keine Versicherungsentschädigung zu erwarten ist. Die Umsatzsteuer ist kein Bestandteil des Rückstellungsbetrages. Eine Abzinsung scheidet aus, weil die Rückstellung zum Bilanzstichtag eine Restlaufzeit von nicht mehr als einem Jahr hat (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB).

Auch steuerrechtlich besteht nach § 5 Abs. 1 EStG i.V.m. R 5.7 Abs. 1 und Abs. 11 EStR die Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung. Bei der unterlassenen Instandhaltung muss es sich um Erhaltungsarbeiten handeln, die bis zum Bilanzstichtag bereits erforderlich gewesen wären, aber erst nach dem Bilanzstichtag durchgeführt werden (R 5.7 Abs. 11 Satz 3 EStR), was hier vorliegt.

Steuerrechtlich ist die Rückstellung ebenfalls mit 120.000 € zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG). Eine Abzinsung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG kommt nicht in Betracht, weil nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG die Laufzeit der Rückstellung am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt.

Buchung zum 31.12.01:

Sonstige betriebliche Aufwendungen	120.000 €	
an sonstige Rückstellungen		120.000 €

Sprinkleranlage:

Der Einbau der Sprinkleranlage führt als unselbständiger Gebäudeteil nach R 4.2. Abs. 5 EStR zu nachträglichen Anschaffungskosten des Gebäudes und führt damit nicht zu Aufwendungen. Somit scheidet eine Rückstellungsbildung sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz aus (§ 249 Abs. 2 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 4 b Satz 1 EStG).

2. Aufgabe

Den am 31. Dezember 01 vorhandenen Stoffvorrat für hochwertige Sammlerpuppen von 150 Tonnen hat die GmbH aufgrund eines Mehrjahresvertrages zu Anschaffungskosten von 410 € pro Tonne erworben und mit diesem Betrag (61.500 €) bilanziert. Der Vertrag mit einer jährlichen Abnahmemenge von 500 Tonnen hat am 31. Dezember 01 noch eine Restlaufzeit von einem Jahr.

Am Bilanzstichtag wurde Stoff gleicher Art und Güte für 400 € pro Tonne angeboten. Im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung war der Marktpreis bereits auf 390 € pro Tonne gefallen. Es ist mit einem weiteren Preisverfall auf bis zu 300 € pro Tonne zu rechnen.

Bearbeitungshinweise:

- a) Erläutern Sie den Sachverhalt nach den handelsrechtlichen und den steuerrechtlichen Vorschriften und entwickeln Sie die zutreffenden Bilanzposten zum 31. Dezember 01.
- b) Führen Sie die erforderlichen Buchungen (ggf. Korrekturbuchungen) in der Handelsbilanz durch.

Lösungsvorschlag:

Stoffvorrat:

Der Stoffvorrat ist als Vermögensgegenstand (§ 246 Abs. 1 HGB) in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) im Umlaufvermögen (§ 247 Abs. 2 HGB Umkehrschluss) unter dem Bilanzposten „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe“ (§ 266 Abs. 2 B. I. 1 HGB) auszuweisen.

Der Stoffvorrat ist zunächst mit den Anschaffungskosten (§ 253 Abs. 1 i.V.m. § 255 Abs. 1 HGB) in Höhe von 61.500 € (150 Tonnen á 410 €) zu bewerten.

Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind nach § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt. Der Wiederbeschaffungspreis am Bilanzstichtag in Höhe von 400 €/Tonne ist unter die Anschaffungskosten von 410 €/Tonne gesunken, sodass zwingend auf den niedrigeren Marktpreis in Höhe von (150 Tonnen á 400 €) 60.000 € abzuschreiben ist.

Durch die Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Stoffvorrat auch in der Steuerbilanz anzusetzen.

Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind mit den Anschaffungskosten (61.500 €) anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). Ist der Teilwert i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG).

Der Teilwert kann nach R 6.7 Satz 1 EStR nur im Wege der Schätzung nach den Verhältnissen des Einzelfalles ermittelt werden. Zur Ermittlung des niedrigeren Teilwerts bestehen Teilwertvermutungen. Die Teilwertvermutung kann widerlegt werden. So entspricht der Teilwert bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens grundsätzlich den Wiederbeschaffungskosten (H 6.7 „Teilwertvermutung“ Nr. 4 EStH). Für die Bestimmung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung kommt nach H 6.7 „Teilwertabschreibung“ i.V.m. BMF-Schreiben vom 16.7.2014 Tz. 22 dem Zeitpunkt der Veräußerung oder Verwendung für die Bestimmung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine besondere Bedeutung zu. Hält die Minderung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz an, so ist die Wertminderung voraussichtlich von Dauer. Dies ist hier der Fall. Von dem Wahlrecht, eine steuerrechtliche Teilwertabschreibung vorzunehmen wird Gebrauch gemacht, da laut Aufgabenstellung der steuerliche Gewinn so niedrig wie möglich sein soll.

Der Wertansatz des Stoffvorrats beträgt damit in der Steuerbilanz auch 60.000 €.

Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	1.500 €
an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	1.500 €

Drohender Verlust aus einem schwebenden Geschäft:

Bei dem abgeschlossenen Mehrjahresvertrag handelt es sich um ein nicht bilanzierungsfähiges schwebendes Geschäft. Allerdings droht der GmbH aus dem schwebenden Geschäft ein Verlust. Sie muss am 31. Dezember 01 noch ein Jahr lang 500 Tonnen Stoff zum Preis von 410 € abnehmen, obwohl am Bilanzstichtag die aktuellen Beschaffungspreise bereits auf 400 € gesunken sind.

Nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB ist deshalb handelsrechtlich zwingend eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) unter dem Bilanzposten „sonstige Rückstellungen“ (§ 266 Abs. 3 B. 3 HGB) zu passivieren.

Die Bewertung der Rückstellung erfolgt nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB) in Höhe von 5.000 € (500 Tonnen á 10 €). Der den Stichtagswert unterschreitende weitere Preisverfall bleibt unberücksichtigt. Eine Abzinsung der Rückstellung ist handelsrechtlich nicht zulässig, weil die Restlaufzeit am Bilanzstichtag nicht mehr als ein Jahr beträgt (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB).

Steuerlich ist eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nicht erlaubt (§ 5 Abs. 4 a Satz 1 EStG). Damit wird die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz durchbrochen.

sonstige Rückstellung in der Handelsbilanz	5.000 €
sonstige Rückstellung in der Steuerbilanz	<u>0 €</u>
Wertdifferenz	5.000 €
sonstige betriebliche Aufwendungen	5.000 €
an sonstige Rückstellungen	5.000 €

Der handelsrechtliche Jahresüberschuss ist außerhalb der Bilanz um 5.000 € zu erhöhen (§ 60 Abs. 2 EStDV).

3. Aufgabe

Die GmbH hatte ab Januar -07 in Rostock zunächst für zehn Jahre Büro- und Lagerräume gemietet. Monatlich sind 4.000 € zu zahlen. Die Umsatzentwicklung und eine geänderte Vertriebsstruktur veranlassten sie, diese Niederlassung ab Januar 02 zu schließen. Damit entfiel die weitere Nutzung der angemieteten Gewerbeflächen für eigenbetriebliche Zwecke.

Da der Mietvertrag nicht vorzeitig zu beenden war, suchte die GmbH mit Zustimmung des Vermieters Untermieter. Während die Lagerräume lt. Vertrag vom 15. Dezember 01 ab April 02 von der Ostseedruckerei GmbH für monatlich 1.600 € genutzt wurden, konnten die Büroräume lt. Vertrag vom 15. Januar 02 erst ab Juli 02 für monatlich 1.000 € weitervermietet werden.

Bearbeitungshinweise:

- a) Erläutern Sie den Sachverhalt nach den handelsrechtlichen und den steuerrechtlichen Vorschriften und ermitteln Sie ggf. die Höhe der Rückstellung in der Bilanz zum 31. Dezember 01.
- b) Führen Sie die erforderlichen Buchungen (ggf. Korrekturbuchungen) durch.

Lösungsvorschlag:

Bei dem Mietvertrag handelt es sich um ein Dauerschuldverhältnis, bei dem vermutet wird, dass sich Leistung und Gegenleistung ausgleichen. Allerdings ist für den noch nicht abgewickelten Teil des Vertrages keine Gegenleistung mehr vorhanden, da die Niederlassung geschlossen worden ist. Hinsichtlich der restlichen Mietdauer (Januar 02 bis Dezember 02) liegt ein schwebendes Geschäft vor. Droht hieraus insgesamt ein Verlust, ist deshalb handelsrechtlich nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB zwingend eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden und in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) unter dem Bilanzposten „sonstige Rückstellungen“ (§ 266 Abs. 3 B. 3 HGB) zu passivieren.

Die Bewertung erfolgt nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB in Höhe des Betrages, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist. Maßgeblich ist demnach der Verpflichtungsüberschuss, der unter Berücksichtigung künftiger Vorteile zu berechnen ist.

Mietaufwendungen 02:	
12 Monate á 4.000 € =	48.000 €
./.. Erträge aus der Untervermietung ab April 02:	
9 Monate á 1.600 € =	14.400 €
6 Monate á 1.000 € =	<u>6.000 €</u>
= Bilanzansatz zum 31.12.01	27.600 €

Eine Abzinsung nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB unterbleibt, da die Restlaufzeit der Verpflichtung nicht mehr als ein Jahr beträgt.

Steuerlich ist eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nicht erlaubt (§ 5 Abs. 4 a Satz 1 EStG). Damit wird die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz durchbrochen.

sonstige Rückstellung in der Handelsbilanz	27.600 €
sonstige Rückstellung in der Steuerbilanz	<u>0 €</u>
Wertdifferenz	27.600 €

Sonstige betriebliche Aufwendungen	27.600 €	
an sonstige Rückstellungen		27.600 €

Der handelsrechtliche Jahresüberschuss ist außerhalb der Bilanz um 27.600 € zu erhöhen (§ 60 Abs. 2 EStDV).

4. Aufgabe

Für die Aufstellung des Jahresabschlusses entstanden der GmbH folgende Aufwendungen:

Im Februar und März 02 fielen 10.000 € Gehälter für die mit den Vorarbeiten für den Jahresabschluss 01 betrauten Mitarbeiter an. Anteilige Gemeinkosten, die diesen Mitarbeitern unstreitig zuzuordnen sind, belaufen sich auf 6.000 €.

Mit der Erstellung des endgültigen Jahresabschlusses wurde ein Steuerberater beauftragt. Die Gebührenrechnung vom März 02 inkl. 19 % USt belief sich auf 14.875 €.

Weiterhin wurde der Jahresabschluss jährlich von einem Wirtschaftsprüfer geprüft. Mit diesem ist ein Pauschalhonorar inkl. 19 % USt von 27.370 € vereinbart worden. Die Prüfung ist gesetzlich vorgeschrieben, da es sich um eine mittelgroße Kapitalgesellschaft handelt. Eine Vereinbarung mit dem Wirtschaftsprüfer wurde bereits im Jahr 01 geschlossen.

Zudem erstellte die Geschäftsführung im März 02 den Lagebericht. Die Aufwendungen hierfür betragen inkl. dem Lohnanteil 5.000 €.

Der Lagebericht wurde dann in einer Druckerei gedruckt, gebunden und enthält Fotopräsentationen. Dafür zahlte die GmbH 2.500 € zzgl. 475 € Umsatzsteuer.

Für die Einstellung des Jahresabschlusses im elektronischen Bundesanzeiger fallen voraussichtlich 1.000 € an.

Gleichzeitig wurde jedes Jahr eine Gesellschafterversammlung durchgeführt. Die Aufwendungen hierfür betragen 20.000 €.

Bearbeitungshinweise:

- a) Beurteilen Sie in handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, wie diese Aufwendungen zu bewerten sind.
- b) Nehmen Sie die notwendige Buchung vor.

Lösungsvorschlag:

Rückstellungen sind handelsrechtlich und steuerrechtlich für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren, wenn es sich um öffentlich-rechtliche Verpflichtungen handelt, die wirtschaftlich vor dem Bilanzstichtag dem Grunde nach entstanden sind und bei denen mit einer Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG),.

Zu den rückstellungsfähigen öffentlich-rechtlichen Rückstellungen gehört die Verpflichtung zur Aufstellung des Jahresabschlusses sowie zur Prüfung des Jahresabschlusses (H 5.7 „Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen sind u.a. zulässig für“ 1. und 3. Spiegelstrich EStH). Für die Verpflichtung zur Durchführung der Gesellschafterversammlung kommt eine Rückstellung mangels wirtschaftlicher Verursachung im abgelaufenen Geschäftsjahr nicht in Betracht (H 5.7 „Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen sind u.a. nicht zulässig für“ 1. Spiegelstrich EStH).

Die GmbH hat eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten anzusetzen (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) und in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) unter dem Bilanzposten „sonstige Rückstellungen“ (§ 266 Abs. 3 B. 3 HGB) zu passivieren.

Die Bewertung erfolgt nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB in Höhe des Betrages, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist. Dazu gehören die externen Kosten, die durch den Auftrag an Dritte entstehen, sowie die internen Aufwendungen durch den Einsatz eigener Mitarbeiter.

Die Umsatzsteuer aus den externen Kosten ist kein Aufwand und somit auch nicht rückstellungsfähig. Eine Abzinsung scheidet aus, weil die Rückstellung zum Bilanzstichtag eine Restlaufzeit von nicht mehr als einem Jahr hat (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB).

Für die interne sowie die externe Aufstellung zur Erstellung des Jahresabschlusses ist somit eine Rückstellung zu bilden in Höhe von:

Lohnaufwand	10.000 €
Anteilige Gemeinkosten	6.000 €
Aufwand für die Erstellung des Lageberichtes	<u>5.000 €</u>
interne Kosten	21.000 €
Steuerberatungshonorar (14.875 € / 1,19)	12.500 €
Druckaufwand	2.500 €
Wirtschaftsprüferhonorar (27.370 € / 1,19)	23.000 €
Veröffentlichung im Bundesanzeiger	<u>1.000 €</u>

externe Kosten	39.000 €
gesamte Höhe der Rückstellung zum 31.12.01	60.000 €

Nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) ist die Rückstellung auch steuerrechtlich anzusetzen (R 5.7 Abs. 1 EStR).

Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nach R 5.7 Abs. 2 EStR nur zu bilden, wenn es sich um eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung (R 5.7 Abs. 4 EStR) handelt, die Verpflichtung vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht (R 5.7 Abs. 5 EStR) ist, mit einer Inanspruchnahme aus einer nach ihrer Entstehung oder Höhe ungewissen Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist und die Aufwendungen in künftigen Wirtschaftsjahren nicht zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut führen. Diese Voraussetzungen sind erfüllt.

Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe b EStG mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten. Der Rückstellungsbetrag von 60.000 € entspricht dem steuerrechtlich geforderten Betrag der Einzelkosten und der angemessenen Gemeinkosten.

Eine Abzinsung erfolgt nicht, da die Restlaufzeit weniger als zwölf Monaten beträgt (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchstabe e Satz 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG).

sonstige betriebliche Aufwendungen	60.000 €
an sonstige Rückstellungen	60.000 €

5. Aufgabe

Für repräsentative Ausstellungszwecke hat die GmbH mit einem entsprechenden Mietvertrag eine Ausstellungshalle angemietet. Durch diesen Vertrag ist die GmbH verpflichtet, sämtliche erforderlichen Reparaturen an dieser Halle auf eigene Kosten auszuführen.

Im Dezember 01 wurden an der Dachkonstruktion Schäden festgestellt, die unbedingt vor Wintereinbruch hätten repariert werden müssen. Auf diesen Sachverhalt hat auch der Vermieter der Ausstellungshalle wiederholt hingewiesen.

Die Bauabteilung der GmbH hat die Reparaturarbeiten in Abstimmung mit einem Gutachter auf etwa 20.000 € geschätzt.

Da einige Hausmessen den Ablauf der Reparaturarbeiten erheblich beeinträchtigt hätten, entschloss sich die Geschäftsführung der GmbH, die entsprechenden Arbeiten zunächst zurückzustellen.

Nach Abschluss der Arbeiten am 3. April 02 erhielt die GmbH vom Dachdeckerbetrieb Hansen eine Rechnung über 22.200 € zuzüglich 19 % USt in Höhe von 4.218 €.

Bearbeitungshinweise:

- a) Erläutern Sie den Sachverhalt nach handels- und steuerrechtlichen Vorschriften und entwickeln Sie ggf. die zutreffenden Bilanzposten zum 31.12.01.
- b) Führen Sie die eventuell erforderlichen Buchungen durch.

Lösungsvorschlag:

Als Folge der im Mietvertrag übernommenen Verpflichtung, sämtliche anfallenden Reparaturen durchzuführen, besteht gegenüber dem Vermieter die Verpflichtung, die Schäden an der Dachkonstruktion zu beheben.

Aus diesem Grunde hat die GmbH eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zum 31.12.01 anzusetzen (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) und in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) unter dem Bilanzposten „sonstige Rückstellungen“ (§ 266 Abs. 3 B. 3 HGB) zu passivieren.

Eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung i.S.d. § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB liegt hier nicht vor. Es handelt sich um keine Aufwandrückstellung (Innenverpflichtung), sondern vielmehr um eine ungewisse Verbindlichkeit (Außenverpflichtung).

Die Bewertung erfolgt nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB in Höhe des Betrages, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist. Das sind im vorliegenden Fall die geschätzten Kosten in Höhe von 20.000 €, da der Jahresabschluss vor Durchführung der Reparaturarbeiten und Erteilung der Rechnung aufgestellt wurde.

Eine Belastung durch die gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuer, die als Vorsteuer abziehbar ist, besteht nicht. Bei Bemessung des Rückstellungsbetrages scheidet der zukünftig abziehbare Vorsteuerbetrag aus. Eine Abzinsung scheidet aus, weil die Rückstellung zum Bilanzstichtag eine Restlaufzeit von nicht mehr als einem Jahr hat (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB).

Nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) ist die Rückstellung auch steuerrechtlich anzusetzen (R 5.7 Abs. 1 EStR). Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nach R 5.7 Abs. 2 EStR nur zu bilden, wenn es sich um eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten (R 5.7 Abs. 3 EStR) handelt, die Verpflichtung vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht (Abschluss des Mietvertrags) ist, mit einer Inanspruchnahme aus einer nach ihrer Entstehung oder Höhe ungewissen Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist und die Aufwendungen in künftigen Wirtschaftsjahren nicht zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut führen. Diese Voraussetzungen sind erfüllt.

Steuerrechtlich ist die Rückstellung ebenfalls mit 20.000 € zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG). Eine Abzinsung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG kommt nicht in Betracht, weil nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG die Laufzeit der Rückstellung am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt.

sonstige betriebliche Aufwendungen	20.000 €
an sonstige Rückstellungen	20.000 €

6. Aufgabe

Das Unternehmen hat am 15. Oktober 01 mit einem Großkunden einen Vertrag über die Lieferung von 500 handbemalten Zinnfiguren zum Preis von 80.000 € netto zzgl. 19 % Umsatzsteuer abgeschlossen.

Liefertermin ist der 10. Januar 02. Mit der Herstellung wurde bis zum Bilanzstichtag noch nicht begonnen. Aus den Kalkulationsunterlagen ergab sich jedoch bereits im abgelaufenen Geschäftsjahr 01 die Erkenntnis, dass die Selbstkosten (Vollkosten) über dem vereinbarten Erlös liegen werden.

Im Einzelnen sind folgende Kosten angefallen:

Herstellungskosten	80.000 €
(davon kalkulatorische Kosten 20.000 €)	
Verwaltungskosten	20.000 €
Vertriebskosten	5.000 €

Das Unternehmen rechnet üblicherweise mit einem Gewinnzuschlag in Höhe von 20 % auf die Selbstkosten (Vollkosten).

Bearbeitungshinweise:

- Beurteilen Sie die Sachverhalte aus handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht.
- Führen Sie ggf. erforderliche Buchungen durch.

Lösungsvorschlag:

Es handelt sich zum 31.12.01 um ein schwebendes Geschäft, weil die GmbH ihre vertragliche Verpflichtung (Lieferung der Zinnfiguren) noch nicht erfüllt hat und mit den Arbeiten noch nicht begonnen wurde.

Falls aus diesem Geschäft ein Verlust droht, ist eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu bilden. Der Ansatz erfolgt in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) unter dem Bilanzposten „sonstige Rückstellungen“ (§ 266 Abs. 3 B. 3 HGB).

Die Bewertung erfolgt nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB in Höhe des Betrages, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist, d.h. in der Höhe, um den die nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag zu erwartenden Selbstkosten den vereinbarten Verkaufspreis übersteigen. Dabei scheiden jedoch kalkulatorische Kosten aus, da sie keinen Aufwand darstellen.

Berechnung der Rückstellung:

Herstellungskosten	80.000 €	
./. kalkulatorische Kosten	<u>20.000 €</u>	60.000 €
Verwaltungskosten		20.000 €
Vertriebskosten		<u>5.000 €</u>
		85.000 €
./. Wert der Gegenleistung		<u>80.000 €</u>
Rückstellungsbetrag		5.000 €

Eine Abzinsung scheidet aus, weil die Rückstellung zum Bilanzstichtag eine Restlaufzeit von nicht mehr als einem Jahr hat (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB).

Steuerlich ist eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nicht erlaubt (§ 5 Abs. 4 a Satz 1 EStG). Damit wird die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz durchbrochen.

sonstige Rückstellung in der Handelsbilanz	5.000 €
sonstige Rückstellung in der Steuerbilanz	<u>0 €</u>
Wertdifferenz	5.000 €
sonstige betriebliche Aufwendungen	5.000 €
an sonstige Rückstellungen	5.000 €

Der handelsrechtliche Jahresüberschuss ist außerhalb der Bilanz um 5.000 € zu erhöhen (§ 60 Abs. 2 EStDV).

7. Aufgabe

Die GmbH ein neues Verfahren zum Aufdruck von Wappen auf Spielzeugfiguren entwickelt.

Ein Konkurrenzunternehmen hat Ermittlungen eingeleitet, weil es der Auffassung ist, dass deren Patent bei vergleichbaren Druckverfahren verletzt worden sei. Die GmbH bildete deshalb in der Handels- und Steuerbilanz -02 eine entsprechende Rückstellung in Höhe von 100.000 €. Die GmbH hatte wegen einer zu befürchtenden juristischen Niederlage zu Recht die Rückstellungen in den Jahresabschlüssen -01 und 00 auf 160.000 € erhöht.

Die GmbH ist der Überzeugung, dass das Konkurrenzunternehmen Schadenersatzansprüche geltend machen wird. Nach eindeutigen Hinweisen ist mit Schadenersatzansprüchen von 200.000 € zu rechnen, die bis spätestens Ende 02 zu erfüllen wäre.

Bis zum Tag der Aufstellung der Bilanz auf den 31. Dezember 01 wurden noch keine Ansprüche geltend gemacht.

Trotzdem hält es die GmbH für geboten, die Rückstellung um weitere 40.000 € auf 200.000 € zu erhöhen, da ernsthaft mit entsprechenden Schadenersatzansprüchen zu rechnen ist.

Bearbeitungshinweise:

- a) Erläutern Sie die handels- und steuerrechtlichen Folgen der Patentverletzung. Berechnen Sie außerdem die latenten Steuern (Steuersatz: 30 %).
- b) Nehmen Sie ggf. erforderliche Buchungen vor.

Lösungsvorschlag:

Die mögliche Schadenersatzverpflichtung wegen Patentverletzung führte ursprünglich zum 31. Dezember -02 zur Bildung einer Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB). Der Ausweis erfolgte in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) unter dem Bilanzposten „sonstige Rückstellungen“ (§ 266 Abs. 3 B. 3 HGB).

Die handelsrechtliche Rückstellung muss mangels Verjährung beibehalten werden. Da zum Bilanzstichtag 31. Dezember 01 mit einem höheren Erfüllungsbetrag gerechnet wird, müssen der Rückstellung weitere 40.000 € zugeführt werden (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Eine Abzinsung nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB kommt nicht in Betracht, da die voraussichtliche Restlaufzeit der Rückstellung nicht mehr als ein Jahr beträgt.

Auch steuerrechtlich war die Bildung der Rückstellung zum Bilanzstichtag 31. Dezember -02 notwendig, da zum Zeitpunkt ihrer Bildung mit einer Inanspruchnahme der GmbH wegen der Rechtsverletzung ernsthaft zu rechnen war (§ 5 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG). In der Steuerbilanz ist die Rückstellung mit Ablauf des dritten auf ihre erstmalige Bildung folgenden Wirtschaftsjahres aufzulösen, weil Ansprüche nicht geltend gemacht worden sind. Dieses Auflösungsgebot bezieht sich auf alle Rückstellungsbeträge, die wegen Verletzung desselben Schutzrechtes gebildet worden sind. Steuerrechtlich ist die Rückstellung zum 31. Dezember 01 gewinnerhöhend aufzulösen (§ 5 Abs. 3 Satz 2 EStG).

sonstige Rückstellung in der Handelsbilanz	200.000 €
sonstige Rückstellung in der Steuerbilanz	<u>0 €</u>
Wertdifferenz	200.000 €

Da die handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Ansätze temporär voneinander abweichen, fallen aktive latente Steuern in Höhe von 60.000 € ($200.000 \text{ €} \times 30 \%$) an, die ausgewiesen werden können (§ 274 Abs. 1 HGB). Der Ausweis erfolgt unter dem Bilanzposten „Aktive latente Steuern“ (§ 266 Abs. 2 D HGB). Auf den Ausweis wird die GmbH verzichtet, weil die Handelsbilanz soweit wie möglich der Steuerbilanz entsprechen soll.

sonstige betriebliche Aufwendungen	40.000 €
an sonstige Rückstellungen	40.000 €

Der Auflösungsbetrag in Höhe von 200.000 € ist steuerrechtlich § 60 Abs. 2 EStDV außerbilanziell hinzuzurechnen.