
Rückstellungen

Eva Heinz-Zentgraf

▶ Allgemein

Werden gebildet für einen bereits verursachten Aufwand, dessen Bezahlung erst im Folgejahr (oder in Folgejahren) erfolgt.

Werden auf der **Passivseite** der Bilanz ausgewiesen.

Sie dienen zur **periodengerechten Ermittlung** des Gewinns.

Im **Gegensatz** zu den Verbindlichkeiten,

- Sind sie dem Grund nach bereits verursacht, aber
- Höhe und Fälligkeit noch nicht genau bestimmt können und
- Die Rechtslage unter Umständen noch zweifelhaft ist.

§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB

Rückstellungen sind mit dem nach **vernünftiger kaufmännischer Beurteilung** notwendigen Erfüllungsbetrag anzusetzen.



Vorschrift im HGB

HGB § 266 Gliederung der Bilanz

„.....

B. Rückstellungen

1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen;
2. Steuerrückstellungen;
3. Sonstige Rückstellungen

.....“

► Vorschriften im Handelsrecht - Steuerrecht

Rückstellungen können gebildet werden	Rückstellungen gem. § 249 HGB	Rückstellungen gem. § 5 EStG
<ul style="list-style-type: none"> - Ungewisse Verbindlichkeiten, zu erwartende Steuer oder Abgaben-Nachzahlungen, für Prozesskosten oder Provisionen, für gesetzliche und vertragliche Garantieverpflichtungen, für Pensionsverpflichtungen oder Patentverletzungen, für Urlaubsansprüche aus dem ablaufenden Wirtschaftsjahr, für Aufbewahrungspflichten 	Ansatzpflicht	Ansatzpflicht
<ul style="list-style-type: none"> - Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, drohende Kursverluste aus Vertragsverpflichtungen, basierend auf ausländischer Währung: drohende Kursverluste aus zu erwartenden Zahlungseingängen 	Ansatzpflicht	Ansatzverbot

► Vorschriften im Handelsrecht - Steuerrecht

Rückstellungen können gebildet werden	Rückstellungen gem. § 249 HGB	Rückstellungen gem. § 5 EStG
- Unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb der ersten 3 Monate durchgeführt werden.	Ansatzpflicht	Ansatzpflicht
- Abraumbeseitigung, die im folgenden Wirtschaftsjahr nachgeholt werden	Ansatzpflicht	Ansatzpflicht
- Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung, z. B. aus Kulanz	Ansatzpflicht	Ansatzpflicht

▶ Ungewisse Verbindlichkeiten

Steuernachzahlungen:

Eine sich aufgrund der Bilanz / Steuererklärung ergebende Nachzahlung (z. B. Gewerbesteuer und bei Körperschaften die Körperschaftsteuer)

Prozesskosten für rechtsanhängig gewordene Streitsachen

Garantierrückstellung für gesetzliche und vertragliche Verpflichtungen
(Garantierrückstellung werden als Prozentsatz vom Umsatz gebildet)

Abschlusskosten:

Aufwendungen, die durch die Aufstellung des Jahresabschlusses, der Prüfung des Jahresabschlusses oder der Erstellung der Steuererklärung entstehen

Pensionszusagen:

(Hier gibt es im Handels- und Steuerrecht detaillierte Bestimmungen, die eingehalten werden müssen)

▶ Ungewisse Verbindlichkeiten

Urlaubsverpflichtungen

Aus dem Bilanzstichtag noch nicht genommenen Urlaub der Arbeitnehmer. Basis ist der Aufwand, der dem Unternehmer entstanden wäre, wenn der Arbeitnehmer seinen Urlaub im laufenden Jahr in Anspruch genommen hätte. Eventuelle Erstattungsansprüche gegenüber Dritten, z. B. Urlaubs- und Ausgleichskassen, sind zu berücksichtigen.

▶ Ungewisse Verbindlichkeiten

Eine Rückstellung zur Erfüllung der Aufbewahrungspflichten begründet sich aus der Tatsache, dass der Unternehmer verpflichtet ist, seine Geschäftsunterlagen 6 bzw. 10 Jahre aufzubewahren.

Als schwebende Geschäfte

bezeichnet man Geschäfte, die noch von keiner Seite erfüllt und daher auch noch nicht buchmäßig erfasst wurden. Für die Ermittlung bzw. zum Ansatz einer solche Rückstellung sind die am Bilanzstichtag abschätzbaren zukünftigen Gegebenheiten maßgebend.

Schwebende Geschäfte bzw. ihre Auswirkung sind z.B.:

- Noch in Verhandlung stehende Lohnerhöhungen
- Drohende Verluste durch Einkaufsverträge mit festen Preisen und gesunkenen Verkaufspreisen
- Verluste durch gestiegen Einkaufspreisen und Verkaufsverträge mit festen Preisen

▶ Ungewisse Verbindlichkeiten

Aufwandsrückstellung

Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung bzw. Abraumbeseitigung können nur dann angesetzt werden, wenn der Ursprung der Leistung im abgeschlossenen Jahr liegt.

Rückstellungen für Gewährleistungen

Für Kulanzleistungen (Leistungen ohne vertragliche Verpflichtungen), die aus wirtschaftlicher Sicht ungewissen Schulden zuzurechnen sind. Der Unternehmer kann sich aus geschäftlichen Erwägungen nicht der Gewährleistung entziehen.

 Übung

Das Jahr 2017 ist beendet. In 2018 kümmern wir uns um den Jahresabschluss von 2017 und beanspruchen auch in diesem Jahr unseren Wirtschaftsprüfer, Herrn Ertl.

Aus unseren Erfahrungen heraus, können wir abschätzen, dass circa 7.000,00 € Rechts- und Beratungskosten anfallen werden.

Wir buchen also im alten Jahr (2017) :

Rechts- und Beratungskosten	7.000 € an sonstige Rückstellungen	7.000 €
-----------------------------	---------------------------------------	---------

 Übung

Nun können drei Fälle im neuen Jahr (2018) eintreten:

a) Die Rückstellung ist kleiner als die eingehende Rechnung

Sonstige Rückstellungen	7.000 €		
Vorsteuer	950 €	an	
		Verbindlichkeit LL	5.950 €
		Erträge aus Rückstellung	2.000 €

 Übung

b) Die Rückstellung ist gleich hoch wie die eingehende Rechnung

Sonstige Rückstellungen	7.000 €		
Vorsteuer	1.330 €	an	
		Verbindlichkeit LL	8.330 €

c) Die Rückstellung ist kleiner als die eingehende Rechnung

Sonstige Rückstellungen	7.000 €		
Vorsteuer	1.520 €		
Periodenfremde Aufw.	1.000 €	an	
		Verbindlichkeit LL	9.520 €

▶ Übung – Bildung einer Rückstellung für Abraum

Ein Straßenbauunternehmen hat den öffentlichen Auftrag erhalten, einen Teil des Untergrunds und des Straßenbelags für die Bundesstraße B 888 zu erneuern, so dass dieser Teil auch für den Schwerlastverkehr freigegeben werden kann. Gegenstand des Auftrags ist auch, die Verwertung des **Abraums** vorzunehmen. Den Abraum, der beim Aushub anfällt, lagert das Straßenbauunternehmen auf einer eigenen Fläche, um ihn teilweise bei den Erneuerungsarbeiten im Zusammenhang mit anderen Aufträgen wieder zu verwenden. Hierdurch tritt eine Kostenersparnis ein, weil dieses Material nicht hinzugekauft werden muss. Der aus den Arbeiten der B 888 gelagerte Abraum beträgt etwa 10.000 Kubikmeter. Ein Entsorgungsunternehmen berechnet für die Entsorgung inkl. Abholung 60 EUR pro Kubikmeter. Das Straßenbauunternehmen kann aufgrund von Erfahrungswerten davon ausgehen, dass es etwa die Hälfte des Abraums wieder verwenden kann.

▶ Übung – Bildung einer Rückstellung für Abraum

Lösung:

Bei der Bemessung der Rückstellung sind die Kosten in der Höhe anzusetzen, mit der das Straßenbauunternehmen mit der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit tatsächlich belastet wird, in diesem Fall mit 5.000 Kubikmeter x 60 EUR = 300.000 EUR.

Aus Unternehmenssicht wäre in Betracht zu ziehen, dass es kostengünstiger sein kann, in einer unproduktiven Zeit mit eigenen LKWs den Abraum zum Entsorgungsunternehmen zu bringen, als ihn abholen zu lassen.

▶ Übung 2 – Bildung einer Rückstellung

Maschine 1 im Dezember 2017 entsteht ein Schaden, Reparatur erfolgt im Januar 2018

Maschine 2 im Januar 2018 entsteht ebenfalls ein Schaden, Reparatur erfolgt im März 2018

Es liegt keine Versicherung für diese Schäden vor.

Zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung (31.12.) im Februar 2018 liegt folgendes Angebot vor.

Reparaturarbeiten Maschine 1	15.000,00 €
Reparaturarbeiten Maschine 2	<u>12.000,00 €</u>
Netto	= 27.000,00 €
19% USt.	+ <u>5.130,00 €</u>
Brutto	= <u><u>32.130,00 €</u></u>

▶ Übung 2 – Bildung einer Rückstellung

Maschine 1 Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsarbeiten

Maschine 2 Nein, Schaden ist erst in 2018 entstanden!

Buchung bei Bildung der Rückstellung (immer netto!) in 2017

Fremdinstandhaltung	15.000 € an	
	sonstige Rückstellung f. Aufw.	15.000 €

 Übung 2 – Bildung einer RückstellungBuchung bei Auflösung der Rückstellung in 2018

Sonstige Rückst. f. Aufw.	15.000 €	
Fremdinstandhaltung	12.000 €	
Vorsteuer	5.130 €an	
	Verbindlichkeiten LL	32.130 €