

Fall 12: Rückstellungen

Sachverhalt:

Die M-OHG hat im laufenden Geschäftsjahr Gewerbesteuervorauszahlungen i. H. v. 15 000 Euro über das Bankkonto geleistet. Bei den vorbereitenden Abschlussarbeiten wird die endgültige Gewerbesteuerschuld auf 20 000 Euro geschätzt. Die tatsächliche Gewerbesteuerschuld beläuft sich im Folgejahr auf 19 500 Euro.

Aufgabenstellung:

Welche buchungstechnischen Konsequenzen ergeben sich?

I. Problemstellung

Rückstellungen sind Passiva. Sie haben die Aufgabe, Aufwendungen, die erst in einer späteren Periode zu einer Ausgabe (oder Mindereinnahme) führen und in ihrer Höhe oder ihrem genauen Fälligkeitstermin am Abschlussstichtag noch nicht genau feststehen, in dem Geschäftsjahr zu erfassen, in dem sie zu Umsätzen geführt haben. Rückstellungen liegen demnach Geschäftsvorfälle i. S. v. „Aufwand heute, Ausgabe später“⁶²⁹ zugrunde, deren genaue Fälligkeit und/oder exakte Höhe beim Abschluss noch nicht bekannt sind, für deren Eintreffen jedoch konkrete Anhaltspunkte gegeben sind. Sie konkretisieren sich daher erst in der Zukunft bei tatsächlichem Anfall der Verpflichtung. Die Erfassung von Rückstellungen als Fremdkapitalposten entspricht des Weiteren einem vollständigen Ausweis aller „Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge“ gemäß § 246 Abs. 1 HGB. Die buchungstechnische Erfassung von Rückstellungen hat aus Gründen der Vorsicht eine umsatzgebundene oder verlustantizipierende Aufwandszuordnung zum Gegenstand, die im Folgenden dargestellt werden soll.

629 Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen (1998), § 249 HGB, Rn. 188.

II. Buchführungsgrundsätze

1. Passivierung von Rückstellungen im Jahresabschluss

a) Gesetzliche Vorschriften

Das Gesetz verlangt nach § 246 Abs. 1 S. 1 HGB die vollständige Passivierung aller Schulden, „soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist“. Die Verrechnung von Aktivposten mit Passivposten ist nach § 246 Abs. 2 HGB grundsätzlich unzulässig.⁶³⁰ Dieses Vollständigkeitsgebot wird durch das Gesetz hinsichtlich der Rückstellungspassivierung in § 249 HGB konkretisiert, indem es einen Katalog von Rückstellungen aufzählt, die einer Ansatzpflicht unterliegen.

Rückstellungsarten	Gesetzliche Regelung
(1) Rückstellungen für „ungewisse Verbindlichkeiten“	§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB
(2) Rückstellungen für „drohende Verluste aus schwebenden Geschäften“	§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB
(3) Rückstellungen für „im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden“	§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB
(4) Rückstellungen für „Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden“	§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB

Nach § 249 Abs. 2 S. 1 HGB besteht ein Ansatzverbot für alle Rückstellungen, die nicht durch § 249 Abs. 1 HGB erfasst werden. Ferner dürfen „Rückstellungen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist“ (§ 249 Abs. 2 S. 2 HGB).

Das Mindestgliederungsschema für die Bilanz von Kapitalgesellschaften sieht nach § 266 Abs. 3 Buchst. B HGB für drei Arten von Rückstellungen einen gesonderten Ausweis in der Bilanz vor: Darunter fallen die „Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen“, „Steuerrückstellungen“ sowie „sonstige Rück-

⁶³⁰ Einen Ausnahmetatbestand bildet die mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz in § 246 Abs. 2 S. 2 HGB eingeführte Saldierungspflicht von Vermögensgegenständen, „die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind“, und „ausschließlich zur Erfüllung der Schulden gegenüber den Arbeitnehmern dienen“. Vgl. *Kütting/Kessler/Keßler*, Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, in: *Kütting/Pfitzer/Weber* (Hrsg.), *Das neue deutsche Bilanzrecht* (2009), S. 354.

2. Kapitel: Buchführungsgrundsätze und Buchungstechnik

stellungen“. Gemäß § 285 Nr. 12 HGB sind Rückstellungen, die in der Bilanz unter den „sonstigen Rückstellungen“ stehen, im Anhang zu erläutern, „wenn sie einen nicht unerheblichen Umfang“ haben.

b) Konkretisierung der Rückstellungsarten nach § 249 HGB: Passivierungsgrundsätze

aa) Verbindlichkeitsrückstellungen: ungewisse Verbindlichkeiten

(1) Passivierungsvoraussetzungen für Verbindlichkeiten

Rückstellungen „für ungewisse Verbindlichkeiten“ (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB) sowie Rückstellungen für „Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden“ (§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB), sind sog. *Verbindlichkeitsrückstellungen*.⁶³¹ Für sie ergibt sich eine Passivierungsverpflichtung, da sie echte bilanzrechtliche Schulden sind. Der Begriff der „Schuld“ ist im HGB jedoch nicht geregelt, vielmehr bezeichnet er einen Oberbegriff i. S. v. gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten: Er umfasst Verbindlichkeiten und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sowie für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.⁶³² Verbindlichkeiten sind noch nicht erfüllte Verpflichtungen, die sowohl hinsichtlich ihres Bestehens als auch der Höhe nach typischerweise feststehen. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten oder auch für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind hingegen in vielen Fällen dem Grunde oder der Höhe der Verpflichtung nach ungewiss.⁶³³ Eine Verbindlichkeit i. S. d. Bilanzrechts muss kumulativ drei Kriterien genügen:

- Das Vorliegen einer Verbindlichkeit setzt zunächst voraus, dass am Abschlussstichtag eine wirtschaftliche Belastung besteht: Das Kriterium der *wirtschaftlichen Vermögensbelastung* folgt aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, nach der eine zivil- bzw. öffentlich-rechtliche Verpflichtung weder notwendige noch hinreichende Voraussetzung einer bilanzrechtlichen Schuld ist. Während rein rechtlich existente Verpflichtungen, die nicht zugleich wirtschaftliche Belastungen darstellen, daher nicht in der Bilanz angesetzt werden dürfen, führen rein wirtschaftliche Leistungsverpflichtungen zu einer Passivierung.⁶³⁴

631 Nach der Begründung zum Regierungsentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz stellt die Kulanzrückstellung des § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB „– von Ausnahmen abgesehen – eine Fallvariante der Verbindlichkeitsrückstellung dar“. BR-Drucks. 344/08, S. 109.

632 Vgl. *Schubert*, in: Grottel u. a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar (2016), § 247 HGB, Rn. 201.

633 Die Grenzziehung zwischen Verbindlichkeiten und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten beruht nicht allein auf der Gewissheit der Verpflichtung: Verbindlichkeiten führen in aller Regel zu einem unmittelbaren (erfolgsneutralen) Vermögenszugang, während Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten durch einen (erfolgswirksamen) Aufwandsvorgang charakterisiert werden. Vgl. *Moxter*, Die BFH-Rechtsprechung zu den Wahrscheinlichkeitsschwellen bei Schulden, BB 1998, S. 2464 (S. 2466).

634 Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung (2007), S. 84.

- Weiterhin gilt, dass diese wirtschaftliche Vermögensbelastung eine Verpflichtung i. S. eines Leistungszwangs gegenüber einem Dritten (in Abgrenzung zu einer Verpflichtung gegen sich selbst) darstellen muss.⁶³⁵ Diese *Außenverpflichtung* kann als rechtliche⁶³⁶ oder faktische Leistungsverpflichtung bestehen. Faktische Leistungsverpflichtungen sind nicht einklagbar und dann anzunehmen, „wenn sich der Kaufmann nach objektiven Gegebenheiten, etwa aufgrund gewährter Kulanz in der Vergangenheit“ aus sittlichen, tatsächlichen oder wirtschaftlichen Gründen der Verpflichtung nicht mehr entziehen kann.⁶³⁷
- Das dritte Kriterium fordert die *objektivierte Mindestwahrscheinlichkeit* des Be- oder Entstehens einer Verbindlichkeit und der Inanspruchnahme hieraus.⁶³⁸

(2) Anwendungsfälle

Typische Anwendungsfälle von Verbindlichkeitsrückstellungen sind z. B. Pensionsrückstellungen, Steuerrückstellungen, Garantierückstellungen, Gewährleistungsrückstellungen ohne rechtliche Verpflichtung, Rückstellungen für Jahresabschlusskosten, Umweltschutzrückstellungen⁶³⁹ sowie Prozesskostenrückstellungen.⁶⁴⁰

bb) Drohverlustrückstellungen

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Verlustrückstellungen) werden infolge von zu erwartenden Aufwandsüberschüssen⁶⁴¹ gebildet, die sich aufgrund einer voraussichtlich fehlenden Ausgeglichenheit im Rahmen schwebender Geschäfte ergeben. Dies kann bspw. bei langfristig geschlossenen Lieferverträgen der Fall sein, die gegenüber der Marktentwicklung preisungünstig verlaufen. Während Verbindlichkeitsrückstellungen aus dem Realisationsprinzip resultieren, folgen Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dem *Imparitätsprinzip*.⁶⁴² Wenngleich schwebende Geschäfte dem

635 Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung (2007), S. 84.

636 Die rechtliche Verpflichtung kann sich aus Zivilrecht oder Öffentlichem Recht ergeben, wenngleich an eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zusätzliche Konkretisierungsanforderungen gestellt werden. Vgl. zur Außenverpflichtung vertiefend *Rehm/Wüstemann/Wüstemann*, in: Wüstemann, Bilanzierung *case by case* (2015), S. 152–154.

637 Vgl. *Hommel*, in: Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht, § 249 HGB, Rn. 172 (Stand: Febr. 2017; auch Zitat); BGH, Urteil v. 28. 1. 1991 – II ZR 20/90, BB 1991, S. 507 (S. 508).

638 Vgl. BFH, Urteil v. 1. 8. 1984 – I R 88/80, BStBl. II 1985, S. 44 (S. 46).

639 Vgl. *Rehm/Wüstemann/Wüstemann*, in: Wüstemann, Bilanzierung *case by case* (2015), S. 151; ferner *Friedemann*, Umweltschutzrückstellungen im Bilanzrecht (1996).

640 Für weitere Anwendungsfälle vgl. *Schubert*, in: Grottel u. a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar (2016), § 249 HGB, Rn. 100.

641 Ein Aufwandsüberschuss liegt vor, wenn der Wert der eigenen Verpflichtung aus dem schwebenden Geschäft den Wert der Ansprüche auf die Gegenleistung übersteigt. Vgl. BFH, Urteil v. 23. 6. 1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, S. 735 (S. 738).

642 Vgl. *Schubert*, in: Grottel u. a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar (2016), § 247 HGB, Rn. 206; vgl. vertiefend *Groh*, Verbindlichkeitsrückstellung und Verlustrückstellung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede, BB 1988, S. 27 (S. 27–33).

2. Kapitel: Buchführungsgrundsätze und Buchungstechnik

Grundsatz der Nichtbilanzierung unterliegen,⁶⁴³ müssen zu erwartende Aufwandsüberschüsse, die bis zum Abschlussstichtag bereits entstanden sind, aus diesen schwebenden Geschäften aus Gründen der Vorsicht als drohender Verlust passiviert werden.⁶⁴⁴ Der Ansatz von Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen ist handelsrechtlich zwingend geboten.

Steuerrechtlich dürfen Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gemäß § 5 Abs. 4a EStG nicht mehr gebildet werden.

cc) Aufwandsrückstellung: Fehlen einer Außenverpflichtung

Reine Selbstverpflichtungen des Kaufmanns führen hingegen zu sog. Aufwandsrückstellungen. Diese werden nach § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB für „im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden“, gebildet.⁶⁴⁵ Sie unterscheiden sich von Verbindlichkeiten durch das *Fehlen einer Verpflichtung gegenüber Dritten*, da sie lediglich eine Verpflichtung des Kaufmanns gegenüber sich selbst darstellen.⁶⁴⁶ Sie teilen mit „allen Rückstellungen das Merkmal: Aufwand heute, Ausgabe später“⁶⁴⁷.

c) Bewertung von Rückstellungen

Rückstellungen werden zum vollen Erfüllungsbetrag bewertet. Dies ist der Betrag, der „nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung“ notwendig ist (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB), um die Verbindlichkeit zum Zeitpunkt ihrer Fälligkeit zu begleichen. „[U]nter Einschränkung des Stichtagprinzips“ sind gemäß der Gesetzesbegründung zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz „künftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen“,⁶⁴⁸ für deren Eintritt gleichwohl „ausreichende objektive Hinweise“ vorliegen müssen.⁶⁴⁹ Des Weiteren unterliegen Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr gemäß § 253 Abs. 2 HGB einem generellen

643 Vgl. *Döllerer*, Zur Bilanzierung des schwebenden Vertrags, BB 1974, S. 1541 (S. 1541).

644 Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung (2007), S. 157; ferner *Schubert*, in: Grottel u. a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar (2016), § 249 HGB, Rn. 58.

645 Der Gesetzgeber begründet die im Vergleich zu § 249 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB inkonsistente Abschaffung lediglich der optionalen Aufwandsrückstellungen unter fiskalpolitischen Gesichtspunkten. Vgl. BR-Drucks. 344/08, S. 109.

646 Zur Abgrenzung von Innen- und Außenverpflichtungen vgl. *Kämpfer*, Zum Ansatz von Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB, in: Ballwieser u. a. (Hrsg.), FS Moxter, S. 257 (S. 260–265).

647 *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen (1998), § 249 HGB, Rn. 188.

648 Eine Einschränkung ergibt sich indes für versicherungstechnische Rückstellungen gemäß § 341e HGB. Vgl. auch *Kütting/Cassel/Metz*, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen, in: *Kütting/Pfitzer/Weber* (Hrsg.), Das neue deutsche Bilanzrecht (2009), S. 326.

649 Vgl. BR-Drucks. 344/08, S. 112 (alle Zitate).

Diskontierungsgebot.⁶⁵⁰ Langfristige Rückstellungen werden somit zugunsten einer „realitätsgerechtere[n] Information der Abschlussadressaten über die wahre Belastung“⁶⁵¹ zukünftig zu ihrem Barwert angesetzt.⁶⁵²

2. Anwendung auf den Fall: Prüfung von ungewissen Verbindlichkeiten bei der M-OHG

Die M-OHG hat Gewerbesteuervorauszahlungen i. H. v. 15 000 Euro geleistet, wobei zum Jahresende die endgültige Jahressteuerschuld auf 20 000 Euro geschätzt wird. Die handelsrechtlichen Kriterien einer (ungewissen) Verbindlichkeit sind erfüllt: Die Gewerbesteuerschuld führt zu einer wirtschaftlichen Vermögensbelastung basierend auf einer rechtlichen Verpflichtung (Außenverpflichtung), für deren Inanspruchnahme zum Bilanzstichtag mehr Gründe dafür als dagegen sprechen. Da es sich um eine kurzfristige Rückstellung handelt, ist diese nicht abzuzinsen. Im Ergebnis sind daher 5 000 Euro zurückzustellen.⁶⁵³

III. Buchungstechnik

1. Verbuchung der Bildung einer Rückstellung

a) Bildung einer Rückstellung: Verbuchung der Aufwandsart

Gemäß dem Sinn und Zweck einer Rückstellung führt die Bildung einer Rückstellung zu einer Aufwandsverbuchung im Soll des Aufwandskontos, das auch bei entsprechender Inanspruchnahme während des Geschäftsjahres angesprochen worden wäre, und zur Verbuchung im Haben des jeweiligen Rückstellungskontos. Es ergibt sich folgender Buchungssatz:

Aufwandskonto	an Rückstellungen
---------------	----------------------

650 Eine Einschränkung ergibt sich indes für versicherungstechnische Rückstellungen gemäß § 341e HGB. Vgl. auch *Kütting/Cassel/Metz*, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen, in: *Kütting/Pfitzer/Weber* (Hrsg.), *Das neue deutsche Bilanzrecht* (2009), S. 328.

651 BR-Drucks. 344/08, S. 118.

652 Vertiefend dazu vgl. *Kütting/Cassel/Metz*, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen, in: *Kütting/Pfitzer/Weber* (Hrsg.), *Das neue deutsche Bilanzrecht* (2009), S. 329–334; *Theile/Stahnke*, Bilanzierung sonstiger Rückstellungen nach dem BilMoG-Regierungsentwurf, DB 2008, S. 1757 (S. 1759).

653 Grundsätzlich bestimmt sich die Höhe der zu leistenden Vorauszahlungen nach dem erwarteten Gewerbeertrag; in der Praxis erfolgt jedoch regelmäßig eine Orientierung an den Gewerbesteuerzahlungen der Vorjahre. Vgl. *Wöhe/Kußmaul*, *Grundzüge der Buchführung und Bilanztechnik* (2015), S. 299.

2. Kapitel: Buchführungsgrundsätze und Buchungstechnik

Das Aufwandskonto ist über das Gewinn- und Verlustkonto abzuschließen:

Gewinn- und Verlustkonto	an	Aufwandskonto
--------------------------	----	---------------

Als passives Bestandskonto wird das Rückstellungskonto über das Schlussbilanzkonto abgeschlossen:

Rückstellungen	an	Schlussbilanzkonto
----------------	----	--------------------

b) Anwendung auf den Fall: Gewerbesteueraufwand bei der M-OHG

Die M-OHG hat den Gewerbesteueraufwand erfolgswirksam zu verbuchen. Im Laufe des Geschäftsjahres hat sie (summarisch) 15 000 Euro als Vorauszahlung auf den in einem späteren Geschäftsjahr zugehenden Gewerbesteuerbescheid bereits über folgende Buchung erfasst.⁶⁵⁴

Gewerbesteueraufwand	15 000 Euro	an	Bank	15 000 Euro
----------------------	-------------	----	------	-------------

Die geschätzten zukünftig noch anfallenden Aufwendungen errechnen sich als Differenz von geschätzter endgültiger Steuerschuld und bereits erfolgter Vorauszahlungen: Im Ergebnis sind damit 5 000 Euro zurückzustellen. Als Aufwandskonto führt die M-OHG das Konto „Gewerbesteueraufwand“, so dass sich der folgende erfolgswirksame Buchungssatz ergibt:

Gewerbesteueraufwand	5 000 Euro	an	Gewerbesteuerrückstellung	5 000 Euro
----------------------	------------	----	---------------------------	------------

Der Abschluss des Kontos „Gewerbesteueraufwand“ erfolgt über das Gewinn- und Verlustkonto; es ist wie folgt zu buchen:

Gewinn- und Verlustkonto	20 000 Euro	an	Gewerbesteueraufwand	20 000 Euro
--------------------------	-------------	----	----------------------	-------------

Das Passivkonto „Gewerbesteuerrückstellung“ wird mit dem folgenden Buchungssatz über das Schlussbilanzkonto abgeschlossen:

Gewerbesteuerrückstellung	5 000 Euro	an	Schlussbilanzkonto	5 000 Euro
---------------------------	------------	----	--------------------	------------

⁶⁵⁴ Bei derartigen Vorgängen kann buchungstechnisch zwischen einer Brutto- und Nettomethode unterschieden werden. Beide führen zum gleichen Nettovermögensausweis. Vgl. zu den Methoden *Wöhe/Kußmaul*, Grundzüge der Buchführung und Bilanztechnik (2015), S. 299–301.

Insgesamt ergibt sich das folgende Kontenbild (Angaben in TEuro):

S	H	S	H
Gewerbesteueraufwand		Gewerbesteuerrückstellung	
Bank	15	SBK	5
	GuV-Konto		Gewerbesteueraufwand
	20		5
Gewerbesteuerrückstellung	5		5
	20		5
20	20	5	5

S	H	S	H
Gewinn- und Verlustkonto		Schlussbilanzkonto	
Gewerbesteueraufwand	20		Gewerbesteuerrückstellung
⋮	⋮	⋮	5
⋮	⋮	⋮	⋮

2. Verbuchung der Auflösung einer Rückstellung

a) Grundlagen der Auflösung einer Rückstellung

Gemäß § 249 Abs. 2 S. 2 HGB sind Rückstellungen aufzulösen, wenn der Rückstellungsgrund entfallen ist. Die Auflösung von Rückstellungen erfolgt buchungstechnisch in Abhängigkeit von der Rückstellungsart: Geht man bspw. von einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung aus, bei der mit anfallenden Material- und Lohnaufwendungen gerechnet wird, werden bei der Bildung der Rückstellung die beiden Aufwandsarten zunächst im Soll der entsprechenden Aufwandskonten erfasst:

Materialaufwand	
Lohn und Gehalt	an
	Rückstellung für unterlassene Instandhaltung

Bei der Durchführung der Instandhaltung im kommenden Geschäftsjahr werden unabhängig davon die eintretenden Instandhaltungsausgaben Materialaufwand und Lohn- und Gehaltsaufwand nochmals verbucht. Um eine doppelte Verbuchung zu vermeiden, muss bei der Rückstellungsauflösung daher der im Jahr der Instandhaltung dafür verbuchte Aufwand korrigiert werden. Damit ergibt sich für die Auflösung der Rückstellung (bei korrekter Schätzung der Rückstellungshöhe) folgender Buchungssatz:⁶⁵⁵

Rückstellung für unterlassene Instandhaltung	
	an
	Materialaufwand
	Lohn und Gehalt

Häufig erfolgt die Auflösung einer Rückstellung aber über ein Zahlungsmittelkonto, wovon im Weiteren ausgegangen wird.

⁶⁵⁵ Vgl. *Buchner*, Buchführung und Jahresabschluss (2005), S. 278–287.

2. Kapitel: Buchführungsgrundsätze und Buchungstechnik

Grundsätzlich ergeben sich bei der Rückstellungsauflösung drei Möglichkeiten in Abhängigkeit von der tatsächlich anfallenden Verpflichtungshöhe: Ist die zuvor gebildete Rückstellung identisch mit dem Betrag der tatsächlichen Inanspruchnahme, folgt daraus eine erfolgsneutrale Ausbuchung der Rückstellung. Im Falle einer Unterdeckung durch die Rückstellung entsteht ein weiterer Aufwand, der aufgrund der Periodenfremdheit nicht mehr über das entsprechende Aufwandskonto der Rückstellungseinbuchung erfasst werden darf, sondern auf dem Konto „Sonstige Aufwendungen“ erfasst wird. War die Rückstellungsbildung dagegen zu hoch, ist der Differenzbetrag als sonstiger Ertrag zu verbuchen.

b) Buchung im Zeitpunkt der Auflösung: Auflösung erfolgt in Abhängigkeit der Inanspruchnahme

aa) Rückstellungshöhe wurde richtig bemessen: erfolgsneutrale Ausbuchung

Für den Fall einer Übereinstimmung des Betrags zwischen Rückstellungsbildung und dem benötigten Betrag aus dem tatsächlich anfallenden Aufwand ergibt sich die folgende Buchung:⁶⁵⁶

Rückstellungen	an
	Bank

Die Auflösung der Rückstellung ist in diesem Fall erfolgsneutral, da der Rückstellungsbetrag richtig geschätzt wurde und lediglich ein Abgang auf dem passiven Bestandskonto „Rückstellungen“ und dem aktiven Bestandskonto „Bank“ zu verzeichnen ist.

bb) Rückstellung wurde zu niedrig bemessen: zusätzlicher Aufwand

Im Falle einer Unterdeckung wurde die Rückstellung zu niedrig bemessen, so dass der tatsächlich anfallende Aufwand die Rückstellungshöhe übersteigt. Dieser Fehlbetrag wird über einen sonstigen Aufwand erfolgswirksam erfasst. Folgende Buchung ist erforderlich:

Rückstellungen		
Sonstige Aufwendungen	an	
	Bank	

⁶⁵⁶ Handelt es sich um einen umsatzsteuerpflichtigen Geschäftsvorfall (wie bspw. bei einer Aufwandsrückstellung durchgeführte Reparatur einer Spezialmaschine durch ein Fremdunternehmen), ist ferner die Umsatz- bzw. Vorsteuer zu berücksichtigen. Dies trifft freilich alle drei Fälle der Rückstellungsauflösung.

cc) Rückstellung wurde zu hoch bemessen: zusätzlicher Ertrag

Ergibt sich bei der Inanspruchnahme einer Rückstellung eine Überdeckung des tatsächlich anfallenden Auszahlungsbetrags, wurde die Rückstellung zu hoch geschätzt; die Überdeckung ist über das Konto „Sonstige Erträge“ erfolgswirksam zu erfassen:

Rückstellungen	an	
	Bank	
	Sonstige Erträge	

c) Anwendung auf den Fall: Buchung bei der M-OHG in Abhängigkeit von der effektiven Zahlungsverpflichtung

Die Rückstellungsauflösung der M-OHG ist abhängig von der tatsächlichen Steuerschuld. Die Nachzahlung beläuft sich im Folgejahr auf 4 500 Euro, was zu einer Auflösung der gebildeten Rückstellung in Verbindung mit einer positiv erfolgswirksamen Erfassung des Differenzbetrags in Höhe von 500 Euro führt:

Gewerbesteuerrückstellung	5 000 Euro	an	
		Bank	4 500 Euro
		Sonstige Erträge	500 Euro

IV. Gesamtergebnis

1. Rückstellungen werden nach § 249 HGB grundsätzlich für zukünftige Aufwendungen gebildet, die wirtschaftlich betrachtet Aufwand des Geschäftsjahres darstellen. Typischerweise sind sie ihrer Höhe und/oder dem Grunde nach ungewiss. Man unterscheidet zwischen Verbindlichkeits-, Drohverlust- und Aufwandsrückstellungen. Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen sind echte bilanzrechtliche Verbindlichkeiten.

2. Der Ansatz einer (ungewissen) Verbindlichkeit in der Bilanz erfordert am Abschlussstichtag eine wirtschaftliche Vermögensbelastung, die eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten darstellt. Des Weiteren muss eine Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme festgestellt werden können. Verbindlichkeitsrückstellungen folgen dem Realisationsprinzip. Ein typisches Beispiel hierfür sind Garantierückstellungen.

3. Drohverlustrückstellungen resultieren aus dem Imparitätsprinzip. Sie werden infolge von Aufwandsüberschüssen im Rahmen von schwebenden Geschäften gebildet, die zum Abschlussstichtag bereits entstanden sind. Sie müssen aus Gründen der Vorsicht passiviert werden. Aufwandsrückstellungen stellen im Gegensatz zu Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen reine Selbstverpflichtungen des Kaufmanns dar.

2. Kapitel: Buchführungsgrundsätze und Buchungstechnik

4. Die Bewertungsgrundlage von Rückstellungen bildet nach § 253 Abs. 1 S. 2 HGB der Erfüllungsbetrag, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist. Künftige Preis- und Kostensteigerungen sind in diesem Betrag zu berücksichtigen; langfristige Verbindlichkeiten unterliegen zukünftig einem generellen Abzinsungsgebot.

5. Die Bildung einer Rückstellung führt gemäß dem Sinn und Zweck einer Rückstellung zu einer Verbuchung eines Aufwands zu Lasten des Kontos, das auch bei entsprechender Inanspruchnahme während des Geschäftsjahres berührt worden wäre. Rückstellungen sind aufzulösen, wenn der Rückstellungsgrund entfallen ist. Ebenso führt die effektive Zahlungsleistung zur Auflösung der gebildeten Rückstellung: Diese erfolgt bei Betragsidentität erfolgsneutral, bei Unterdeckung oder Überdeckung i. H. d. Differenzbetrags erfolgswirksam.

6. Für den vorliegenden Sachverhalt ergibt sich eine ungewisse Verbindlichkeit aufgrund einer Gewerbesteuerschuld. Die M-OHG hat im laufenden Geschäftsjahr bereits 15 000 Euro vorausgezahlt. Die endgültige Jahressteuerschuld wird auf 20 000 Euro geschätzt. Es ist eine Verbindlichkeitsrückstellung unter Beachtung der vernünftigen kaufmännischen Beurteilung und dem Grundsatz der Vorsicht in Höhe der wahrscheinlichen Gewerbesteuernachzahlung i. H. v. 5 000 Euro zu bilden. Die Auflösung der Rückstellung erfolgt mit dem Gewerbesteuerbescheid im laufenden Geschäftsjahr: Es wird eine Überdeckung angenommen, die zu einem sonstigen Ertrag führt.

Weiterführende Literatur

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung:

Ballwieser, Wolfgang, in: Karsten Schmidt/Werner F. Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 4, 3. Aufl., München 2013, Kommentierung zu § 249 HGB

Böcking, Hans-Joachim, Verbindlichkeitsbilanzierung, Wiesbaden 1994, S. 111–190

Groh, Manfred, Verbindlichkeitsrückstellung und Verlustrückstellung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede, BB, 43. Jg. (1988), S. 27–33

Hommel, Michael, in: Jörg Baetge/Hans-Jürgen Kirsch/Stefan Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht, Bonn, Berlin 2002 (Loseblatt), Kommentierung zu § 249 HGB (Stand: Febr. 2017)

Moxter, Adolf, Bilanzlehre, Bd. II, 3. Aufl., Wiesbaden 1986, S. 25–33

Moxter, Adolf, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007, S. 157–169

*Rehm, Kati/
Wüstemann, Jens/
Wüstemann, Sonja,* Verbindlichkeitsbegriff, in: Jens Wüstemann/Sonja Wüstemann, Bilanzierung *case by case*, 9. Aufl., Frankfurt 2015, S. 151–168

Schön, Wolfgang, Der Bundesfinanzhof und die Rückstellungen, BB, 49. Jg. (1994), Beilage 9, S. 1–16

- Schubert, Wolfgang J.*, in: Bernd Grottel u. a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 10. Aufl., München 2016, Kommentierung zu § 249 HGB
- Wüstemann, Jens/
Koch, Christopher*, Zinseffekte und Kostensteigerungen in der Rückstellungsbeurteilung nach BilMoG, in: BB, 65. Jg. (2010), S. 1075–1078

Internationale Buchführungsgrundsätze:

- International Accounting Standards Board (Hrsg.),
Kaiser, Stephan, IAS 37 (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets), International Financial Reporting Standards (IFRSs), London: IFRS Foundation 2017
- Rückstellungsbilanzierung: Ansatz- und Bewertungskonzeptionen für Rückstellungen nach HGB, IFRS und US-GAAP am Beispiel von Stilllegungsverpflichtungen, Wiesbaden 2008
- Kothari, Jagdish/
Barone, Elisabetta*, Advanced Financial Accounting: an International Approach, Harlow 2011, S. 323–338
- PwC u. a.,
Sutton, Tim, Mémento pratique Comptable, 36. Aufl., Levallois 2016
- Corporate Financial Accounting and Reporting, 2. Aufl., Harlow u. a. 2004, S. 310–356
- Weindel, Marc/
Wüstemann, Jens/
Wüstemann, Sonja*, Passivierungszeitpunkt, in: Jens Wüstemann/Sonja Wüstemann, Bilanzierung *case by case*, 9. Aufl., Frankfurt 2015, S. 169–196
- Wüstemann, Jens/
Kaiser, Stephan*, in: Claus-Wilhelm Canaris/Mathias Habersack/Carsten Schäfer (Hrsg.), Staub Handelsgesetzbuch Großkommentar, Bd. 6, 5. Aufl., Berlin/Boston 2011, Anhang IFRS: Passivierungsregeln/Nicht-finanzielle Verbindlichkeiten