

Checkliste der möglichen Rückstellungsbildung im Jahresabschluss 2007

I. Teil

Anlass für Rückstellung	Relevanz für Sie		Erläuterung
	Ja	Nein	
Abbruchverpflichtungen			Eine Abbruchverpflichtung kann als Rückstellung zu passivieren sein (BFH, Urteil vom 19.2.1975, BStBl 1975 II, 480). Wird vor Abbruch eine Entschädigung vereinbart, gilt dies als Anzahlung und muss auch als solche bilanziert werden. Wegen einer zivilrechtlich begründeten Verpflichtung des Pächters zur Entfernung oder zum Abbruch eines von ihm auf dem Grund und Boden des Verpächters errichteten Bauwerks ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten auch dann zu bilden, wenn ungewiss ist, zu welchem Zeitpunkt das Nutzungsverhältnis enden wird.
Abraumbeseitigung			Für unterlassene Arbeiten für Abraumbeseitigung müssen in der Handelsbilanz Rückstellungen gebildet werden, aber nur insoweit, als die Aufwendungen im folgenden Wirtschaftsjahr nachgeholt werden – das gilt auch steuerrechtlich. Weiter gehende Aufwandsrückstellungen sind nur in der Handelsbilanz zulässig (Wahlrecht nach § 249 Absatz 1 Satz 3 HGB). In der Steuerbilanz sind sie aber grundsätzlich unzulässig.
Abrechnungsverpflichtung			Abrechnungsverpflichtungen nach der Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen (VOB) sind als Rückstellungen zu passivieren (§ 14 VOB/B). Die Rückstellung muss in Höhe der zu erwartenden Kosten der Jahresabrechnungen gebildet werden.
Altlasten			Übernimmt der Erwerber gegen eine Einmalzahlung die Verpflichtung, ein mit Altlasten kontaminiertes Grundstück selbst zu sanieren, ist keine Rückstellung zulässig. Die daneben drohende Inanspruchnahme berechtigt nur dann zur Bildung einer Rückstellung, wenn sich durch Gesetz oder behördliche Anordnung eine Inanspruchnahme konkretisiert hat.
Arbeitszeit			Hat ein Arbeitnehmer Vorleistungen erbracht (zum Beispiel Überstunden, die ihm nicht sofort ausgezahlt werden), müssen Sie eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstand bilden. Hat der Arbeitnehmer vor einer Freistellung keine Vorleistungen gebracht, darf erst ab dem Zeitpunkt der Freistellung eine Rückstellung gebildet werden. Bei der Altersteilzeit gelten diese Grundsätze entsprechend.

Anlass für Rückstellung	Relevanz für Sie		Erläuterung
	Ja	Nein	
Aufbewahrungskosten			Für die zukünftigen Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, zu der Ihr Unternehmen nach § 257 HGB und § 147 Abgabenordnung verpflichtet ist, ist im Jahresabschluss eine Rückstellung zu bilden. Die Rückstellung ist in Höhe des voraussichtlichen Erfüllungsbetrags zu bilden. Für die Verpflichtung, die eine Sachleistungsverpflichtung darstellt, sind die Vollkosten anzusetzen (BFH, Urteil vom 19.8.2002, Az.: VIII R 30/01).
Bauschutt			Als Recyclingunternehmen können Sie für die nach dem Bilanzstichtag anfallenden Aufbereitungskosten für Bauschutt eine Rückstellung bilden, sofern die zeitnahe Verarbeitung behördlich überprüft wird. Rückstellungsfähig sind die Kosten, die Sie bei einer Entsorgung der Abfälle durch Ablagerung aufwenden müssen, weil Sie aus dieser Art der Entsorgung keine weiteren Einnahmen mehr erzielen (BFH, Urteil vom 21.9.2005, Az: X R 29/03).
Betriebsprüfung			Nur wenn mit einer Betriebsprüfung begonnen wurde und der Prüfer eine bestimmte Sachbehandlung beanstandet hat, darf eine Rückstellung gebildet werden.
Betriebssteuern			Für bereits entstandene, aber noch nicht fällige Betriebssteuern (Gewerbsteuer, Umsatzsteuer) sind Rückstellungen zu bilden, unabhängig davon, wann die Steuer festgesetzt wird. Zurückzustellen sind auch die Kosten für die Erstellung von betrieblichen Steuererklärungen durch Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer oder eigene Abteilungen.
Betriebsverlegung			Eine Betriebsverlegung bringt zusätzliche Kosten mit sich. Soweit es sich um Personalkosten handelt, wie zum Beispiel Umzugskostenbeihilfen, Fahrtkostenerstattungen oder Abfindungen wegen Kündigung, ist vom Grundsatz her eine Rückstellung möglich, wenn die Verpflichtung gegenüber allen Mitarbeitern besteht. Eine Rückstellung ist erst in dem Wirtschaftsjahr zulässig, in dem einzelne Geschäftsverlegungsmaßnahmen tatsächlich in Angriff genommen werden.
Buchführung			Es kann eine gesonderte Rückstellung dafür gebildet werden, dass nach dem Bilanzstichtag noch Geschäftsvorfälle des Vorjahres verbucht werden müssen. Nach § 6 Absatz 1 Nr. 3a EStG ist die Rückstellung in der Steuerbilanz mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der Gemeinkosten zu bewerten. Der Ansatz mit Selbstkosten, das heißt aller zur Erfüllung dieser Verpflichtung notwendigen Aufwendungen, ist nur noch in der Handelsbilanz möglich.

Anlass für Rückstellung	Relevanz für Sie		Erläuterung
	Ja	Nein	
Bürgschaften			Bürgschaftsverpflichtungen sind als Rückstellungen erst zu passivieren, wenn eine Inanspruchnahme droht. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn zu erwarten ist, dass der Gläubiger sich wegen Zahlungsunfähigkeit des Hauptschuldners an den Bürgen wenden wird. Die Bildung einer Pauschalrückstellung für Ausfallbürgschaften ist zulässig, wenn objektiv die Gefahr der Inanspruchnahme aus dem gesamten Bestand an Bürgschaften besteht.
Erschließungskosten			Die Bildung einer Rückstellung für Anschlussbeiträge, die für ein im Zeitpunkt des Erwerbs voll erschlossenes Betriebsgrundstück anfallen, ist zulässig. Nur erstmalige Beiträge für die Erschließung eines Grundstücks gehören zu den Anschaffungskosten des Grundstücks.
Gewährleistungen			<p>Für künftige Verpflichtungen aus Garantieleistungen können Sie eine Einzel- oder eine Pauschalrückstellung bilden. Wichtig ist, dass Sie dem Finanzamt betriebliche Unterlagen vorlegen, aus denen die in der Vergangenheit erbrachten Gewährleistungen ersichtlich sind (zum Beispiel Schadensstatistik, Reklamationen der Kunden). Die Höhe der Rückstellung richtet sich in erster Linie nach Erfahrungen aus der Vergangenheit. Danach ist zu schätzen, in welchem Umfang die ausgeführten Umsätze mit Kosten für Garantieleistungen belastet werden. Es ist erforderlich, über mehrere Jahre hinweg Aufzeichnungen zu führen und die jeweiligen Nachbesserungsarbeiten den entsprechenden Aufträgen konkret zuzuordnen. In der Handelsbilanz können Sie alle Kosten (Vollkosten) als Rückstellung ansetzen, in der Steuerbilanz dagegen nur die Einzelkosten sowie die notwendigen und angemessenen Gemeinkosten.</p> <p>Das Finanzamt erkennt folgende Pauschalen an:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Baugewerbe: 0,5 % des Umsatzes • Tiefbau: 1 bis 1,5 % des Umsatzes von zwei Jahren <p>Wichtig: Das Garantierisiko (= Höhe der Garantierückstellung) kann sich durch die Neuartigkeit eines Auftrags, längere Auslands-Garantiefrieten oder einer Bürgschaftshingabe erhöhen.</p>
Gewerbsteuer			<p>In der Handels- und Steuerbilanz muss für die Gewerbesteuerschuld, sofern diese höher ist als die geleisteten Vorauszahlungen, eine Rückstellung in der Bilanz des Wirtschaftsjahres gebildet werden, auf das die Gewerbesteuer entfällt.</p> <p>Mehrsteuern können zu Lasten des Wirtschaftsjahres gebucht werden, in dem mit einer Nachforderung gerechnet werden kann, oder – auf Antrag – zu Lasten der Wirtschaftsjahre, zu denen sie wirtschaftlich gehören.</p>

Anlass für Rückstellung	Relevanz für Sie		Erläuterung
	Ja	Nein	
Gewinnbeteiligung Arbeitnehmer			Für die Zusage einer Gewinnbeteiligung an Arbeitnehmer vor oder am Bilanzstichtag ist eine Rückstellung zu bilden. Die Gewinnbeteiligung ist mit dem Wert der Arbeitsleistung der Arbeitnehmer anzusetzen.
Gleitzeit			Nach übereinstimmender Auffassung in der Literatur ist eine Rückstellungsbildung möglich, soweit ein Gleitzeitüberhang zu Gunsten der Mitarbeiter besteht. Im Gegenzug muss auch eine Aktivierung bei einem Gleitzeitrückstand möglich sein.
Gratifikationen			Wenn Arbeitnehmern unter der Voraussetzung weiterer Betriebszugehörigkeit Gratifikationen in bestimmter Höhe zugesagt werden, die in späteren Jahren ausgezahlt werden sollen, muss eine Rückstellung gebildet werden. Bei deren Bemessung sind jedoch von den zugesagten Beträgen Abschläge für die Fluktuation zu machen. Ferner sind die Beträge abzuzinsen.
Großreparatur			In solchen Fällen ist eine Aufwandsrückstellung in der Handelsbilanz zulässig. Es besteht handelsrechtlich ein Wahlrecht nach § 249 Absatz 2 HGB. In der Steuerbilanz ist eine solche Rückstellung nicht zulässig.
Haftpflichtverbindlichkeiten			Verbindlichkeiten aus Haftpflichtfällen können auf Vertragsverletzung, unerlaubter Handlung oder auf Gefährdungshaftung beruhen. Entscheidend ist, ob bis zum Tag der Bilanzaufstellung Ansprüche an Sie geltend gemacht wurden oder den Anspruch begründende Tatsachen bekannt sind. Daher kann grundsätzlich nur für den Einzelfall eine Rückstellung gebildet werden. Ansprüche gegen Versicherer mindern die Höhe der Rückstellung. Ausnahme: Der Versicherer bestreitet seine Ersatzpflicht.
Herstellungskosten			Liegt einem Werkvertrag ein Kostenvoranschlag im Sinne von § 650 BGB zu Grunde und ist eine Rechnung noch nicht erstellt, ist unter Umständen wegen der noch nicht genau feststehenden Zahlungsverpflichtung eine Rückstellung zu passivieren.
Instandhaltung			Es muss sich um Arbeiten handeln, die bis zum Bilanzstichtag bereits erforderlich gewesen wären, aber erst danach durchgeführt werden (§ 249 Absatz 1 HGB). Nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz ist diese Rückstellung in die Steuerbilanz zu übernehmen. Soweit handelsrechtlich für unterlassene Instandhaltungen Rückstellungen über die Drei-Monats-Frist hinaus zugelassen sind, handelt es sich um ein Passivierungswahlrecht. Das führt steuerlich zu einem Passivierungsverbot.

Anlass für Rückstellung	Relevanz für Sie		Erläuterung
	Ja	Nein	
Jahresabschlusskosten			Rückstellungen für die gesetzliche Verpflichtung, einen Jahresabschluss aufzustellen, sind in diesem Jahresabschluss selbst anzusetzen. Dies gilt auch für die gesetzliche Verpflichtung zur Prüfung und Veröffentlichung, zur Erstellung eines Geschäftsberichts und von Betriebssteuererklärungen für das abgelaufene Jahr. Die Rückstellung darf nur in Höhe der internen Einzelkosten, höchstens des fiktiven Beraterhonorars und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten, angesetzt werden.
Jubiläumszuwendungen			Hat Ihr Unternehmen zugesagt, an alle Mitarbeiter/innen aus Anlass seines Geschäfts- oder Firmenjubiläums eine Jubiläumszuwendung zu zahlen, müssen Sie schon an den Bilanzstichtagen vor dem Jubiläum eine zeitanteilige Rückstellung bilden (Urteil vom 5.2.1987, BStBl. 1987 II, 845). Diese Möglichkeit wurde durch § 5 Absatz 4 EStG in der ab 1993 geltenden Fassung eingeschränkt. Seitdem können Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen nur unter folgenden Voraussetzungen gebildet werden: <ul style="list-style-type: none"> • Das Dienstverhältnis muss im Zeitpunkt der Zusage mindestens 10 Jahre bestanden haben. • Im Zeitpunkt der Zuwendung muss das Dienstverhältnis mindestens 15 Jahre bestanden haben. • Die Zusage muss schriftlich erteilt sein. • Die Verpflichtung ist rechtsverbindlich, unwiderrufbar und vorbehaltlos. • Der Berechtigte hat seine Anwartschaften nach dem 31.12.1992 erworben.
Körperschaftsteuer			Nach § 249 Absatz 1 HGB müssen Rückstellungen insbesondere für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden. Bei der Bilanzierung ist eine zu bildende Rückstellung nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Absatz 1 EStG in die Steuerbilanz zu übernehmen, soweit dem keine steuerlichen Abzugsverbote entgegenstehen. Diese Grundsätze gelten auch für die Körperschaftsteuer.

Anlass für Rückstellung	Relevanz für Sie		Erläuterung
	Ja	Nein	
Kulanzleistungen			Kulanzleistungen sind Gewährleistungen, die Sie ohne rechtliche Verpflichtung erbringen. Für sie besteht nach § 249 Absatz 1 Satz 2 Nr. 2 HGB zwar ein Passivierungsgebot, welches steuerlich zu beachten ist. Rückstellungen sind zu bilden, wenn Sie sich aus tatsächlichen Gründen der Inanspruchnahme nicht entziehen können. Dies wird insbesondere dann angenommen, wenn aufgrund früherer Kulanzleistungen damit zu rechnen ist, dass der Kaufmann nach seinem pflichtgemäßen Ermessen auch in Zukunft derartige Leistungen bewilligen wird und auch bewilligen muss. Keine Rückstellung ist zulässig für Arbeiten, die nach ordnungsgemäß erbrachten Leistungen zusätzlich erfolgen, um nachträgliche Änderungswünsche der Auftraggeber zu erfüllen.
Kündigungsschutz			Erst wenn feststeht, dass Abfindungen zu zahlen sind, kann für noch nicht erbrachte Zahlungen eine Rückstellung gebildet werden.