

G. Bilanzierung der Passivposten

I. Passivierungsvorschriften

Schrifttum: GAIL, Umweltschutz und Wirtschaftsgut, StbJb. 1990/91, 67; BAUM, Umweltrechtliche und steuerrechtliche Behandlung kontaminierter Grundstücke, DB 1995, 153; TIEDCHEN, Posten der aktiven und passiven Rechnungsabgrenzung, HdJ, Abt. II/8, 2. Bearbeitung 1997.

1. Passivierungsfähigkeit und Passivierungspflicht

450

Schrifttum: DORALT, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, DB 1998, 1357; MERKERT/KOTHS, Rückstellungen – keine Spielwiese für „kreative“ Steuerpolitik!, DB 1998, 1937; GLADE, Steuerentlastungsgesetz: Einschränkung handelsrechtlich ordnungsgemäßer Rückstellungen als „Steuerschlußpföcher“, DB 1999, 400.

Passivierungsfähigkeit: Passivierungsfähig sind Verbindlichkeiten, Rückstellungen, unversteuerte Rücklagen und passive Rechnungsabgrenzungsposten.

Auf der Passivseite der Bilanz finden sich darüber hinaus auch Posten, die nicht Passivposten im eigentlichen Sinne sind, nämlich das Eigenkapital sowie Rücklagen mit Eigenkapitalcharakter, also die Kapital- und Gewinnrücklagen (dazu bereits Anm. 300; ebenso Anm. 570 und WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht, 1996, 162). Das Eigenkapital ist das BV des Stpfl., also die Differenz zwischen der Summe aller Aktiva und aller nicht zum Eigenkapital gehörigen Passivposten.

► *Verbindlichkeiten* sind Schulden oder Verpflichtungen gegenüber einem Dritten (Außenverpflichtungen), die dem Grund und der Höhe nach sicher sind. Zu den Verbindlichkeiten gehören auch erhaltene Anzahlungen und Erfüllungsrückstände (dazu Anm. 485 Stichworte „Erhaltene Anzahlungen“ und „Erfüllungsrückstand“).

► *Rückstellungen* umfassen Verbindlichkeitsrückstellungen, Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sowie Aufwandsrückstellungen (krit. zur Bildung von Rückstellungen in der StBil. allgemein allerdings DORALT, DB 1998, 1357 f.; dagegen MERKERT/KOTHS, DB 1998, 1937 ff.; GLADE, DB 1999, 400 [402]). Für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften besteht allerdings gem. Abs. 4a ein Passivierungsverbot (Anm. 473). Verbindlichkeitsrückstellungen werden gebildet für Schulden oder Verpflichtungen gegenüber einem Dritten (Außenverpflichtungen), bei denen entweder der Grund oder die Höhe oder beides noch nicht sicher feststeht. Aufwandsrückstellungen liegt hingegen keine Außenverpflichtung zugrunde; sie werden gebildet, um Ausgaben eines späteren Wj. als Aufwand des laufenden Jahres zu berücksichtigen.

► *Unversteuerte Rücklagen* sind erst mit ihrer Auflösung zu versteuern.

► *Passive Rechnungsabgrenzungsposten* neutralisieren den Zufluß von Geldmitteln, denen Ertrag zuzurechnen ist, der sich erst in späteren Gewinnermittlungsperioden auswirkt und die stl. Leistungsfähigkeit des Stpfl. erst dann erhöht.

Passivierungspflicht: Grds. ist ein Posten, der passivierungsfähig ist, auch passivierungspflichtig, es sei denn, daß ein stl. Passivierungswahlrecht (dazu Anm. 451 ff.) oder Passivierungsverbot (dazu Anm. 470 ff.) besteht (vgl. auch Anm. 465).

2. Steuerliche Passivierungswahlrechte

Schrifttum: SIEKER, Rückstellungen für Verpflichtungen aus unmittelbaren Pensionszusagen in der Steuerbilanz nach Reform des Bilanzrechts, BB 1987, 1851.

451 a) **Allgemeines**

Begriff: Ein Passivierungswahlrecht ist gegeben, wenn der Stpfl. eine passivierungsfähige Position in der StBil. ansetzen darf, aber nicht ansetzen muß.

Beurteilungsspielraum: Die Frage, ob ein Passivposten auszuweisen ist, hängt häufig von der Beurteilung des Stpfl. ab. Dieser Beurteilungsspielraum eröffnet jedoch kein Passivierungswahlrecht; der Stpfl. muß vielmehr die tatsächlichen Gegebenheiten würdigen und sich danach entscheiden, ob und ggf. in welcher Höhe eine Passivierung geboten erscheint. Der Beurteilungsspielraum besteht dabei allerdings seltener in bezug auf die Frage des Ansatzes eines Passivpostens, sondern häufiger hinsichtlich seiner Bewertung.

Beispiel: Ein Beurteilungsspielraum hinsichtlich des Ansatzes eines Passivpostens besteht in bezug auf Verbindlichkeitsrückstellungen, die nur gebildet werden dürfen, wenn die Inanspruchnahme des Stpfl. wahrscheinlich ist. Hier hat der Stpfl. also abzuwägen, welche Umstände für und welche gegen seine Inanspruchnahme durch den Anspruchsinhaber sprechen. Häufiger ist aber die Inanspruchnahme des Stpfl. nicht zweifelhaft, wohl aber die Frage, in welcher Höhe er in Anspruch genommen werden wird. So ist es etwa, wenn der Stpfl. einem Dritten zum Schadensersatz verpflichtet ist, aber die Schadenshöhe oder die Höhe der Mitverantwortung des Anspruchsinhabers noch nicht bekannt ist.

452 b) **Überblick über die steuerlichen Passivierungswahlrechte**

Stl. bestehen Passivierungswahlrechte für die Bildung unverteuerter Rücklagen. Solche Rücklagen neutralisieren zunächst einen im VZ eingetretenen Gewinn und sind zumeist zu einem bestimmten späteren Zeitpunkt oder in einem bestimmten späteren Zeitraum gewinnerhöhend aufzulösen, so daß eine Steuerstundung gewährt wird. Im einzelnen handelt es sich um die nachstehend aufgeführten Posten.

453 c) **Reinvestitionsrücklage gemäß § 6b Abs. 3**

Die Veräußerung von WG zu einem über dem Buchwert liegenden Preis führt im Regelfall dazu, daß die dadurch realisierten stillen Reserven zu versteuern sind. § 6b gestattet es dem Stpfl. jedoch, die stillen Reserven, die bei der Veräußerung bestimmter WG (zB Grund und Boden, Gebäude) realisiert werden, ganz oder teilweise auf andere, der Art nach im Gesetz bestimmte WG zu übertragen, die er im Jahr der Veräußerung angeschafft oder hergestellt hat. Gem. § 6b Abs. 3 darf der Stpfl. statt dessen aber auch in Höhe der realisierten stillen Reserven eine den stl. Gewinn mindernde Rücklage bilden, die entweder auf innerhalb eines bestimmten Zeitraums angeschaffte oder hergestellte Reinvestitionsgüter zu übertragen oder nach Ablauf dieses Zeitraums gewinnerhöhend aufzulösen ist.

454 d) **Euroumrechnungsrücklage gemäß § 6d Abs. 1 Satz 2**

Wenn und soweit aus der zwingend vorgeschriebenen Umrechnung monetärer Posten in Fremdwährung in Euro ein Gewinn entstanden ist, darf dieser gem. § 6d Abs. 1 Satz 2 in eine den stl. Gewinn mindernde Rücklage eingestellt werden. Zu Einzelheiten s. § 6d Anm. 27 ff.

455 e) **Ansparabschreibung gemäß § 7g Abs. 3**

Nach § 7g Abs. 3 dürfen kleine und mittlere Gewerbetreibende, Freiberufler und Land- und Forstwirte unter bestimmten Umständen (zu den Voraussetzungen im einzelnen vgl. § 7g Abs. 3 Satz 3) sowie Existenzgründer unter den Voraussetzungen des § 7g Abs. 7 und 8 eine Rücklage für die künftige Anschaffung

oder Herstellung neuer beweglicher WG bilden (sog. Ansparabschreibung). Zu Einzelheiten s. § 7g Anm. 80 ff.

f) Wertaufholungs- oder Neubewertungsrücklage nach

456

§ 52 Abs. 16 Satz 3

§ 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 idF des StEntG 1999/2000/2002 schränkt die Möglichkeit von Teilwertabschreibungen ein und statuiert unter bestimmten Voraussetzungen ein Zuschreibungsgebot. § 52 Abs. 16 Satz 3 gestattet die Bildung einer den stl. Gewinn mindernden Rücklage iHv. 4/5 des Gewinns, der durch die erstmalige Anwendung dieser Vorschrift entstanden ist. Die Rücklage ist in den auf das Jahr ihrer Bildung (sog. Erstjahr) folgenden vier Wj. jeweils zu mindestens einem Viertel gewinnerhöhend aufzulösen. Zu Einzelheiten s. § 6 Anm. 627.

g) Verbindlichkeits- und Rückstellungsneubewertungsrücklage nach

457

§ 52 Abs. 16 Satz 8

§ 6 Abs. 1 Nr. 3 idF des StEntG 1999/2000/2002 enthält erstmals ein Abzinsungsgebot für unverzinsliche Verbindlichkeiten. Gem. § 52 Abs. 16 Satz 7 ist die Regelung auch auf Verbindlichkeiten, die bereits zum Ende eines vor dem 1.1.1999 endenden Wj. angesetzt waren, anzuwenden. Den sich aus der Anwendung der Vorschrift auf solche Altverbindlichkeiten ergebenden Gewinn darf der Stpfl. gem. § 52 Abs. 16 Satz 8 zu 9/10 in eine den stl. Gewinn mindernde Rücklage einstellen. Die Rücklage ist in den auf das Jahr ihrer Bildung folgenden neun Wj. jeweils zu mindestens einem Neuntel gewinnerhöhend aufzulösen. Zu Einzelheiten s. § 6 Anm. 1145.

§ 6 Abs. 1 Nr. 3a idF des StEntG 1999/2000/2002 schreibt erstmals vor, daß Rückstellungen für Verpflichtungen abzuzinsen sind. Für die danach notwendig werdende Neubewertung von Rückstellungen, die bereits zum Ende eines vor dem 1.1.1999 endenden Wj. angesetzt waren, ist gem. § 52 Abs. 16 Satz 11 Satz 8 der Vorschrift entsprechend anzuwenden. Zu Einzelheiten s. § 6 Anm. 1188 f.

h) Zuschußrücklage nach R 34 Abs. 4 EStR

458

Erhält ein Stpfl. einen öffentlichen oder privaten Zuschuß zur Anschaffung oder Herstellung eines WG des Anlagevermögens, so kann er nach R 34 Abs. 2 EStR diesen entweder als Betriebseinnahme ansetzen und die AHK des mit dem Zuschuß geförderten WG in voller Höhe aktivieren oder er kann den Zuschuß erfolgsneutral behandeln und die AHK des WG gekürzt um den Zuschußbetrag aktivieren (krit. zu diesem Wahlrecht allerdings GAIL, StbJb. 1990/91, 67 [86]). Erhält der Stpfl. den Zuschuß in einem der Anschaffung oder Herstellung vorangehenden Wj. und beabsichtigt er, ihn erfolgsneutral zu behandeln, so gestattet R 34 Abs. 4 EStR, in Höhe des noch nicht verwendeten Zuschußbetrags eine stfreie Rücklage zu bilden, die bei Anschaffung oder Herstellung des WG auf dieses zu übertragen ist.

i) Rücklage für Ersatzbeschaffung gemäß R 35 EStR

459

Scheidet ein WG aufgrund höherer Gewalt (zB aufgrund von Elementarereignissen – etwa Brand, Sturm, Überschwemmung – oder aufgrund anderer unabwendbarer Ereignisse – Diebstahl, unverschuldeter Unfall –) aus dem BV aus und erhält der Stpfl. dafür eine Entschädigung (typischerweise durch eine Versicherungsleistung), kann dieser Vorgang zur zwangsweisen Aufdeckung von in

dem WG ruhenden stillen Reserven führen. Gleiches gilt bei Veräußerung eines WG zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs (zB Enteignung, Inanspruchnahme zu Verteidigungszwecken). R 35 Abs. 1 EStR gestattet dem Stpfl. aber unter bestimmten Voraussetzungen (Anschaffung oder Herstellung eines funktionsgleichen WG innerhalb einer bestimmten Frist), die stillen Reserven auf das ErsatzWG zu übertragen (zur Funktionsgleichheit vgl. aus neuerer Zeit BFH v. 22.1.2004 – IV R 65/02, BStBl. II 2004, 421). Soweit der Stpfl. am Schluß des Wj., in dem das WG aus dem BV ausgeschieden ist, noch keine Ersatzbeschaffung vorgenommen hat, darf er gem. R 35 Abs. 4 EStR in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven eine den stl. Gewinn mindernde Rücklage bilden, wenn die Ersatzbeschaffung ernstlich geplant und zu erwarten ist. Zu Einzelheiten s. Anm. 571 ff.

460 j) § 6 UmwStG

§ 6 UmwStG ermöglicht die Bildung einer den stl. Gewinn mindernden Rücklage für den sog. Übernahmefolgegewinn, der einer eine Körperschaft übernehmenden PersGes. dadurch entsteht, daß zwischen ihr und der Körperschaft bestehende Forderungen und Verbindlichkeiten durch Konfusion erlöschen oder Rückstellungen aufgelöst werden. Zur Anwendung des § 6 UmwStG auf andere Umwandlungs-, Verschmelzungs- und Einbringungsfälle vgl. WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, § 6 UmwStG Rn. 16.

461 3. Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte

Grundsatz: Sofern das Handelsrecht ein Wahlrecht zum Ansatz eines grds. passivierungsfähigen Postens vorsieht, besteht strechtlich nach den Grundsätzen der Entscheidung des Großen Senats des BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68 (BStBl. II 1969, 291 [293]) ein Passivierungsverbot (vgl. auch BFH v. 20.1.1983 – IV R 168/81, BStBl. II 1983, 375).

Einzelfälle: Handelsrechtlich bestehen Passivierungswahlrechte für Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, die innerhalb des folgenden Geschäftsjahres, aber später als in den ersten drei Monaten desselben nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB), sowie allg. für Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 HGB). Diese Rückstellungen dürfen nach dem oben genannten Grundsatz stl. nicht gebildet werden.

Vgl. für die Rückstellungen gem. § 249 Abs. 1 Satz 3 HGB BERGER/M. RING in Beck-BilKomm. V. § 249 Rn. 110; für Aufwandsrückstellungen gem. § 249 Abs. 2 HGB BFH v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 572 (575); v. 12.12.1991 – IV R 28/91, BStBl. II 1992, 600 (602); CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 20; krit. insoweit aber KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 185 ff.

Ein weiteres Wahlrecht findet sich in Art. 28 Abs. 1 EGHGB für Pensionsrückstellungen, wenn die Pension vor dem 1.1.1987 zugesagt wurde; Gleiches gilt bei späterer Erhöhung einer sog. Altzusage. Zulässigkeit und Umfang der Bildung von Pensionsrückstellungen in der StBil. richten sich nach § 6a. Die hM nahm wegen des Wortlauts der Vorschrift („Für Pensionverpflichtungen darf eine Rückstellung ... gebildet werden ...“) ein eigenständiges stl. Passivierungswahlrecht an (Nachw. bei SCHMIDT/SEEGER XIX. § 6a Rn. 3). UE bestand jedoch bereits für VZ vor 1987 sowohl handels- als auch strechtlich Passivierungspflicht für Pensionsrückstellungen (s. § 6a Anm. 159 f.; für das Handelsbilanzrecht ebenso SIEKER, BB 1987, 1851 [1852]).

462–464 Einstweilen frei.

4. Passivierungsgebote

465

Handelsrecht: Handelsrechtlich statuiert § 249 Abs. 1 HGB ein Passivierungsgebot für Verbindlichkeitsrückstellungen, für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, für Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb der ersten drei Monate nachgeholt werden, für Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden sowie für Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (Kulanzrückstellungen). Gem. § 250 Abs. 2 HGB sind darüber hinaus passive Rechnungsabgrenzungsposten, also Einnahmen vor dem Abschlußstichtag, die Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen. Aber auch soweit ausdrückliche Regelungen fehlen, ist die Passivierung aller passivierungsfähigen Posten, für die weder ein Passivierungswahlrecht noch ein Passivierungsverbot besteht, geboten. Dies folgt aus dem gem. § 246 Abs. 1 HGB geltenden Vollständigkeitsprinzip. Danach besteht handelsrechtlich ein Passivierungsgebot insbes. auch für Verbindlichkeiten.

Steuerrecht: Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips gelten die handelsrechtlichen Passivierungsgebote auch für die StBil., soweit das Steuerrecht in Abs. 2–5 keine besonderen Regelungen trifft (zum Vorrang der stl. Spezialvorschriften Anm. 61).

Ein stl. Passivierungsgebot besteht danach für folgende Posten:

- ▷ Verbindlichkeiten (vgl. Anm. 480 ff.);
- ▷ Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (vgl. Anm. 490 ff.);
- ▷ Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb der ersten drei Monate nachgeholt werden (vgl. Anm. 521);
- ▷ Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (vgl. Anm. 521);
- ▷ passive Rechnungsabgrenzungsposten, sofern die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 vorliegen (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 245).

Einstweilen frei.

466–469

5. Passivierungsverbote**a) Überblick**

470

Passivierungsverbote ergeben sich häufig ausdrücklich aus dem Gesetz; teilweise aber auch aus den GoB. Darüber hinaus führen auch handelsrechtliche Passivierungswahlrechte dazu, daß insoweit stl. ein Passivierungsverbot besteht (dazu oben Anm. 461).

b) Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte (Abs. 3)

471

Handelsrecht: Handelsrechtlich sind Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte zu bilden, wenn der Rechtsinhaber seine daraus resultierenden Ansprüche bereits geltend gemacht hat. Auch wenn der Rechtsinhaber seine Ansprüche noch nicht geltend gemacht hat, ist eine Rückstellung zu bilden, wenn eine Inanspruchnahme des Stpfl. ernsthaft

droht. Für mögliche, aber noch nicht bekannt gewordene Rechtsverletzungen müssen darüber hinaus ggf. Pauschalrückstellungen gebildet werden (BERGER/M. RING in Beck-BilKomm. V. § 249 Rn. 100 Stichwort „Patentverletzung“).

Steuerrecht: Auch stl. sind Rückstellungen zu bilden, wenn der Rechtsinhaber seine Ansprüche bereits geltend gemacht hat (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1) und wenn dies noch nicht geschehen ist, aber mit einer Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2). In allen anderen Fällen besteht gem. Abs. 3 ein Passivierungsverbot. Eine nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 gebildete Rückstellung ist zudem spätestens in der Bilanz des dritten auf ihre Bildung folgenden Wj. aufzulösen, wenn der Inhaber des Schutzrechts seine Ansprüche nicht geltend gemacht hat. Zu Einzelheiten s. Anm. 1800 ff.

472 c) Rückstellungen für Dienstjubiläumszuwendungen (Abs. 4)

Handelsrecht: In der HBil. sind für sämtliche rechtsverbindlich zugesagten Leistungen aus Anlaß von Dienstjubiläen Rückstellungen insoweit zu bilden, als die vertraglichen Anspruchsvoraussetzungen durch die Betriebszugehörigkeit des ArbN am Bilanzstichtag erfüllt sind (BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 [846]; BERGER/M. RING in Beck-BilKomm. V. § 249 Rn. 100 Stichwort „Jubiläumszuwendungen“).

Steuerrecht: Stl. dürfen diese Rückstellungen hingegen nur gebildet werden, wenn das Dienstverhältnis mindestens zehn Jahre bestanden hat, das Dienstjubiläum das Bestehen des Dienstverhältnisses von mindestens 15 Jahren voraussetzt, die Zusage schriftlich erteilt worden ist und soweit der Zuwendungsberechtigte seine Anwartschaft erst nach dem 31.12.1992 erworben hat. Soweit diese Voraussetzungen nicht gegeben sind, besteht gem. Abs. 4 ein Passivierungsverbot. Zu Einzelheiten s. Anm. 1830 ff.

473 d) Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften/Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Abs. 4a)

Schrifttum: GROH, Verbindlichkeitsrückstellung und Verlustrückstellung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede, BB 1988, 27; BÜCHELE, Der Apotheker-Fall – Beschluß des Großen Senats vom 23.6.1997, DB 1997, 2447; FÜGER/RIEGER, Das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform – rückwirkende Änderungen im EStG, KStG und UmwStG, DStR 1997, 1427; GOUTIER/K.-D. MÜLLER, Verfassungswidrigkeit der rückwirkenden Steuerverschärfungsvorschriften des „Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform“, BB 1997, 2242; GREFE, Bilanz-(steuer-)rechtliche Aspekte des Verbots von Drohverlustrückstellungen, BB 1997, 2635; HEDDÄUS, Grenzen der Bilanzierung von Drohverlustrückstellungen nach geltendem Recht und nach dem Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1998, BB 1997, 1463; KÜTING/KESSLER, Der Streit um den Apotheker-Fall: Meinungssache oder Stimmungsmache?, DB 1997, 2441; MOXTER, Zur Abgrenzung von Verbindlichkeitsrückstellungen und (künftig grundsätzlich unzulässigen) Verlustrückstellungen, DB 1997, 1477; PLEWKA/HÖPPNER, Das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 1997, 986; WEBER-GRELLET, Der Apotheker-Fall – Anmerkungen und Konsequenzen zum Beschluß des Großen Senats vom 23.6.1997 GrS 2/93, DB 1997, 2233; BORDEWIN, Keine Rückstellungen für drohende Verluste in der Steuerbilanz, FR 1998, 226; HERZIG/RIECK, Die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften im Steuerrecht – Übergangsfragen und Grundsätzliches, BB 1998, 311; KANZLER, Unsterbliche Drohverlustrückstellung im Einkommensteuerrecht?, FR 1998, 421; MOXTER, Künftige Verluste in der Handels- und Steuerbilanz, DStR 1998, 510; SIEGEL, Rückstellungen, Teilwertabschreibungen und Maßgeblichkeitsprinzip, StuB 1999, 195; PILTZ, Verbindlichkeit versus Drohverlust – welche Rückstellungen sind noch erlaubt?, StbJb. 1999/2000, 221; KÜTING/KESSLER, Einige Bemerkungen zum Verhältnis von Imparitätsprinzip und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, StuB 2000, 21; SCHEFFLER, Verbreiterung der Bemessungsgrundlage: Was bleibt von Rückstellungen in der Steuerbilanz?

(Teil I), StuB 2000, 489; SIEGEL, Rückstellungen in der Steuerbilanz und Leistungsfähigkeitsprinzip, StuB 2000, 21; WEBER-GRELLET, Aktuelle bilanzsteuerliche Probleme nach dem Steuerentlastungsgesetz, BB 2000, 1024.

Begriff: Schwebende Geschäfte sind gegenseitige, auf Leistungsaustausch gerichtete Verträge iSd. §§ 320 ff. BGB, soweit der zur Sach-, Dienst- oder Werkleistung Verpflichtete seine Leistung abgesehen von unwesentlichen Nebenpflichten noch nicht vollständig erfüllt hat (vgl. Anm. 330).

Passivierungsverbot für Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften bei Bestehen der Ausgeglichenheitsvermutung: Nach den GoB werden Ansprüche und Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften grds. nicht bilanziert (vgl. dazu Anm. 330). Es besteht demnach ein Passivierungsverbot für die Verpflichtung des Stpfl. aus dem schwebenden Geschäft (KÜTING/KESSLER, DB 1997, 2441 [2444]; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 11. Aufl. 2000, 233). Die Verpflichtung ist zwar abstrakt, nicht aber konkret passivierungsfähig (zur Unterscheidung zwischen abstrakter und konkreter Passivierungsfähigkeit vgl. Anm. 300).

Passivierungsverbot für Rückstellung bei drohendem Verlust aus dem schwebenden Geschäft: Ist die sich aus dem schwebenden Geschäft ergebende Verbindlichkeit höher als der Anspruch des Stpfl. gegen seinen Vertragspartner, so ist handelsrechtlich eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in Höhe des Saldos aus dem Wert der eigenen Verpflichtung und dem Wert des Anspruchs des Stpfl. zu bilden.

BORDEWIN, FR 1998, 226 (227); HERZIG/RIECK, BB 1998, 311; BERGER/M. RING in Beck-BilKomm. V. § 249 Rn. 58.

Die Pflicht zur Bildung einer solchen Rückstellung ergibt sich aus § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB; sie hat ihren Grund in der Geltung des Vorsichtsprinzips.

BORDEWIN, FR 1998, 226 (232); aA KÜTING/KESSLER, DB 1997, 2441 (2445).

Auch das sich aus dem Vorsichtsprinzip ergebende Imparitätsprinzip wird als Grundlage herangezogen.

BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 (738); KÜTING/KESSLER, DB 1997, 2441 (2445); HERZIG/RIECK, BB 1998, 311.

Stl. ist die Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nunmehr gem. Abs. 4a verboten.

Das Passivierungsverbot gilt auch für Land- und Forstwirte sowie bilanzierende Freiberufler, obwohl diese ihre Bilanz nur nach § 4 Abs. 1 aufstellen und § 5 für sie nicht anwendbar ist (KANZLER, FR 1998, 421 [424]; aA BORDEWIN, FR 1998, 226 [230]).

Das Verbot der Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften wird im Schrifttum teilweise begrüßt.

WEBER-GRELLET, DB 1997, 2233 (2235); SIEGEL, StuB 1999, 195 (197); SIEGEL, StuB 2000, 29 (33).

Überwiegend wird es aber kritisiert.

BÜCHELE, DB 1997, 2447; GREFE, BB 1997, 2635 (2637 f.); HEDDÄUS, BB 1997, 1463 (1468 f.); PLEWKA/HÖPPNER, GmbHR 1997, 986 (987 f.); BORDEWIN, FR 1998, 226 (232); HERZIG/RIECK, BB 1998, 311 (313 ff.); MOXTER, DStR 1998, 509 (510); KÜTING/KESSLER, StuB 2000, 21 (28 f.).

Gelegentlich wird es sogar als verfassungswidrig angesehen.

HEDDÄUS, BB 1997, 1463 (1468 f.); MOXTER, DB 1997, 1477; zweifelnd insoweit allerdings BORDEWIN, FR 1998, 226 (233).

Die Vorschrift war erstmals für das Wj. anzuwenden, das nach dem 31.12.1996 endete.

Zweifelnd an der Verfassungsmäßigkeit im Hinblick auf vom KJ. abweichende Wj. GOUTIER/MÜLLER, BB 1997, 2242 (2245); BORDEWIN, FR 1998, 226 (230).

Zuvor zulässigerweise gebildete Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften waren in dem ersten nach dem 31.12.1996 endenden Wj. zu mindestens 25 vH und im zweiten bis sechsten folgenden Wj. zu mindestens 15 vH aufzulösen (dazu auch FÜGER/RIEGER, DSrT 1997, 1427 [1428 f.]; PILTZ, StbJb. 1999/2000, 221 [222]). Freiwillig war auch eine schnellere Auflösung zulässig.

Zum Zusammentreffen von der Pflicht zur Auflösung von Rückstellungen einerseits wegen der Einführung des Abs. 4a und andererseits aufgrund der GoB (zB weil sich herausgestellt hat, daß der durch die Bildung der Rückstellung antizipierte Verlust nicht oder nicht in der angenommenen Höhe droht) vgl. BMF v. 23.12.1997, DSrT 1998, 81; BORDEWIN, FR 1998, 226 (231); HERZIG/RIECK, BB 1998, 311 (312).

Weiterhin möglich ist aber der Ausweis eines Erfüllungsrückstands (dazu unten Anm. 485 und 514, jeweils Stichwort „Erfüllungsrückstand“) aus einem schwebenden Geschäft als Verbindlichkeit oder als Rückstellung (BFH v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BFH/NV 2005, 109 [110]; BORDEWIN, FR 1998, 226 [229]; WEBER-GRELLET, BB 2000, 1024 [1027]). Das Passivierungsverbot des Abs. 4a betrifft nur den zukünftigen, noch schwebenden Teil eines schwebenden Geschäfts, nicht den – bei Dauerschuldverhältnissen pro rata temporis – abgewickelten Teil.

Zu dieser Unterscheidung bereits GROH, BB 1988, 27; KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 310 f.; vgl. auch BORDEWIN, FR 1998, 226 (229); PILTZ, StbJb. 1999/2000, 221 (226 f.).

Ist das schwebende Geschäft ein Liefergeschäft, so kann der Stpfl. trotz der Regelung des Abs. 4a den zu erwartenden Verlust uU im Rahmen der bei ihm als halbfertige Erzeugnisse zu aktivierenden HK des zu liefernden Gegenstands berücksichtigen, denn insoweit kann eine Teilwertabschreibung nach dem Grundsatz der verlustfreien Bewertung vorgenommen werden (SCHEFFLER, StuB 2000, 489 [493]; vgl. in diesem Sinne auch BORDEWIN, FR 1998, 226 [228]; HK dürfen nicht höher als der Wert des Anspruchs gegen den Besteller angesetzt werden).

474 e) Rückstellungen für Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (Abs. 4b Satz 1)

Schrifttum: GROH, Verbindlichkeitsrückstellung und Verlustrückstellung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede, BB 1988, 27; KÜHNBERGER/FAATZ, Zur Bilanzierung von Altlasten, BB 1993, 98; BIENER, Rückstellungen wegen der Anschaffung nicht werthaltiger Vermögensgegenstände, in Festschr. Moxter, 1994, 127; BORDEWIN, Umweltschutzbedingte Aufwendungen in der Bilanz, DB 1994, 1685; LUDEWIG, § 17 Abs. 2a D-Markbilanzgesetz – Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung für Rückstellungen für behebungspflichtige (ökologische) Lasten?, WPg. 1995, 325; PFITZER/SCHAUM/OSER, Rückstellungen im Lichte aktueller Rechtsentwicklungen, BB 1995, 1373; KOTHs, Ausgewählte Fragen zum neuen Rückstellungsrecht, StbJb. 1999/2000, 249; R. KÖHLER, Aufwandsvorverlagerung durch die – unzulässige – Passivierung von künftigen Anschaffungs- und Herstellungsaufwendungen (Teil I), StBp. 2000, 345; SCHULZE-OSTERLOH in DSrT 23 (2000), 67.

Abs. 4b Satz 1 untersagt in Übereinstimmung mit der vor der Einfügung der Vorschrift ergangenen Rspr. und in der Literatur herrschenden Auffassung die Bildung von Rückstellungen für solche ungewissen Verbindlichkeiten, deren Erfüllung zu AHK eines WG führen.

BFH v. 23.3.1995 – IV R 66/94, BStBl. II 1995, 772 (774); v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655 (657); v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733 (734); GROH, BB 1988, 27; GÜNKEL, StbJb. 1990/91, 97 (109); KUPSCH, BB 1992, 2320 (2323); CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 32; HERZIG in Festschr. L. Schmidt, 1993, 209 (222); SAR-

RAZIN, WPg. 1993, 1 (5); SIEGEL, BB 1993, 326 (328); BAUM, DB 1995, 153 (161); FLIES, StBp. 1996, 109 (113 f.); CHRISTIANSEN, DSz 2002, 163 (169); aA aber CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1362 f.); CREZELIUS, NJW 1994, 981 (983); LOOSE, FR 1994, 137 (142); für Sanierungskosten ebenso Anm. 844 und KÜHNBERGER/FAATZ, BB 1993, 98 (104).

Die Regelung hat klarstellende Bedeutung.

BTDrucks. 14/23, 170; ROSS/SEIDLER, BB 1999, 1258 (1261 m. Fn. 26); R. KÖHLER, StBp. 2000, 345; SCHULZE-OSTERLOH in DSz 23 (2000), 67 (81 f.); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, III. Rn. D 929; R. KÖHLER, StBp. 2001, 153 (156); GEHM, BuW 2003, 542 (546); R. KÖHLER, StBp. 2003, 168 (169 m. Fn. 1); krit. zu der Vorschrift aber KOTHs, StbJb. 1999/2000, 249 (251 ff.).

Zu der früheren Rechtslage wurde teilweise die Ansicht vertreten, daß eine Verbindlichkeitsrückstellung jedenfalls für solche Aufwendungen zu bilden sei, die zu AHK eines WG führten, auf das nach dem Erwerb sogleich eine vollständige Teilwertabschreibung vorzunehmen sei.

GAIL, StbJb. 1990/91, 67 (85); BIENER in Festschr. Moxter, 1994, 127 (134 f.); BORDEWIN, DB 1994, 1685 (1687); LUDEWIG, WPg. 1995, 325 (327); PFITZER/SCHAUM/OSER, BB 1995, 1373 (1377).

Dieser Auffassung ist durch die Regelung des Abs. 4b Satz 1 der Boden entzogen.

Hatte der Stpfl. in der Vergangenheit Rückstellungen für Aufwendungen, die AHK für ein WG sind, gebildet, so waren diese gem. § 52 Abs. 14 in dem ersten VZ, dessen Veranlagung noch nicht bestandskräftig war, in vollem Umfang aufzulösen.

f) Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebauter oder abgebauter radioaktiver Anlagenteile (Abs. 4b Satz 2)

475

Schrifttum: GÜNKEL/FENZL, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz: Bilanzierung und Verlustverrechnung, DSz 1997, 649; KÜTING/KESSLER, Zur geplanten Reform des bilanzsteuerlichen Rückstellungsrechts nach dem Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, DSz 1998, 1937

Abs. 4b Satz 2 verbietet die Bildung von Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebauter oder abgebauter radioaktiver Anlagenteile. Die Regelung betrifft die Verpflichtung von Kernkraftwerksbetreibern zur Entsorgung abgebrannter Kernbrenn-Elemente durch Wiederaufbereitung und Rückführung in den Wirtschaftskreislauf. Darin liegen ein Herstellungsvorgang in bezug auf die neu gewonnenen MOX-Brennelemente sowie ein Entsorgungsvorgang. Hinsichtlich des Herstellungsvorgangs wird die Bildung einer Rückstellung durch Abs. 4b Satz 1 untersagt; hinsichtlich des Entsorgungsvorgangs greift Abs. 4b Satz 2 ein. Die Regelung ist im Schrifttum überwiegend auf Kritik gestoßen. Zum einen wird kritisiert, daß verkannt werde, daß die Kernkraftwerksbetreiber mit der Entsorgung der Brennelemente einer mit der Betriebsgenehmigung verbundenen öffentlich-rechtlichen Entsorgungsverpflichtung nachkämen.

KÜTING/KESSLER, DSz 1998, 1937 (1942); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, III. Rn. D 930.

Zum anderen wird beanstandet, daß es sich um eine Einzelfallregelung („Jex Atomindustrie“) handle.

GÜNKEL/FENZL, DSz 1997, 649 (651); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, III. Rn. D 930.

476 **g) Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten im weiteren Sinne**

Begriff: Rechnungsabgrenzungsposten lassen sich unterteilen in transitorische Posten *ieS*, transitorische Posten *iwS* und antizipative Posten (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/8 Rn. 1ff).

► *Passive transitorische Posten ieS* sind Einnahmen, die der Stpfl. vor dem Bilanzstichtag erhält, aber Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen (zB Vereinnahmung von Miet- oder Pachtzahlungen, die das folgende Jahr betreffen).

► *Passive transitorische Posten iwS* sind vor dem Bilanzstichtag erhaltene Einnahmen, die nicht innerhalb einer bestimmten Zeit nach dem Bilanzstichtag erfolgswirksam werden.

► *Passive antizipative Posten* sind Aufwendungen, denen erst später Ausgaben folgen.

Bilanzierung: Passive antizipative Posten werden in der Bilanz als Verbindlichkeiten ausgewiesen (WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht, 1996, 122; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/8 Rn. 24 mwN). Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 sieht – in Übereinstimmung mit § 250 Abs. 2 HGB – nur den Ansatz passiver transitorischer Posten *ieS* als Rechnungsabgrenzungsposten vor. Für passive transitorische Posten *iwS* besteht sowohl handelsrechtlich als auch stl. ein Passivierungsverbot (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch III. Rn. D 430f).

477–479 Einstweilen frei.

II. Verbindlichkeiten

Schrifttum: MOXTER, Zum Passivierungszeitpunkt von Umweltschutzrückstellungen, in Festschr. Forster, 1992, 427; BÖCKING, Verbindlichkeitsbilanzierung, Wiesbaden 1994; CLEMM, Zur Nichtpassivierung entstandener Verbindlichkeiten wegen nachträglicher wirtschaftlicher Verursachung (Realisation) oder: Wie dynamisch ist die Bilanz im Rechtsinne?, in Festschr. Moxter, 1994, 167; MOXTER, Die BFH-Rechtsprechung zu den Wahrscheinlichkeitsschwellen bei Schulden, BB 1998, 2464; WASSERMEYER, Aktuelle Rechtsprechung des I. Senats des BFH, WPg. 2002, 10.

480 **1. Begriff**

Schrifttum: MATSCHKE/SHELLHORN, Gibt es einen neuen Verbindlichkeitsbegriff?, in Festschr. Sieben, 1998, 447; MOXTER, Neue Ansatzkriterien für Verbindlichkeitsrückstellungen (Teil I), DStR 2004, 657

Allgemeines: Eine Verbindlichkeit ist eine dem Grund und der Höhe nach feststehende Leistungsverpflichtungen gegenüber einem Dritten (Außenverpflichtung), die für den Stpfl. eine wirtschaftliche Belastung darstellt.

BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86, DStR 1990, 484; v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479 (480); v. 12.12.1990 – I R 27/88, BFH/NV 1992, 8 (9); v. 20.1.1993 – I R 115/91, BStBl. II 1993, 373 (374); v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139 (141); v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (537); v. 5.6.2001 – I R 96/00, BFH/NV 2002, 1638 (1639); v. 5.6.2002 – I R 23/01, BFH/NV 2002, 1434 (1435); v. 19.11.2003 – I R 77/01, BFH/NV 2004, 271; v. 20.10.2004 – I R 11/03, DStR 2005, 186 (187); MATSCHKE/SHELLHORN, in Festschr. Sieben, 1998, 447 (448 f.); weitergehend MOXTER, BB 1998, 2464 (2466) – auch dem Grund bzw. der Höhe nach ungewisse Verpflichtungen, die mit einem synallagmatisch unmittelbar zuzuordnenden Vermögenszugang einhergehen.

Verpflichtungen des Stpfl. gegen sich selbst (Innenverpflichtungen) sind hingegen keine Verbindlichkeiten im bilanzrechtlichen Sinn (RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 60).

Betriebliche Veranlassung: Eine Verbindlichkeit darf nur dann ausgewiesen werden, wenn sie betrieblich veranlaßt ist. Ist die einer Verbindlichkeit zugrundeliegende Aufwendung hingegen privat veranlaßt, darf sie den Gewinn nicht mindern.

Rechtsnatur: Die Verbindlichkeit kann sich aus privatrechtlichen Vereinbarungen oder aus dem öffentlichen Recht ergeben.

Beispiele: Privatrechtliche Verpflichtungen ergeben sich aus Schuldverhältnissen iSd. § 241 BGB. Öffentlich-rechtliche Verpflichtungen sind zB Steuern, Gebühren und Beiträge, die der Stpfl. zu leisten hat.

Auch faktische Leistungsverpflichtungen, denen sich der Stpfl. nicht entziehen kann (zB Garantieleistungen, die der Stpfl. aus Kulanzgründen erbringt, oder die freiwillige Leistung eines Kundenbonus), können Verbindlichkeiten darstellen.

MOXTER in Festschr. Forster, 1992, 427 (429); MOXTER, DStR 2004, 1057; SCHULZE-OSTERLOH in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 42 Rn. 214; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 756.

Art der Verpflichtung: Bei der Außenverpflichtung kann es sich um eine Zahlungsverpflichtung oder eine sonstige Leistungsverpflichtung handeln (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126 [128]).

Fälligkeit: Auf die Fälligkeit der Verpflichtung kommt es nicht an.

BFH v. 15.2.2000 – X B 121/99, BFH/NV 2000, 1450; WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht, 1996, 134; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 759.

Leistungsfähigkeit und Leistungswilligkeit des Stpfl. sind für das Bestehen einer Verbindlichkeit unerheblich.

BFH v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747 (748); v. 26.2.1993 – VIII B 87/92, BFH/NV 1993, 364 (365); WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht, 1996, 134; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 42 Rn. 214; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 759.

2. Bilanzierung

Schrifttum: EHMCKE, Bilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz, DStZ 1995, 691

a) Grundsatz Passivierungspflicht

481

Eine gegenüber Dritten bestehende, nach Grund und Höhe sichere Verbindlichkeit ist zwingend zu passivieren.

BFH v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592f.; v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244 (245); v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 (118); EHMCKE, DStZ 1995, 691 (693); METZE/LIPPEK, Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, B 234 Rn. 18; WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht, 1996, 129.

b) Ausnahmen

482

Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften: Zum Passivierungsverbot für Verbindlichkeiten, die sich aus schwebenden Geschäften ergeben, für die die Ausgeglichenheitsvermutung gilt, vgl. oben Anm. 473.

Verbindlichkeiten, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden müssen, stellen für den Stpfl. keine wirtschaftliche Belastung dar und dürfen aus diesem Grund insoweit nicht passiviert werden, als mit einer Inanspruchnahme nicht zu rechnen ist.

BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359; v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479 (481); v. 12.12.1990 – I R 27/88, BFH/NV 1992, 8 (10); v.

3.6.1992 – X R 50/91, BFH/NV 1992, 741 (742); v. 9.2.1993 – VIII R 21/92, BStBl. II 1993, 543; v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 (324); v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592 (593); v. 27.3.1996 – I R 3/95, BStBl. II 1996, 470 (471); v. 20.10.2004 – I R 11/03, DStR 2005, 186 (187); HERZIG, DB 1990, 1341 (1347); MOXTER in Festschr. Forster, 1992, 427 (429); EHMCKE, DStZ 1995, 691 (694); MOXTER, BB 1998, 2464 (2465); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 42 Rn. 214; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, III. Rn. D 859; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 312.

Das ist zB der Fall, wenn feststeht oder zumindest anzunehmen ist, daß der Stpfl. die Einrede der Verjährung erheben wird.

BFH v. 3.6.1992 – X R 50/91, BFH/NV 1992, 741 (742); v. 9.2.1993 – VIII R 21/92, BStBl. II 1993, 543; v. 15.2.2000 – X B 121/99, BFH/NV 2000, 1450; SCHULZE-OSTERLOH in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 42 Rn. 214; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch III. Rn. D 859.

Ist der Stpfl. hingegen trotz eingetretener Verjährung erfüllungsbereit, ist die Verbindlichkeit weiterhin zu passivieren (BÖCKING, Verbindlichkeitsbilanzierung, 1994, 34).

Verbindlichkeiten, von denen der Gläubiger keine Kenntnis hat: Teilweise wird die Kenntnis des Gläubigers von dem Anspruch, der der Verbindlichkeit des Stpfl. zugrundeliegt, gefordert. Eine Verpflichtung des Stpfl. zur Leistung von Schadensersatz soll danach erst dann auszuweisen sein, wenn der zum Schadensersatz verpflichtende Umstand aufgedeckt worden ist.

BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802 (804); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 312.

Dem ist nicht zuzustimmen (glA EHMCKE, DStZ 1995, 691 [693]). Allenfalls dann, wenn die Entdeckung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen ist, hat die Passivierung mangels wirtschaftlicher Belastung des Stpfl. zu unterbleiben.

483 3. Zeitpunkt der Bilanzierung

Schrifttum: MOXTER, Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht, StuW 1989, 232; FÖRSCHLE/SCHIEFFELS, Die Bilanzierung von Umweltschutzmaßnahmen aus bilanztheoretischer Sicht, DB 1993, 1197; WOERNER, Zeitpunkt der Passivierung von Schulden und Verbindlichkeitsrückstellungen, in Festschr. Moxter, 1994, 483; WEBER-GRELLET, BFH-Rechtsprechung zu Rückstellungen auf dem Prüfstand, StbJb. 2002/2003, 241; SCHELLHORN, Die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach dem Urteil des BFH vom 27. Juni 2001 im Kontext der Europäisierung und Internationalisierung der Rechnungslegung, BFuP 2003, 306.

Für den Zeitpunkt der Bilanzierung einer Verbindlichkeit ist ihre rechtliche Entstehung ein wichtiger, aber nicht der alleinige Maßstab (WOERNER in Festschr. Moxter, 1994, 483 [488 f.]). Maßgeblich ist die Entstehung einer wirtschaftlichen Last für den Stpfl. (BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 [118]; WEBER-GRELLET, StbJb. 2002/2003, 241 [267]).

Nicht durchgesetzt hat sich in der stl. Rspr. die im bilanzrechtlichen Schrifttum verschiedentlich vertretene, aber auch hier umstrittene Ansicht, daß eine Verbindlichkeit – in Anwendung des Realisationsprinzips nicht nur auf Erträge, sondern auch auf Aufwendungen – nur dann zu passivieren sei, wenn sie Umsätze des abgelaufenen Wj. alimentiert habe.

Dafür MOXTER, StuW 1989, 232 (234); MOXTER in Festschr. Forster, 1992, 428 (433); FÖRSCHLE/SCHIEFFELS, DB 1993, 1197 (1198); aA KUPSCH, BB 1992, 2320 (2325); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 755; krit. auch CLEMM in Festschr. Moxter, 1994, 167 (172, 189 f.); vgl. zum Streitstand auch SCHELLHORN, BFuP 2003, 306 (309 ff.).

Dem ist der – allerdings regelmäßig im Zusammenhang mit der Passivierung von Verbindlichkeitsrückstellungen vorgebrachte, aber auch in diesem Zusammenhang zutreffende – Einwand entgegenzuhalten, daß es keinen bilanzrechtlichen Grundsatz gibt, welcher es gebiete, Aufwand in das Jahr zu verlagern, in dem die dem Aufwand zuzuordnenden Erträge erzielt werden.

BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121; CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 38; WASSERMEYER, WPg. 2002, 10 (12).

Lediglich die Vorschriften über die Aktivierung von AHK fordern ein Hinausschieben der Erfolgswirksamkeit von Aufwendungen; darüber hinaus besteht bilanzrechtlich keine Möglichkeit, Aufwendungen zu einem späteren Zeitpunkt als dem ihrer rechtlichen Entstehung zu erfassen (so zutr. WASSERMEYER, WPg. 2002, 10 [12]).

4. Auflösung

484

Schrifttum: KNOBBE-KEUK, Rangrücktrittsvereinbarung und Forderungserlaß mit oder ohne Besserungsschein, StuW 1991, 306; GROH, Eigenkapitalersatz in der Bilanz, BB 1993, 1882; HÄUSELMANN, Rangrücktritt versus Forderungsverzicht mit Besserungsabrede, BB 1993, 1552; HERLINGHAUS, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, Köln 1994; HEERMA, Passivierung bei Rangrücktritt: widersprüchliche Anforderungen an Überschuldungsbilanz und Steuerbilanz?, BB 2005, 537.

Eine Verbindlichkeit ist auszubuchen, wenn sie erloschen ist. Das ist insbes. bei Erfüllung oder Erlaß der Fall.

BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; GROH, BB 1993, 1882 (1884); HEERMA, BB 2005, 537 (542); für den handelsrechtlichen Jahresabschluß ebenso HÄUSELMANN, BB 1993, 1552 (1553); zu den weiteren stl. Folgen vgl. auch KNOBBE-KEUK, StuW 1991, 306 (307); HERLINGHAUS, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, 1994, 41 ff.

Auch wenn sich ergibt, daß die Verbindlichkeit mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr zu erfüllen sein wird, muß sie ausgebucht werden (BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; v. 15.2.2000 – X B 121/99, BFH/NV 2000, 1450).

5. Einzelfälle

485

Auflösend bedingte Verbindlichkeiten:

Schrifttum: MATHIAK, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1987, 51; L. SCHMIDT, Anm. zu BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86, DStR 1990, 485.

Auflösend bedingte Verbindlichkeiten sind zu passivieren, bis die Bedingung eingetreten ist.

LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 61; SCHULZE-OSTERLOH in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 42 Rn. 214; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 314; aA (nur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung) L. SCHMIDT, DStR 1990, 485.

Dies gilt auch dann, wenn der Eintritt der Bedingung wahrscheinlich ist (aA MATHIAK, StuW 1987, 51 [52]; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 761). Allenfalls, wenn mit dem Eintritt der Bedingung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gerechnet werden kann, kann eine Passivierung mangels wirtschaftlicher Belastung des Stpfl. unzulässig sein (BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 761). Eine Passivierung kommt außerdem dann nicht in Betracht, wenn der Gläubiger den Eintritt der Bedingung nicht einseitig herbeiführen kann.

BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244 (246); v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 (118); v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139 (142).

Im letztgenannten Fall kann aber die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung geboten sein (BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139 [142]).

Auflösend bedingter Erlaß:

Schrifttum: SCHWEDHELM, Forderungsverzicht mit Besserungsabrede, DStR 1991, 73; DÖLLERER, Bilanzrechtliche Fragen des kapitaleretzenden Darlehens und der kapitaleretzenden Miete, in Festschr. Forster, 1992, 199; SENDER, Bilanzielle und körperschaftsteuerliche Behandlung der Verbindlichkeit mit Rangrücktrittsvereinbarung und des Forderungsverzichts gegen Besserungsklausel, GmbHR 1992, 157; HEERMA, Passivierung bei Rangrücktritt: widersprüchliche Anforderungen an Überschuldungsbilanz und Steuerbilanz?, BB 2005, 537.

Verbindlichkeiten, deren Erlaß unter einer auflösenden Bedingung steht, dürfen bis zum Eintritt der Bedingung nicht passiviert werden.

BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86, DStR 1990, 484 f.; v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588 (591 f.); SCHWEDHELM, DStR 1991, 73; SENDER, GmbHR 1992, 157 (158); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 314; HEERMA, BB 2005, 537 (542).

Ein auflösend bedingter Erlaß kann in einer Besserungsvereinbarung liegen (vgl. DÖLLERER in Festschr. Forster, 1992, 199 [203], sowie unten Stichwort „Besserungsvereinbarung“). Nicht jede Besserungsvereinbarung hat jedoch einen auflösend bedingten Erlaß zum Inhalt.

Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten dürfen erst bei Eintritt der Bedingung passiviert werden.

BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488 (489); v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 (118); v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139 (141 f.); LOOSE, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, 1993, 138 f.; KURTH/DELHAES, DB 2000, 2577 (2581).

Anders ist nur zu entscheiden, wenn der Eintritt der Bedingung sicher ist (SCHULZE-OSTERLOH in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 42 Rn. 214). Ist der Eintritt der Bedingung zumindest wahrscheinlich, ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden (vgl. dazu unten Anm. 514 Stichwort „Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten“).

Aufschiebend bedingter Erlaß: Verbindlichkeiten, deren Erlaß unter einer aufschiebenden Bedingung steht, sind zu passivieren (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 314).

Besserungsvereinbarung (Besserungsabrede, Besserungsschein):

Schrifttum: EPPLER, Das Quasi-Eigenkapital bei der GmbH als steuerrechtliches Problem, DB 1991, 195; GROH, Eigenkapitalersatz in der Bilanz, BB 1993, 1882; HERLINGHAUS, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, Köln 1994; GASSNER, Bilanzierung von Verbindlichkeiten nach bedingtem Verzicht oder nach Rangrücktritt, in Freundesgabe Haas, 1996, 121; SCHULZE-OSTERLOH, Rangrücktritt, Besserungsschein, eigenkapitalersetzende Darlehen – Voraussetzungen, Rechtsfolgen, Bilanzierung, WPg. 1996, 97; PRINZ, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, 661.

Ob eine gegenüber dem Stpfl. bestehende Forderung bei Abschluß einer Besserungsvereinbarung weiterhin zu passivieren ist, ist umstr.

Dafür EPPLER, DB 1991, 195; BÖCKING, Verbindlichkeitsbilanzierung, 1994, 87; HERLINGHAUS, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, 1994, 155; dagegen GROH, BB 1993, 1882 (1885); PRINZ, DStR 2000, 661 (669); für die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung GASSNER in Freundesgabe Haas, 1996, 121 (124 f.); SCHULZE-OSTERLOH, WPg. 1996, 97 (103 f.).

Liegt in der zugrundeliegenden Abrede ein unbedingter oder auflösend bedingter Erlaß der Forderung (so im Fall des BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II

1991, 588) oder ergibt die Auslegung der Abrede, daß die Forderung nur aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu tilgen sein soll, so kommt eine Passivierung nicht mehr in Betracht (dazu Stichworte „Auflösend bedingter Erlaß“ und „Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen“); in den übrigen Fällen ist die Verpflichtung weiterhin auszuweisen.

Eigenkapitalersetzende Darlehen:

Schrifttum: FLECK, Die Bilanzierung kapitalersetzender Gesellschafterdarlehen in der GmbH, in Festschr. Döllerer, 1988, 109; FLECK, Das kapitalersetzende Gesellschafterdarlehen in der GmbH-Bilanz – Verbindlichkeit oder Eigenkapital?, GmbHR 1989, 313; EPPLER, Das Quasi-Eigenkapital bei der GmbH als steuerrechtliches Problem, DB 1991, 195; HEMMELRATH, Bilanzierungsprobleme bei kapitalersetzender Nutzungsüberlassung, DStR 1991, 626; PRIESTER, Sind eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen Eigenkapital?, DB 1991, 1917; DÖLLERER, Bilanzrechtliche Fragen des kapitalersetzenden Darlehens und der kapitalersetzenden Miete, in Festschr. Forster, 1992, 199; MÜLLER-GATERMANN, Besteuerung bei Gesellschafter-Fremdfinanzierung – ein Zwischenergebnis, FR 1992, 497; NIEMANN/MERTZBACH, Eigenkapitalersetzende Darlehen in der Handels- und Steuerbilanz von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, DStR 1992, 929; L. SCHMIDT, Bemerkungen zur jüngsten Rechtsprechung des BFH zu § 15a EStG und deren mögliche Konsequenzen, DStZ 1992, 702; THIEL, Im Grenzbereich zwischen Eigen- und Fremdkapital – Ein Streifzug durch die ertragsteuerlichen Probleme der Gesellschafter-Fremdfinanzierung, GmbHR 1992, 20; GROH, Eigenkapitalersatz in der Bilanz, BB 1993, 1882; VOLLMER/MAURER, Die Eignung von Sanierungsdarlehen zur Abwehr der Überschuldung, DB 1993, 2315; BEINE, Eigenkapitalersetzende Gesellschafterleistungen, Düsseldorf 1994; HERLINGHAUS, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, Köln 1994; SCHULZE-OSTERLOH, Rangrücktritt, Besserungsschein, eigenkapitalersetzende Darlehen – Voraussetzungen, Rechtsfolgen, Bilanzierung, WPg. 1996, 97; BUCIEK, Das kapitalersetzende Darlehen im Steuerrecht, Stbg. 2000, 109; KURTH/DELHAES, Die Entsperrung kapitalersetzender Darlehen, DB 2000, 2577; WILLEMSSEN/COENEN, Kapitalersetzende Gesellschafterleistungen nach den Procedo-Urteilen des BGH, DB 2001, 910; v. GERKAN/HOMMELHOFF, Handbuch des Kapitalersatzrechts, 2. Aufl. Köln 2002; W.-D. HOFFMANN, Die Krux mit dem eigenkapitalersetzenden Darlehen bei der Bilanzierung, GmbH-StB 2004, 290; WOLF, Neues zur Rangrücktrittserklärungen von Gesellschaftern, StuB 2004, 771; UHLÄNDER, Eigenkapitalersetzende Darlehen in Steuer- und Gesellschaftsrecht – ein systematischer Überblick, BB 2005, 70.

Die Hingabe solcher Leistungen, die gesellschaftsrechtlich als eigenkapitalersetzend zu werten sind, führt handelsrechtlich zu Fremdkapital und damit zu Verbindlichkeiten.

FLECK in Festschr. Döllerer, 1988, 109 (112 ff.); FLECK, GmbHR 1989, 313 (314); DÖLLERER in Festschr. Forster, 1992, 199 (202); BEINE, Eigenkapitalersetzende Gesellschafterleistungen, 1994, 152 ff.; HERLINGHAUS, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, 1994, 144; SCHULZE-OSTERLOH, WPg. 1996, 97 (105); KLEINDIEK in v. Gerkan/Hommelhoff, Handbuch des Kapitalersatzrechts, 2. Aufl. 2002 Rn. 7.4 mwN; W.-D. HOFFMANN, GmbH-StB 2004, 290 (291); WOLF, StuB 2004, 771 (773); UHLÄNDER, BB 2005, 70 (72).

Aufgrund der Geltung des Maßgeblichkeitsprinzips gilt dies auch stl.

BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532 (534 f.); v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502 (504); v. 26.9.1996 – IV 105/94, BStBl. II 1997, 277 (279); v. 28.3.2000 – VIII R 28/98, BStBl. II 2000, 347 (348); v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436 (437); v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BFH/NV 2004, 697 (V); EPPLER, DB 1991, 195 (197); HEMMELRATH, DStR 1991, 626 (628); PRIESTER, DB 1991, 1917 (1923); NIEMANN/MERTZBACH, DStR 1992, 929 (932 f.); THIEL, GmbHR 1992, 20 (22); GROH, BB 1993, 1882 (1888); VOLLMER/MAURER, DB 1993, 2315 (2321); HEYMAN in Beck HdB B 231 Rn. 27 f.; WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht, 1996, 129; BUCIEK, Stbg. 2000, 109 (110); FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 11. Aufl. 2000, 298; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 550 Stichwort „Gesell-

schafterfinanzierung; Eigenkapitalersatz“; W.-D. HOFFMANN, GmbH-StB 2004, 290 (291); WOLF, StuB 2004, 771 (773); UHLÄNDER, BB 2005, 70 (72); aA MÜLLER-GATERMANN, FR 1992, 497 (500); krit. auch L. SCHMIDT, DStZ 1992, 702 (704).

Entgegen einer in der Literatur geäußerten Ansicht (KURTH/DELHAES, DB 2000, 2577 [2581]) nötigt die neuere Rspr. des BGH, nach der ein Anspruch einer GmbH aus § 31 Abs. 1 GmbHG wegen unzulässiger, weil das Stammkapital der Gesellschaft angreifender Gewinnausschüttungen nicht mit Wiederauffüllung des Stammkapitals automatisch wegfällt (BGH v. 29.5.2000 – II ZR 118/98 – Balsam/Procedo I, BGHZ 144, 336, und – II ZR 347/97 – Balsam/Procedo II, ZIP 2000, 1256), nicht zu einer anderen Beurteilung (ebenso BORMANN, DB 2001, 907 [908]; WILLEMSSEN/COENEN, DB 2001, 910 [913]; vgl. auch Anm. 1776 Stichwort „Kapitalersetzendes Darlehen“). Für die Gesellschaft bleibt es – unabhängig von der Behandlung allfälliger eigener Ansprüche im Fall einer unzulässigen Darlehensrückzahlung – dabei, daß eine Verpflichtung aus einem Darlehensvertrag besteht, die, sobald das Darlehen nicht mehr rechnerisch fehlendes Stammkapital oder eine darüber hinausgehende Überschuldung abdeckt (sog. Krise der Gesellschaft), zurückgezahlt werden darf.

BORMANN, DB 2001, 907 (908); WILLEMSSEN/COENEN, DB 2001, 910 (911); PENTZ in Rowedder, GmbHG, 4. Aufl. 2002 Rn. 65, 69; aA KURTH/DELHAES, DB 2000, 2577 (2581)

Es handelt sich dabei auch nicht um eine Verbindlichkeit, die nur aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu tilgen ist und deren Passivierung aus diesem Grund nicht in Betracht kommt (dazu Abs. 2a und Anm. 1761 ff.); der Gläubiger eines eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehens nimmt vielmehr gem. § 32a GmbHG am Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft als – allerdings nachrangiger – Insolvenzgläubiger teil.

Die Passivierung eines eigenkapitalersetzenden Darlehens entfällt ausnahmsweise nur dann, wenn die Rückzahlung der vom Gesellschafter empfangenen Leistung nach den getroffenen Vereinbarungen nur unter denselben Umständen wie die Rückzahlung einer Einlage verlangt werden kann.

BFH v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436 (437); BUCIEK, Stbg. 2000, 109 (111).

Erfüllungsrückstand:

Schrifttum: GROH, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1994, 90; SCHÖNBORN, Verbindlichkeitsrückstellungen bei progressiver Miete, BB 1998, 1099; ROESE, Bilanzielle Verbindlichkeiten nach HGB und US-GAAP, Wiesbaden 1999.

Ein Erfüllungsrückstand entsteht, wenn eine im Rahmen eines schwebenden Geschäfts bestehende Verbindlichkeit des Stpfl. (in aller Regel Geldzahlung, zB Kaufpreis-, Werklohn-, Mietzahlung) im abgelaufenen Wj. oder früher hätte erfüllt werden müssen, die Erfüllung aber weiterhin aussteht (BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89 [92]). Es handelt sich dabei nicht stets nur um die Nichterfüllung einer fälligen Schuld; auch die Nichterfüllung einer nicht fälligen Schuld stellt einen Erfüllungsrückstand dar, wenn sie Gegenleistung für eine ganz oder teilweise bereits früher erbrachte Leistung des anderen Vertragspartners ist (BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89; ROESE, Bilanzielle Verbindlichkeiten nach HGB und US-GAAP, 1999, 81). Die zukünftige Zahlung darf nach der Rspr. des BFH nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern muß Vergangenes abgelten.

Besteht ein Erfüllungsrückstand, dessen Höhe sicher ist, ist dem durch den Ausweis einer Verbindlichkeit Rechnung zu tragen.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (846); GROH, StuW 1994, 90 (93); WOERNER in Festschr. MOXTER, 1994, 483 (491); SCHÖNBORN, BB 1998, 1099 (1100).

Ist die zu erbringende Leistung noch nicht nach Grund oder Höhe gewiß, kommt auch die Bildung einer Rückstellung in Betracht (dazu unten Anm. 514, Stichwort „Erfüllungsrückstand“).

Erhaltene Anzahlungen sind Vorleistungen in Form von Geldzahlungen, die im Rahmen eines im übrigen noch schwebenden Geschäfts auf eine von dem Stpfl. noch zu erbringende Sachleistungsverpflichtung erbracht werden. Sie erfüllen dadurch im wesentlichen dieselbe Aufgabe wie passive Rechnungsabgrenzungsposten (zur Abgrenzung vgl. TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/8 Rn. 92 ff.). Erhaltene Anzahlungen sind als Verbindlichkeiten auszuweisen (BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25 [26 f.]; v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244 [246]).

Finanzplankredite:

Schrifttum: BEINE, Eigenkapitalersetzende Gesellschafterleistungen, Düsseldorf 1994; FLEISCHER, Finanzplankredite und Eigenkapitalersatz im Gesellschaftsrecht, Köln/Berlin/Bonn/München 1995; BORDT, Das Grund- und Stammkapital der Kapitalgesellschaften, in HdJ, Abt. III/1, 2. Neubearb. 1999; BUCIEK, Das kapitalersetzende Darlehen im Steuerrecht, Stbg. 2000, 109.

Als Finanzplankredite werden Kredite bezeichnet, die von vorneherein in die Finanzplanung der Gesellschaft in der Weise einbezogen sind, daß die zur Aufnahme der Geschäfte erforderliche Kapitalausstattung durch eine Kombination von Eigen- und Fremdkapital erreicht werden soll. Sie stellen stl. grundsätzlich – der handelsbilanzrechtlichen Qualifikation folgend – Fremdkapital dar.

GIA WINNEFELD, Bilanz-Handbuch III. Rn. M 949e; aA für das Handelsbilanzrecht FLEISCHER, Finanzplankredite und Eigenkapitalersatz im Gesellschaftsrecht, 1995, 317; vgl. zur Problematik auch BEINE, Eigenkapitalersetzende Gesellschafterleistungen, 1994, 315 ff.; BORDT in HdJ, Abt. III/1 Rn. 300; BUCIEK, Stbg. 2000, 109 (111 f.).

Kapitalersetzende Darlehen: s. „Eigenkapitalersetzende Darlehen“.

Rangrücktritt:

Schrifttum: FLECK, Die Bilanzierung kapitalersetzender Gesellschafterdarlehen in der GmbH, in Festschr. Döllerer, 1988, 109; FLECK, Das kapitalersetzende Gesellschafterdarlehen in der GmbH-Bilanz – Verbindlichkeit oder Eigenkapital?, GmbHR 1989, 313; GAIL/DÜLL, Bilanzelle und steuerliche Überlegungen des GmbH-Geschäftsführers und seines Beraters zum Jahresende 1990, Teil I, GmbHR 1990, 485; EPPLER, Das Quasi-Eigenkapital bei der GmbH als steuerrechtliches Problem, DB 1991, 195; PRIESTER, Sind eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen Eigenkapital?, DB 1991, 1917; DÖLLERER, Bilanzrechtliche Fragen des kapitalersetzenden Darlehens und der kapitalersetzenden Miete, in Festschr. Forster, 1992, 199; JANKA/LÖWENSTEIN, Zur steuerlichen Behandlung des rechtsgeschäftlichen Rangrücktritts, DB 1992, 1648; SENDER, Bilanzelle und körperschaftsteuerliche Behandlung der Verbindlichkeit mit Rangrücktrittsvereinbarung und des Forderungsverzichts gegen Besserungsklausel, GmbHR 1992, 157; THIEL, Im Grenzbereich zwischen Eigen- und Fremdkapital – Ein Streifzug durch die ertragsteuerlichen Probleme der Gesellschafter-Fremdfinanzierung, GmbHR 1992, 20; GROH, Eigenkapitalersatz in der Bilanz, BB 1993, 1882; HÄUSELMANN, Rangrücktritt versus Forderungsverzicht mit Besserungsabrede, BB 1993, 1552; HERLINGHAUS, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, Köln 1994; GASSNER, Bilanzierung von Verbindlichkeiten nach bedingtem Verzicht oder nach Rangrücktritt, in Freundesgabe Haas, 1996, 121; SCHULZE-OSTERLOH, Rangrücktritt, Besserungsschein, eigenkapitalersetzende Darlehen – Voraussetzungen, Rechtsfolgen, Bilanzierung, WpG. 1996, 97; PRINZ, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, 661; KAISER, Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt und deren Behandlung nach dem neuen § 5 Abs. 2a EStG, GmbHR 2001, 103; BEISSENHIRTZ, Praktische Probleme des Dauerbrenners „Rangrücktritt“, StB 2003, 443; HÖLZLE, Besteuerung der Unternehmenssanierung – Die

steuerlichen Folgen gängiger Sanierungsinstrumente, FR 2004, 1193; HUNTEMANN/RICHTHAMMER, Neue steuerliche Hindernisse bei der Unternehmenssanierung, StuB 2004, 446; NEU/WATERMEYER, Steuerlicher Handlungsbedarf zum Jahreswechsel 2004/2005 (Teil II), DStR 2004, 2128; SUCHANEK/HAGEDORN, Passivierung von Rangrücktrittsvereinbarungen, FR 2004, 451; HEERMA, Passivierung bei Rangrücktritt: widersprüchliche Anforderungen an Überschuldungsbilanz und Steuerbilanz?, BB 2005, 537; SCHILDKNECHT, Passivierungsverbote nach Rangrücktrittsvereinbarungen, DStR 2005, 181; UHLÄNDER, Eigenkapitalersetzende Darlehen in Steuer- und Gesellschaftsrecht – ein systematischer Überblick, BB 2005, 70.

Ein Rangrücktritt stellt keinen auflösend bedingten Erlaß der gegen den Stpfl. bestehenden Forderung dar (SCHULZE-OSTERLOH, WPg. 1996, 97 [98]; SUCHANEK/HAGEDORN, FR 2004, 451 [452]; SCHILDKNECHT, DStR 2005, 181). Forderungen, die mit einer Rangrücktrittserklärung verbunden sind, sind daher anders als auflösend bedingt erlassene Forderungen (dazu Stichwort „Auflösend bedingter Erlaß“) im handelsrechtlichen Jahresabschluß weiterhin als Verbindlichkeiten auszuweisen.

FLECK in Festschr. Döllerer, 1988, 109 (119 f.); FLECK, GmbHR 1989, 313 (316); PRIESTER, DB 1991, 1917 (1923); DÖLLERER in Festschr. Forster, 1992, 199 [204]; BÖCKING, Verbindlichkeitsbilanzierung, 1994, 87; SCHULZE-OSTERLOH, WPg. 1996, 97 [101]; SCHULZE-OSTERLOH in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 42 Rn. 214; HÖLZLE, FR 2004, 1193 (1197); HUNTEMANN/RICHTHAMMER, StuB 2004, 446 (448); SUCHANEK/HAGEDORN, FR 2004, 451 (453); HEERMA, BB 2005, 537 (543); SCHILDKNECHT, DStR 2005, 181 (182).

Aufgrund der Geltung des Maßgeblichkeitsprinzips gilt dies auch für die StBil.

BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; v. 27.5.1993 – IV R 1/92, BStBl. II 1994, 700 (702); GAIL/DÜLL, GmbHR 1990, 485 (489); EPPLER, DB 1991, 195 (198); SENDER, GmbHR 1992, 157 [158]; THIEL, GmbHR 1992, 20 (26); GROH, BB 1993, 1882 (1885); HÄUSELMANN, BB 1993, 1552 (1556); HERLINGHAUS, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, 1994, 145; GASSNER in Freundesgabe Haas, 1996, 121 (126 f.); PRINZ, DStR 2000, 661 (669); KAISER, GmbHR 2001, 103 f.; BEISSENHIRTZ, StB 2003, 443 [446]; HÖLZLE, FR 2004, 1193 (1197); HUNTEMANN/RICHTHAMMER, StuB 2004, 446 (448); SUCHANEK/HAGEDORN, FR 2004, 451 (453); HEERMA, BB 2005, 537 (543); SCHILDKNECHT, DStR 2005, 181 (182); diff. JANKA/LÖWENSTEIN, DB 1992, 1648 (1652) – während der Zeit der Krise soll die Verbindlichkeit in Höhe des zur Abdeckung der Überschuldung erforderlichen Betrags zu Eigenkapital werden.

Dies gilt auch für den sog. qualifizierten Rangrücktritt.

HÖLZLE, FR 2004, 1193 (1196); SUCHANEK/HAGEDORN, FR 2004, 451 (456 f.); SCHILDKNECHT, DStR 2005, 181 (183); UHLÄNDER, BB 2005, 70 (73).

Anders ist es nur, wenn die Forderung nach den getroffenen Vereinbarungen als eine solche anzusehen ist, die nur aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu tilgen ist (s. dazu Stichwort „Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen“).

Stundung: Die Stundung einer gegenüber dem Stpfl. bestehenden Forderung betrifft lediglich deren Fälligkeit. Da es auf die Fälligkeit einer Forderung jedoch nicht ankommt (oben Anm. 480), ist auch eine gestundete Forderung zu passivieren.

Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen: Gem. Abs. 2a (eingefügt durch das StBereinG 1999 v. 22.12.1999, BGBl. I 1999, 2691; BStBl. I 2000, 13) darf der Stpfl. einnahmen- oder gewinnabhängige Verbindlichkeiten erst passivieren, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Zu Einzelheiten vgl. Anm. 1761 ff. Zur Anwendung des Abs. 2a im Zusammenhang mit Rangrücktrittsvereinbarungen vgl.

HUNTEMANN/RICHTHAMMER, *StuB* 2004, 446 (447 f.), sowie BMF-Schreiben v. 18.8.2004 (BStBl. I 2005, 850) und dazu NEU/WATERMEYER, *DStR* 2004, 2128 (2131); SUCHANEK/HAGEDORN, *FR* 2004, 451 (453); SCHILDKNECHT, *DStR* 2005, 181; Uhländer, *BB* 2005, 70 (72 f.).

Einstweilen frei.

486–489

III. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Schrifttum: CHRISTIANSEN, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, *StBp.* 1987, 193; EIBELSHÄUSER, Rückstellungsbildung nach neuem Handelsrecht, *BB* 1987, 860; GAIL, Rechtliche Entstehung und wirtschaftliche Verursachung als Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen, in Albach/Forster, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1987 (*ZfB-Ergänzungsheft* 1/87), 51; KRAUS, Zum Rückstellungsbegriff des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, *StuW* 1988, 133; PAUS, Probleme der Rückstellungsbildung, *BB* 1988, 1419; KUPSCH, Neuere Entwicklungen bei der Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen, *DB* 1989, 53; HERZIG, Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, insbesondere Umweltschutz, *DB* 1990, 1341; GÜNKEL, Rückstellungen für Umweltschutzverpflichtungen, *StBjB.* 1990/91, 97; FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, Köln/Berlin/Bonn/München 1991; HERZIG in *DStJG* 14 (1991), 199; HERZIG/HÖTZEL, Rückstellungen wegen Produkthaftung, *BB* 1991, 99; RUPP, Der Gesetzesatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, Frankfurt/Bern/New York/Paris 1991; CREZELIUS, Zur Bildung von Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen, *DB* 1992, 1353; KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, Stuttgart 1992; KUPSCH, Bilanzierung von Umweltlasten in der Handelsbilanz, *BB* 1992, 2320; CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, Bielefeld 1993; GELHAUSEN/FEX, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und Zukunftsbezogenheit von Aufwendungen, *DB* 1993, 593; LOOSE, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, Köln 1993; SARRAZIN, Zweifelsfragen zur Rückstellungsbildung, *WPg.* 1993, 1; CHRISTIANSEN, Das Erfordernis der wirtschaftlichen Verursachung ungewisser Verbindlichkeiten vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – Versuch einer kritischen Analyse, *BFuP* 1994, 25; CREZELIUS, Rückstellungen für Umweltschutz?, *NJW* 1994, 981; JANKE, Periodisierung, Objektivierung und Vorsicht bei Vermögensgegenständen und Schulden, *StuW* 1994, 214; KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, Düsseldorf 1994; LOOSE, Zur Bildung von Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, *FR* 1994, 137; SCHÖN, Der Bundesfinanzhof und die Rückstellungen, *BB* 1994, Beilage 9; BÄCKER, Rückstellungen für die Altlastensanierung, *BB* 1995, 503; MADAUSS, Rückstellungen für „Schmiergelder“, *DB* 1996, 637; FRENZ, Rückstellungen für ungewisse öffentlich-rechtliche Umweltverbindlichkeiten, *DStZ* 1997, 37; PLEWKA/SCHLÖSSER, Ausgewählte handelsbilanzielle Probleme bei der Einführung des EURO, *DB* 1997, 337; WANGEMANN, Rückstellungsbildung im Spannungsfeld zwischen rechtlicher Entstehung und wirtschaftlicher Verursachung, Göttingen 1997; STOBBE/LOOSE, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 – Auswirkungen auf die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung, *FR* 1999, 405; DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, Baden-Baden 2000; CHRISTIANSEN, Kurskorrekturen bei der Passivierung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen?, *DStZ* 2002, 163; KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, Aachen 2002; GEHM, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz, *BuW* 2003, 542; OSTERLOH-KONRAD, Rückstellungen für Prozessrisiken in Handels- und Steuerbilanz – Kriterien der Risikokonkretisierung und ihre Anwendung auf die Prozesssituation, *DStR* 2003, 1631, 1675; HEIZMANN/HEIZMANN, Die Verbindlichkeitsrückstellung in der steuerlichen Beratungspraxis, *SteuerStud.* 2004, 86; FATOUROS, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten – Beginn einer Kehrtwendung in der Rechtsprechung?, *DB* 2005, 117.

1. Begriff

Schrifttum: BORDEWIN, Umweltschutzrückstellungen – Einzelfragen zur Konkretisierung und wirtschaftlichen Verursachung bei Sanierungs- und Anpassungsverpflichtungen, *DB* 1992, 1097; HUG/ROSS/SEIDLER, Rückstellungen auf Grund einer noch nicht umgesetzten

EU-Richtlinie?, BB 2000, 2510; WEBER-GRELLET, Rückstellung im Einzelunternehmen bei einer (Durchgriffs-)haftungsinsanspruchnahme als GmbH-Gesellschafter, StuB 2003, 840.

490 a) Allgemeines

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten werden gebildet für Verpflichtungen gegenüber Dritten (Außenverpflichtungen), die dem Grund oder der Höhe nach ungewiß sind. Innenverpflichtungen, also betriebsinterne Verpflichtungen, die zur Aufrechterhaltung der Tätigkeit erfüllt werden müssen, berechnen sich nicht zur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung.

FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 33; BÄCKER, BB 1995, 503 (505); DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 71.

UU ist aber die Bildung einer Aufwandsrückstellung (dazu unten Anm. 520 ff.) geboten.

Grundlage der Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen ist das Vorsichtsprinzip.

BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655 (657); FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 40; LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 46; SCHÖN, BB 1994, Beilage 9, 1 (3); FRENZ, DSz 1997, 37 (39); BORDEWIN, FR 1998, 226 f.; GEHM, BuW 2003, 542.

Nicht zulässig ist die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen zur Vorsorge gegen das allgemeine Unternehmensrisiko.

FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 31; LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 41, D 56; BÖCKING, Verbindlichkeitsbilanzierung, 1994, 89; DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 137; KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 92 m. Fn. 138.

491 b) Betriebliche Veranlassung

Die zugrundeliegende Verbindlichkeit muß betrieblich veranlaßt sein.

BFH v. 6.3.2003 – XI R 52/01, BStBl. II 2003, 658 (659 ff.); FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 35; RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 120; LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 64; WEBER-GRELLET, StuB 2003, 840 ff.

Aufwendungen, die mangels betrieblicher Veranlassung im Zeitpunkt des Mittelabflusses den Gewinn nicht mindern dürfen, können sich auch nicht vor diesem Zeitpunkt durch Bildung einer Rückstellung auf den Gewinn auswirken.

492 c) Art der Leistungsverpflichtung

Es kann sich um eine Geld-, Sach-, Dienst- oder sonstige Leistungsverpflichtung handeln.

FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 33; KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 89; CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 29 f.; LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 52; CHRISTIANSEN, DSz 2002, 163.

Auch für unselbständige Nebenleistungen, die Bestandteil einer Außenverpflichtung sind (zB die Schadensermittlungs- und -bearbeitungskosten einer Versicherung), können Rückstellungen zu bilden sein (DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 72; BERGER/M. RING in Beck-BilKomm. V. § 249 Rn. 27; vgl. auch BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25 [27] für die Verpflichtung eines Assekuradeurs zur Schadensbearbeitung).

d) Rechtsnatur der Leistungsverpflichtung

493

Sowohl privatrechtliche als auch öffentlich-rechtliche Verpflichtungen können zur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung führen.

BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); v. 19.11.2003 – I R 77/01, BFH/NV 2004, 271 (272) (V); GAIL in Albach/Forster, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1987, 51 (56); KRAUS, StuW 1988, 133 (147); KUPSCH, DB 1989, 53; HERZIG, DB 1990, 1341 (1342); FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 33; RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 62; BORDEWIN, DB 1992, 1097; CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1354); GELHAUSEN/FEY, DB 1993, 593; LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 48; CREZELIUS, NJW 1994, 981 (982); JANKE, StuW 1994, 214 (223); WANGEMANN, Rückstellungsbildung im Spannungsfeld zwischen rechtlicher Entstehung und wirtschaftlicher Verursachung, 1997, 162; STOBBE/LOOSE, FR 1999, 405 (411); DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 71; CHRISTIANSEN, DStZ 2002, 163; KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 86 f.; GEHM, BuW 2003, 542 (543); HEIZMANN/HEIZMANN, SteuerStud 2004, 86 (89); FATOUROS, DB 2005, 117.

e) Rechtsgrundlage der Leistungsverpflichtung

494

Die Verpflichtung kann sich aus einem vertraglich begründeten ebenso wie aus einem gesetzlichen Schuldverhältnis ergeben.

FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 33; RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 62; CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1354); LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 48.

Auch ein faktischer Leistungszwang – wie etwa derjenige zur Erbringung von Kulanzeleistungen (dazu unten Anm. 620) – reicht für die Bildung einer Rückstellung aus.

BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655 (657); GAIL in Albach/Forster, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1987, 51 (57); KRAUS, StuW 1988, 133 (147); GÜNKEL, StbJb. 1990/91, 97 (103 f.); FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 33 f.; HERZIG in DStJG 14 (1991), 199 (210); CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1354); KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 96 f.; CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 29 f.; LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 47; CREZELIUS, NJW 1994, 981 (982); JANKE, StuW 1994, 214 (224); MADAUSS, DB 1996, 637; WANGEMANN, Rückstellungsbildung im Spannungsfeld zwischen rechtlicher Entstehung und wirtschaftlicher Verursachung, 1997, 162; HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 81 (85); DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 72 f.; HUG/ROSS/SEIDLER, BB 2000, 2510 (2511); KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 87; FATOUROS, DB 2005, 117 (118); aA HENNRICHS in Münchener Kommentar zum AktG, Band 5/1, 2003, § 249 HGB Rn. 26.

Zur Bildung von Rückstellungen für faktische Umweltverbindlichkeiten vgl. Anm. 865 sowie LOOSE, FR 1994, 137 (138).

f) Fälligkeit

495

Die Verpflichtung muß nicht fällig sein.

BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89 (92); v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (506) für Pächterneuerungsrückstellung; CHRISTIANSEN, StBp. 1987, 193 (195); GELHAUSEN/FEY, DB 1993, 593 (594); LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 400, Stichwort „Fälligkeit“; KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz, 1994, 63 (85); PLEWKA/SCHLÖSSER, DB 1997, 337 (343); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 83; CHRISTIANSEN, DStZ 2002, 163 (168).

496 **g) Anspruchsinhaber**

Der Anspruchsinhaber muß dem Stpfl. nicht bekannt sein.

GAIL in Albach/Forster, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1987, 51 (56); KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 90; LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 48; KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz, 1994, 63, 85; HEIZMANN/HEIZMANN, SteuerStud. 2004, 86 (89).

Insbes. im Bereich der Produkthaftung (ausführlich dazu Anm. 694 ff.) kommt es vor, daß ein Stpfl. Schadensersatzansprüche gewärtigt, ohne die Anspruchsinhaber zu kennen.

497 **h) Leistungsfähigkeit und Leistungswilligkeit**

Auf die Leistungsfähigkeit (BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 [538]) oder -willigkeit des Stpfl. (HERZIG, DB 1990, 1341 [1342]) kommt es ebenfalls nicht an.

498–499 Einstweilen frei.

2. Bilanzierung

Schrifttum: PAUS, Anm. zu BFH v. 1.8.1984 – I R 88/80, DSStZ 1986, 178; W.-D. HOFFMANN, Anm. zu BFH v. 2.10.1992 – III R 54/91, DSStR 1993, 124; LUIG, Ein Vorbescheid des Bundesfinanzhofs zu den Rückstellungen für Altlasten, BB 1993, 2051; STENDEL, Rückstellungen für Risiken aus Rechtsstreiten, BB 1993, 1403; EILERS, Rückstellungen für Altlastensanierungsaufwand: „Konkretisierung“ neu konkretisiert?, DSStR 1994, 121; GOSCH, Anm. zu BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, StBp. 1994, 96; GOSCHWENDTNER, Rückstellungen für Altlasten, DSStZ 1994, 257; HERZIG/KÖSTER, Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlich begründeter Verpflichtungen, insbesondere wegen Altlastensanierungsverpflichtungen, BB 1994, Beilage 23; KNOPP, Rückstellungen für Altlasten, BB 1994, 967; OSER/PFITZER, Rückstellungspflicht für Umweltlasten, DB 1994, 845; WESNER, Altlast und Aufwandsrückstellung – ein Widerspruch?, in Festschr. Moxter, 1994, 433; GROH, Altlasten: Abweichung von den Rückstellungsregeln?, StbJb. 1994/95, 23; PFITZER/SCHAUM/OSER, Rückstellungen im Lichte aktueller Rechtsentwicklungen, BB 1995, 1373; SIEGEL, Umweltschutzbedingte Aufwendungen, DB 1995, 537; STUHR/BOCK, Steuerrechtliche Behandlung öffentlich-rechtlich bedingter Umweltschutzverpflichtungen, DSStR 1995, 1134; FLIES, Rückstellungen aufgrund von Umweltverbindlichkeiten, StBp. 1996, 109; KESSLER, Der „Hüter des Bilanzrechts“ auf Abwegen?, DSStR 1996, 1228; RÖDER, Rückstellung für Umweltschutzmaßnahmen wegen Abfallentsorgungspflichten, DB 1997, 1885; SÖFING, Altlastenrückstellungen, in Festschr. Ritter, 1997, 257; EILERS/GEISLER, Bundes-Bodenschutzgesetz: Bilanz- und steuerrechtliche Erfassung von Umweltschutzmaßnahmen, BB 1998, 2411; HAIN, Restrukturierungsaufwendungen in der Rechnungslegung nach HGB, IAS und U.S. GAAP, Düsseldorf 2000; SCHEFFLER, Verbreiterung der Bemessungsgrundlage: Was bleibt von Rückstellungen in der Steuerbilanz? (Teil I), StuB 2000, 489; W.-D. HOFFMANN, Anm. zu BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, DSStR 2002, 715; WEBER-GRELLET, Zur Abschaffung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, StuB 2002, 700; CEBUL/AMANN/LEIBFRIED, Bildung von Rückstellungen für Umstellungskosten auf IAS/IFRS, BuW 2003, 313; MAYR, Schließt das Eigeninteresse eine Verbindlichkeitsrückstellung aus?, DB 2003, 740; BERNDT, Anm. zu BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BB 2004, 1623; FATOUROS, Anm. zu BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, FR 2004, 1016; KIEGLER, Steuerliche Abzugsfähigkeit von EG-Kartellbußen als Betriebsausgaben, DSStR 2004, 1974; KLEIN/KUHN, Überlegungen zur Abzugsfähigkeit von EU-Geldbußen als Betriebsausgaben, FR 2004, 206; LÜDEKE/SKALA, Bildung von Rückstellungen für EU-Geldbußen, BB 2004, 1436; R. SCHMIDT/ROTH, Bilanzielle Behandlung von Umweltschutzverpflichtungen, DB 2004, 553; SIEGEL, Schadstoffbelastete Grundstücke und Rückstellungen: Der I. Senat des BFH auf der Zielgeraden, StuB 2004, 506; WIESBROCK, Reichweite des Abzugsverbots für Geldbußen nach § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG – Beginn einer Kehrtwende in der Rechtsprechung?, BB 2004, 2116; WÜSTEMANN, Anm. zu BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BB 2004, 323; STRAHL, Bilanzsteuerliche Relevanz des Stichtagsprinzips, FR 2005, 361.

a) Grundsatz Passivierungspflicht

500

Wenn die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten erfüllt sind, besteht stl. grundsätzlich ebenso wie handelsrechtlich Passivierungspflicht.

BFH v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010 f.; v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 (159); v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891 (892); v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742 (743); v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); v. 9.6.1999 – I R 64/97, BStBl. II 1999, 656 (657); v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570; v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121; v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758; v. 18.9.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733 (734); v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688; v. 30.1.2002 – I R 71/00, BStBl. II 2003, 279; v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); v. 6.3.2003 – XI R 52/01, BStBl. II 2003, 658 (659); v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BFH/NV 2004, 1157; GAIL in Al-bach/Forster, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1987, 51 (55); GELHAUSEN/FEY, DB 1993, 593 (595); SARRAZIN, WPg. 1993, 1; CHRISTIANSEN, BFuP 1994, 25; GSCHWENDTNER, DStZ 1994, 257 (259); KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, 1994, 63, 31; SCHÖN, BB 1994, Beilage 9, 1 (3); BÄCKER, BB 1995, 503 (505); EILERS/GEISLER, BB 1998, 2411; STOBBE/LOOSE, FR 1999, 405 (411); R. KÖHLER, StBp. 2000, 345; GEHM, BuW 2003, 542; OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1631.

Zu beachten ist aber, daß das Steuerrecht an verschiedenen Stellen dem Maßgeblichkeitsgrundsatz vorgehende spezielle Vorschriften enthält, wie zB Abs. 2a, Abs. 3 und Abs. 4.

b) Ausnahmen

501

Unwesentliche Verbindlichkeiten: Für unwesentliche Verbindlichkeiten ist keine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden.

BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788; v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742 (743); HEIZMANN/HEIZMANN, StuSt. 2004, 86 (89); aA PFITZER/SCHAUM/OSER, BB 1995, 1373 (1376).

Dies ergibt sich aus dem Grundsatz der Wesentlichkeit (glA HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 89; zum Grundsatz der Wesentlichkeit vgl. Anm. 224). Die Beurteilung, ob eine Verpflichtung wesentlich ist, hängt dabei von ihrer Bedeutung für das Unternehmen des Stpfl. ab (BFH v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742 [743 f.]; zust. HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 89).

Verbindlichkeiten, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Gegenstand haben: Dazu oben Anm. 474.

Verbindlichkeiten, für die ein Abzugsverbot besteht: Die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung kommt auch dann nicht in Betracht, wenn für die zugrundeliegenden Aufwendungen ein Abzugsverbot besteht.

BFH v. 9.6.1999 – I R 64/97, BStBl. II 1999, 656 (657); v. 15.3.2000 – VIII R 34/96, BFH/NV 2001, 297 (298); v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (537); v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349 (352 f.); HERZIG in DStJG 14 (1991), 199 (206); CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 33 f.; SARRAZIN, WPg. 1993, 1; GEHM, BuW 2003, 542.

Wenn nämlich der spätere Mittelabfluß den stl. Gewinn nicht mindern darf, ist ein ergebniswirksames Vorziehen dieses Aufwands durch Bildung einer Rückstellung ebenfalls nicht zulässig. Das ist zB gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 bei zu erwartenden Geldbußen, Ordnungsgeldern oder Verwarnungsgeldern und gem. § 10 Nr. 3 KStG bei zu erwartenden Geldstrafen der Fall.

Zur Abzugs- und damit Rückstellungsfähigkeit von EU-Geldbußen vgl. BFH v. 24.3.2004 – I B 203/03, BFH/NV 2004, 959; FG Rhld.-Pf. v. 15.7.2003, EFG 2003, 1602 (NZB eingelegt, Az. des BFH VIII B 243/03); KIEGLER, DStR 2004, 1974;

KLEIN/KUHN, FR 2004, 206; LÜDEKE/SKALA, BB 2004, 1436; WIESBROCK, BB 2004, 2119.

Auch für Schmier- und Bestechungsgelder wurde durch das JStG 1996 v. 11.10.1996 (BGBl. I 1996, 1250) ein Abzugsverbot eingeführt (dazu MADAUSS, BB 1996, 637 [639 f.]), das die Bildung entsprechender Rückstellungen ausschließt.

502 c) Überblick über die Passivierungsvoraussetzungen

Passivierungsvoraussetzungen für eine Verbindlichkeitsrückstellung sind grds. die rechtliche Entstehung oder wirtschaftliche Verursachung der zugrundeliegenden ungewissen Verbindlichkeit im abgelaufenen Wj. oder in der davor liegenden Zeit (dazu unten Anm. 510 ff.) sowie die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl.

BFH v. 12.12.1991 – IV R 28/91, BStBl. II 1992, 600 (601); v. 2.10.1992 – III R 54/91, BStBl. II 1993, 153 (154); v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891 (892); v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376); v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 (118); v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570; v. 11.12.2001 – VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486 (487); v. 30.1.2002 – I R 71/00, BStBl. II 2003, 279; v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BFH/NV 2004, 1157; SARRAZIN, WPg. 1993, 1 (2); FLIES, StBp. 1996, 109 (111); weitergehend – Inanspruchnahme darf nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen sein – SCHÖN, BB 1994, Beilage 9, 1 (9); ebenso CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 29; vgl. aber CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 36, und CHRISTIANSEN, BFuP 1994, 25.

Ergibt sich die dem Grunde oder der Höhe nach ungewisse Verpflichtung des Stpfl. aus dem öffentlichen Recht, so fordert die Rspr. zusätzlich, daß sie sich am Bilanzstichtag hinreichend konkretisiert hat und daß an ihre Verletzung Sanktionen geknüpft sind, so daß sich der Stpfl. der Verpflichtung im Ergebnis nicht entziehen kann.

BFH v. 25.8.1989 – III R 95/87, BStBl. II 1989, 893 (894); v. 12.12.1991 – IV R 28/91, BStBl. II 1992, 600 (601); v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010 (1011); v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570; v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); v. 19.11.2003 – I R 77/01, BFH/NV 2004, 271 (273); v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BFH/NV 2004, 1157; ebenso CHRISTIANSEN, StBp. 1987, 193 (194 f.); GROH, StBj. 1994/95, 23 (25); BAUM, DB 1995, 153 (162); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 793; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 364; GEHM, BuW 2003, 542 (543); im Grundsatz auch zust. SCHÖN, BB 1994, Beilage 9, 1 (7).

Neben der Konkretisierung der Verpflichtung hat die Rspr. in neuerer Zeit die weitere Voraussetzung aufgestellt, daß die Erfüllung der Verpflichtung nicht von eigenbetrieblichen Erfordernissen des Unternehmens gleichgerichtet und kongruent überlagert werden darf (BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570 [571]; vgl. dazu unten Anm. 505).

503 d) Wirtschaftliche Verursachung

Die wirtschaftliche Verursachung der der Rückstellung zugrundeliegenden Verbindlichkeit bestimmt maßgeblich den Zeitpunkt der Bilanzierung (dazu Anm. 510 ff.).

504 e) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

Grundsatz: Die Inanspruchnahme des Stpfl. ist nach Auffassung der Rspr. wahrscheinlich, wenn mehr Gründe für als gegen sie sprechen.

BFH v. 2.10.1992 – III R 54/91, BStBl. II 1993, 153 (154); v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406 (407); v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376); v. 22.4.1998 – IV B 107/97, BFH/NV 1999, 162; v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (538); v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349 (350); v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 (689); glA KUPSCH, BB 1992, 2320 (2325); CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 36; LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 71; GSCHWENDTNER, DStZ 1994, 257 (259); HAIN, Restrukturierungsaufwendungen in der Rechnungslegung nach HGB, IAS und U.S. GAAP, 2000, 52; krit. zu der Formulierung W.-D. HOFFMANN, DStR 1993, 124 (125).

Danach kommt der Ansatz einer Verbindlichkeitsrückstellung nur in Betracht, wenn die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. höher als 50 vH ist (sog. 51 %-Formel). Im Schrifttum wird dies zT im Hinblick auf das Vorwärtsprinzip kritisiert.

PAUS, DStZ 1986, 178 (179 f.); PAUS, BB 1988, 1419 (1420); HERZIG in DStJG 14 (1991), 199 (215); HERZIG/HÖTZEL, BB 1991, 99 (102); HERZIG/KÖSTER, BB 1994, Beilage 23, 1 (6); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 104; JANKE, StuW 1994, 214 (225); KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, 1994, 65; WANGEMANN, Rückstellungsbildung im Spannungsfeld zwischen rechtlicher Entstehung und wirtschaftlicher Verursachung, 1997, 163.

Vereinzelte wird demgegenüber vorgeschlagen, Rückstellungen prozentual entsprechend der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. auszuweisen, so daß zB bei 60prozentiger Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme 60 vH des Rückstellungsbetrags anzusetzen wären (so PAUS, DStZ 1986, 178 [180]; PAUS, BB 1988, 1420 f.). Dies ist jedoch mit der hM abzulehnen.

EIBELSHÄUSER, BB 1987, 860 (863); KUPSCH, DB 1989, 53 (56); FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 42 m. Fn. 289; HERZIG in DStJG 14 (1991), 199 (215 f.); HERZIG/HÖTZEL, BB 1991, 99 (103); LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 73; STENGEL, BB 1993, 1403 (1407); BÖCKING, Verbindlichkeitsbilanzierung, 1994, 48, 93 ff.; KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, 1994, 71; DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 143.

Nach verbreiteter Ansicht soll die Bildung einer Rückstellung vielmehr bereits dann geboten sein, wenn die Inanspruchnahme des Stpfl. mindestens ebenso wahrscheinlich ist wie die Nichtinanspruchnahme, also bei 50prozentiger Wahrscheinlichkeit.

HERZIG in DStJG 14 (1991), 199 (215); HERZIG/HÖTZEL, BB 1991, 99 (102); HERZIG/KÖSTER, BB 1994, Beilage 23, 1 (6).

Es ist allerdings zu bedenken, daß eine prozentgenaue Bestimmung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. kaum möglich ist.

Vgl. HERZIG/HÖTZEL, BB 1991, 99 (103); LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 73; DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 140; KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 93. EIBELSHÄUSER, BB 1987, 860 (863), spricht insoweit zutr. von einer „Scheinobjektivierung“, W.-D. HOFFMANN, DStR 1993, 124 (125), und DStR 2002, 715, von „Scheinquantifizierung“.

Auch fordert die Rspr., richtig verstanden, mit der Formel, daß mehr Gründe für als gegen die Inanspruchnahme sprechen müssen, kein Abzählen aller in Betracht kommenden Aspekte.

CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 36; KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 93; OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1631 (1633).

Daher erscheint es uE gerechtfertigt, von der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. auszugehen, wenn stichhaltige Gründe dafür sprechen.

GIA EIBELSHÄUSER, BB 1987, 860 (863); FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 42; HERZIG/HÖTZEL, BB 1991, 99 (103); KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 100; LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 73; KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz, 1994, 67; DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 142; KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 95; FATOUROS, DB 2005, 117 (122); ebenso wohl STENGEL, BB 1993, 1403 (1406).

Liegen solche nicht vor, so darf eine Rückstellung nicht gebildet werden; sind sie hingegen gegeben, so ist die Bildung einer Rückstellung mit dem vollen Rückstellungsbetrag geboten (zur Bewertung von Rückstellungen vgl. § 6 Anm. 1158 ff.). Die insoweit erforderliche Prognose ist nicht nach den subjektiven Erwartungen des Stpfl. selbst, sondern nach den tatsächlichen Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns zu treffen.

BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376); v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (538); v. 5.6.2001 – I R 96/00, BFH/NV 2002, 1638 (1639); GAIL in Albach/Forster, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1987, 51 (56); HERZIG in DStJG 14 (1991), 199 (215); HERZIG/KÖSTER, BB 1994, Beilage 23, 1 (6 ff.).

Fallgestaltungen: Wird ein Anspruch gegen den Stpfl. im Klagewege geltend gemacht, ist die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme regelmäßig gegeben.

BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 (689); LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 71; STENGEL, BB 1993, 1403; W.-D. HOFFMANN, DStR 2002, 715 (716); OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1631 (1633, 1675); STRAHL, FR 2005, 361 (364).

Bei vertraglichen Verpflichtungen ist nach Auffassung der Rspr. grundsätzlich davon auszugehen, daß der Gläubiger seine Rechte kennt und von ihnen Gebrauch macht.

BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891 (893); v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612 (613); ebenso SCHEFFLER, StuB 2000, 489 (491); krit. dazu HERZIG/KÖSTER, BB 1994, Beilage 23, 1 (9).

Bei Verpflichtungen, die sich nicht aus einem Vertrag ergeben, soll dies hingegen nicht stets der Fall sein, weil der Gläubiger uU von seinem Anspruch – noch – keine Kenntnis hat. Eine Rückstellung wegen einer Verpflichtung des Stpfl. zur Leistung von Schadensersatz oder einer sich aus dem öffentlichen Recht ergebenden Verpflichtung soll danach erst dann auszuweisen sein, wenn die die Verpflichtung auslösenden Umstände aufgedeckt worden sind oder ihre Aufdeckung zumindest unmittelbar bevorsteht.

BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891 (893); v. 11.12.2001 – VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486 (487); LUIG, BB 1993, 2051 (2053); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, III. Rn. D 922; R. SCHMIDT/ROTH, DB 2004, 553 (555); SIEGEL, StuB 2004, 506 f. Weniger restriktiv jedoch BFH v. 2. 10.1992 – III R 54/91, BStBl. II 1993, 153 (154) – Rückstellungsbildung bereits geboten, wenn der Stpfl. davon ausgehen muß, daß sein Verhalten entdeckt wird.

Damit wird die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen uE jedoch zu sehr eingeschränkt.

GIA OSER/PFITZER, DB 1994, 845 (848); SCHÖN, BB 1994, Beilage 9, 1 (9); WESNER in Festschr. Moxter, 1994, 433 (438 f.); SIEGEL, DB 1995, 537; STUHR/BOCK, DStR 1995, 1134 (1137 f.); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 755; krit. zu diesem „gläubigerbezogenen“ Ansatz der Rspr. auch EILERS, DStR 1994, 121 (123); HERZIG, DB 1994, 20; HERZIG/KÖSTER, BB 1994, Beilage 23, 1 (7); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 110 ff.; BÄCKER, BB 1995, 503 (509 ff.); ROEDER, DB 1997, 1885; SÖFFING in Festschr. Ritter, 1997, 257 (262); DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 83 f.; vgl. auch KNOPP, BB 1994, 967 (968); GOSCH, StBp. 1994, 96 (97 f.).

Solange dem Stpfl. die jederzeitige Aufdeckung droht, kann nicht unterschiedslos davon ausgegangen werden, daß mehr Gründe gegen als für die Inanspruchnahme des Stpfl. sprechen. Vielmehr ist die Wahrscheinlichkeit der Aufdeckung in die Prüfung einzubeziehen.

Ebenso SIEGEL, DB 1995, 537; ähnlich KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz, 1994, 111 f.; KESSLER, DStR 1996, 1228 (1233 f.); WÜSTEMANN, BB 2004, 323 (324).

Unter der Geltung des Vorsichtsprinzips wird man dann nur in Ausnahmefällen zu dem Ergebnis kommen können, daß die Aufdeckung und damit die Inanspruchnahme so wenig wahrscheinlich sind, daß die Bildung einer Rückstellung verzichtbar erscheint (ähnlich FRENZ, DStZ 1997, 37 [41]; DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 154).

Ist eine Verbindlichkeit verjährt, so hängt die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme davon ab, ob der Stpfl. die Verjährungseinrede voraussichtlich erheben wird oder die Schuld trotz eingetretener Verjährung erfüllen wird.

BFH v. 9.2.1993 – VIII R 21/92, BStBl. II 1993, 543 (544); v. 15.2.2000 – X B 121/99, BFH/NV 2000, 1450; FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 34.

f) Hinreichende Konkretisierung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung

505

Bei einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung muß nach der Rspr. des BFH entweder eine Verfügung der zuständigen Behörde oder – im Fall einer sich aus einem Gesetz selbst ergebenden Verpflichtung – das Gesetz ein inhaltlich genau bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraumes vorschreiben.

Vgl. die Nachw. bei Anm. 852 sowie aus neuerer Zeit BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121; v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); v. 19.11.2003 – I R 77/01, BFH/NV 2004, 271 (273). Zur Kritik an dieser Rspr. vgl. Anm. 852 sowie aus neuerer Zeit HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 114 ff.; DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 155 ff.; CEBUL/AMANN/LEIBFRIED, BuW 2003, 313 (315); MAYR, DB 2003, 740 (741); FATOUROS, DB 2005, 117.

Dabei wird in der neueren Rspr. das Erfordernis des Handelns in einem bestimmten Zeitraum relativiert. Es wird nunmehr als hinreichend angesehen, daß der Stpfl. innerhalb eines begrenzten Zeitraums tätig werden muß (BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BFH/NV 2004, 1157 [1158]; zust. BERNDT, BB 2004, 1623).

Soweit der BFH nunmehr über die Konkretisierung hinaus fordert, daß die Erfüllung der Verpflichtung nicht von eigenbetrieblichen Erfordernissen des Unternehmens gleichgerichtet und kongruent überlagert werden darf (BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570 [571]; zust. CHRISTIANSEN, DStZ 2002, 163 [166]), wird dies uE zu Recht kritisiert.

So von WEBER-GRELLET, StuB 2002, 700 (704); MAYR, DB 2003, 740; FATOUROS, FR 2004, 1016 (1018); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 362; FATOUROS, DB 2005, 117 (118). Gegen die Berücksichtigung eigenbetrieblicher Interessen auch bereits LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 58.

Öffentlich-rechtliche Verpflichtungen bestehen in aller Regel gerade deshalb, weil Stpfl. sich freiwillig nicht in der geforderten Weise verhalten würden, so daß ein überwiegendes oder auch nur gleichrangiges eigenbetriebliches Interesse an der Erfüllung der Verpflichtung typischerweise nicht besteht (in diesem Sinne auch BFH v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 [133] – eigenbetriebliches Interesse des Stpfl. an der Aufbewahrung großer Mengen von Geschäfts-

unterlagen für die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist gegenüber der Aufbewahrungspflicht nachrangig).

506–509 Einstweilen frei.

3. Zeitpunkt der Bilanzierung

Schrifttum: MATHIAK, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1988, 79; MOXTER, Rückstellungen: Neue höchstrichterliche Rechtsprechung, in Bactge (Hrsg.), Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, 1991, 1; NAUMANN, Rechtliches Entstehen und wirtschaftliche Verursachung als Voraussetzung der Rückstellungsbilanzierung, WPg. 1991, 529; HERZIG, Die rückstellungsbegrenzende Wirkung des Realisationsprinzips, in Festschr. L. Schmidt, München 1993, 209; SIEGEL, Umweltschutz im Jahresabschluss, BB 1993, 326; WOERNER, Kriterien zur Bestimmung des Passivierungszeitpunkts bei Verbindlichkeitsrückstellungen, BB 1993, 246; BECK/OSER/PFITZER/WOLLMERT, Aktuelle Fragen der Rückstellungsbilanzierung, DB 1994, 2557; GROH, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Steuerrecht der Unternehmen, ZGR 1994, 610; SIEGEL, Das Realisationsprinzip als allgemeines Periodisierungsprinzip?, BFuP 1994, 1; WEBER-GRELLET, Adolf Moxter und die Bilanzrechtsprechung, BB 1994, 30; MAYER-WEGELIN, Die wirtschaftliche Verursachung von Verbindlichkeitsrückstellungen, DB 1995, 1241; CHRISTIANSEN, Verbindlichkeitsausweis und Realisationsprinzip, in Freundesgabe Haas, 1996, 57; KESSLER, Erneute Kehrtwende des BFH bei der Interpretation der wirtschaftlichen Verursachung?, DStR 1996, 1430; WEBER-GRELLET, Realisationsprinzip und Rückstellungen unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung, DStR 1996, 896; NAUMANN, Zur Abgrenzung von künftig ertragsteuerrechtlich nicht mehr zu bildenden Drohverlustrückstellungen, insbesondere bei Kreditinstituten, BB 1998, 527; SCHÖNBORN, Verbindlichkeitsrückstellungen bei progressiver Miete, BB 1998, 1099; BUCIEK, Anm. zu BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, DStZ 2001, 641; EULER, Anm. zu BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BB 2001, 1897; KOTHs, Recht so: Der I. BFH-Senat schafft Ordnung im ungewissen Rückstellungs-Terrain für öffentlich-rechtliche Anpassungsverpflichtungen, DB 2001, 1849; WEBER-GRELLET, Anm. zu BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, FR 2001, 900; GOSCH, Einige Bemerkungen zur aktuellen bilanzsteuerrechtlichen Rechtsprechung des I. Senats des BFH, DStR 2002, 977; MAYR, Anpassungsverpflichtungen: Handels- und Steuerbilanz auf Distanz, BB 2002, 2323; SIEGEL, Anpassungsrückstellungen aus der Sicht des I. Senats des BFH und aus der Sicht der GoB, DB 2002, 707; WEBER-GRELLET, Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht im Jahr 2001, BB 2002, 35; WEBER-GRELLET, Realisationsprinzip und Belastungsprinzip – Zum zeitlichen Ausweis von Ertrag und Aufwand, DB 2002, 2180; WEBER-GRELLET, BFH-Rechtsprechung zu Rückstellungen auf dem Prüfstand, StJb. 2002/2003, 241; HAHNE/SIEVERT, Abgrenzung von Drohverlustrückstellungen und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, DStR 2003, 1992; HAPPE, Neue Entwicklungen bei den öffentlich-rechtlichen Rückstellungen, StuB 2003, 546; HAPPE, Anpassungsrückstellungen – eine (fast) ideologische Diskussion?, StuB 2003, 931; KRUPSKA, Zur Bildung und Bewertung einer Rückstellung für Aufbewahrungskosten, StB 2003, 442; MAYR, Beantwortung vermeintlich offener Fragen – Replik, BB 2003, 305; SCHELLHORN, Die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach dem Urteil des BFH vom 27. Juni 2001 im Kontext der Europäisierung und Internationalisierung der Rechnungslegung, BFuP 2003, 306; SIEGEL, Anpassungsverpflichtungen (Erwiderung), BB 2003, 304; SIEGEL, Rückstellungen für bestellte Lastkraftwagen?, StuB 2003, 927; MOXTER, Neue Ansatzkriterien für Verbindlichkeitsrückstellungen (Teil I), DStR 2004, 657.

510 a) Grundsatz

Bei Verbindlichkeitsrückstellungen kommen die rechtliche Entstehung und die wirtschaftliche Verursachung der zugrundeliegenden Verbindlichkeit als Passivierungszeitpunkt in Betracht. Unproblematisch ist der Fall, daß beides zeitlich zusammenfällt; dann besteht an der Pflicht zur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung kein Zweifel.

GAIL in Albach/Forster, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1987, 51 (59); NAUMANN, WPg. 1991, 529 (532); KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresab-

schluß und und in der Steuerbilanz, 1994, 129 f.; HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 139.

Rechtliche Entstehung und wirtschaftliche Verursachung können jedoch auch zu unterschiedlichen Zeitpunkten eintreten.

b) Wirtschaftliche Verursachung vor der rechtlichen Entstehung

511

Allgemeines: Eine Verbindlichkeitsrückstellung ist nach allg. Ansicht bereits vor der rechtlichen Entstehung auszuweisen, wenn die Verbindlichkeit im abgelaufenen Wj. oder in der davorliegenden Zeit wirtschaftlich verursacht ist.

BFH v. 24.1.1990 – I B 112/88, BFH/NV 1991, 434; v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010 (1011); v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 (159); v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891 (892); v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742 (743); GAIL in Albach/Forster, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1987, 51 (59); NAUMANN, WPg. 1991, 529 (532); RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 108; BECK/OSER/PFITZER/WOLLMERT, DB 1994, 2557 (2566); GROH, ZGR 1994, 610 (613); KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und und in der Steuerbilanz, 1994, 130; LOOSE, FR 1994, 137 (138); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 139.

Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Verursachung einer Verbindlichkeit gelten die nachfolgenden Grundsätze.

Entstehung der Verbindlichkeit durch Zeitablauf: Eine Verbindlichkeit ist jedenfalls dann vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht, wenn sie danach automatisch durch Zeitablauf entsteht.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (847); KESSLER, DStR 1996, 1430 (1434); KESSLER, DStR 2001, 1903 (1905); KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 116.

Das ist zB der Fall, wenn die Aufnahme des Betriebs des Stpfl. eine Verpflichtung zum Abbruch oder zur Entfernung von Anlagen nach sich zieht. Die Entstehung der Verpflichtung hängt dann nur noch vom Zeitablauf bis zur Einstellung der Tätigkeit ab.

Umstr. war, ob eine solche Rückstellung sofort in voller Höhe (so uE zutr. KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 294 ff.; grds. ebenso KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 258, der aber die Ansammlung des Rückstellungsbetrags aus Praktikabilitätsgründen für „zu tolerieren“ hält) zu bilden oder ob der schließlich fällige Betrag über die voraussichtliche Dauer der betrieblichen Tätigkeit ratierlich anzusammeln war (so BFH v. 19.2.1975 – I R 28/73, BStBl. II 1975, 480 [482]; RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 98 f.). Nach dem durch das StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) eingefügten § 6 Abs. 3a Buchst. d Satz 1 ist der Streit nunmehr im Sinne der letztgenannten Ansicht entschieden; vgl. § 6 Anm. 1182 ff.

Auch Wiederauffüllungs- und Rekultivierungsaufwendungen entstehen durch Zeitablauf. Gleiches gilt bei Unternehmen mit vom Kj. abweichenden Wj. für die Verpflichtung, Urlaubsgeld und Weihnachtsgratifikationen zu zahlen.

Diese Rückstellungen sind nach allgemeiner Ansicht ratierlich anzusammeln (WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 [902]; GEHM, BuW 2003, 542 [550]; FATOUROS, DB 2005, 117 [121]), und zwar Rückstellungen für Wiederauffüllungs- und Rekultivierungsverpflichtungen entsprechend der Fördermenge (vgl. Anm. 737 und 739 sowie NAUMANN, WPg. 1991, 529 [532]; CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 40 m. Fn. 60; SIEGEL, BB 1993, 326 [333]; SIEGEL, BFuP 1994, 1 [16 f.]; KESSLER, DStR 2001, 1903 [1907 f.]; differenzierend jedoch SIEGEL, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 290 [Kombinationsverfahren, das die verschiedenen Einflußgrößen für das Entstehen der Verpflichtung, namentlich die Fördermenge und die in Anspruch genommene Abbaufäche berücksichtigt]; ähnlich RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstel-

lungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 100 f. [Kombinationsverfahren, aber aus Vereinfachungsgründen Bemessung entsprechend der Fördermenge zulässig]) und Rückstellungen für Urlaubsgeld und Weihnachtsg Gratifikationen entsprechend dem Zeitraum, auf den die Zahlung entfällt (BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506 [509]; FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 106; aA KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 338).

In gleicher Weise gebietet die Verpflichtung eines Betreibers eines Wasserkraftwerks gegenüber dem zuständigen Wasser- und Bodenverband zur Erhaltung des Flusses in einem ordnungsgemäßen Zustand durch Entfernung des Schlammes, der sich im Stauraum des Kraftwerks ansammelt, die Bildung einer Rückstellung entsprechend der Menge des bereits angesammelten Schlammes.

GELHAUSEN/FEY, DB 1993, 593 (595 ff.); ähnlich KUPSCH, BB 1992, 2320 (2325); SCHÖN, BB 1994, Beilage 9, 1 (6); aA aber BFH v. 12.12.1991 – IV R 28/91, BStBl. II 1992, 600; WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (903).

Wesentliche Tatbestandsverwirklichung: Eine Verbindlichkeit ist darüber hinaus nach stRspr. wirtschaftlich verursacht, wenn der Tatbestand, von dessen Verwirklichung ihre Entstehung abhängt, im wesentlichen verwirklicht ist und sie damit so eng mit dem abgelaufenen oder einem vorhergehenden Wj. verknüpft ist, daß es gerechtfertigt erscheint, sie wirtschaftlich als eine am Bilanzstichtag bestehende Verbindlichkeit zu behandeln.

BFH v. 28.6.1989 – I R 86/85, BStBl. II 1990, 550 (552); v. 25.8.1989 – III R 95/87, BStBl. II 1989, 893 (895); v. 13.11.1991 – I R 102/88, BStBl. II 1992, 336 (338); v. 12.12.1991 – IV R 28/91, BStBl. II 1992, 600 (602); v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010 (1012); v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 (159); v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742 (743); v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406 (407); v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 (118); v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (538); v. 30.1.2002 – I R 71/00, BStBl. II 2003, 279 (280); zust. CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1354); SARRAZIN, WPg. 1993, 1 (3). Krit. zu dieser Rspr. hingegen MOXTER in Festschr. Forster, 1992, 428 (431); LOOSE, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, 1993, 132 f.; SCHÖNBORN, BB 1998, 1099 (1101); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 126.

So liegt es zB bei der Verpflichtung des Stpfl., einen Jahresabschluß aufzustellen und gegebenenfalls prüfen zu lassen und zu veröffentlichen. Der wesentliche Tatbestand, an den das Gesetz die Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses und zu seiner Prüfung knüpft, ist der Betrieb eines buchführungspflichtigen Unternehmens im abgelaufenen Wj.

BFH v. 20.3.1980 – IV R 89/79, BStBl. II 1980, 297 (298) für die Kosten der Aufstellung des Jahresabschlusses; zust. WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (902); BFH v. 23.7.1980 – I R 28/77, BStBl. II 1981, 62 f. für die Kosten der Prüfung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses; zust. GEHM, BuW 2003, 542 (547); glA – für die Kosten der Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses – KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz, 1994, 132; – für Aufstellung, Prüfung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses – RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 90 ff.; KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 118; im Ergebnis ebenso KESSLER, DStR 1996, 1430 (1434).

Gleiches gilt für die künftig entstehenden Kosten der Aufbewahrung der Buchführungsunterlagen. Hier ist der wesentliche Tatbestand die Entstehung dieser Unterlagen, die im abgelaufenen Wj. stattgefunden hat.

BFH v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); zust. GEHM, BuW 2003, 542 (547); vgl. auch KRUPSKE, StB 2003, 442.

Nicht anders sind die Kosten der betrieblichen Steuererklärung zu beurteilen.

BFH v. 23.7.1980 – I R 30/78, BStBl. II 1981, 63 (Ls.); v. 24.11.1983 – IV R 22/81, BStBl. II 1984, 301 (302); zust. KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 118.

Zusammenhang mit der Tätigkeit des Steuerpflichtigen vor dem Bilanzstichtag: An der Verknüpfung mit dem abgelaufenen oder einem vorhergehenden Wj. fehlt es, wenn die Verbindlichkeit nicht im Zusammenhang mit der vergangenen Tätigkeit des Stpfl. steht, sondern einen Bezug – nur – zu seiner zukünftigen Tätigkeit ausweist.

Der Grund für die Unzulässigkeit der Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung liegt in diesen Fällen demgegenüber nicht darin, daß noch offen ist, ob der Stpfl. die wirtschaftliche Tätigkeit, auf der die Verpflichtung beruht, im Jahre ihrer Entstehung weiterhin betreiben wird (so aber SCHÖN, BB 1994, Beilage 9, 1 [5]). Es kommt daher nicht darauf an, ob der Stpfl. sich des zukünftigen Aufwands durch Einstellung seiner wirtschaftlichen Tätigkeit entziehen kann (so aber SIEGEL, BB 1993, 326 [328]; vgl. auch SIEGEL, DB 2002, 707 [708]; SIEGEL, BB 2003, 304; SIEGEL, StuB 2003, 927 ff.). Einer solchen Argumentation steht das going-concern-Prinzip entgegen, nach dem im Zweifel davon auszugehen ist, daß das Unternehmen fortgeführt werden wird (ebenso CREZELIUS, DB 1992, 1353 [1359]; KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 119; KESSLER, DStR 1996, 1430 [1435]; vgl. auch KESSLER, DStR 2001, 1903 [1905]; glA CHRISTIANSEN, DStR 2002, 1196; HAPPE, StuB 2003, 546 [548]; OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1631 [1635]; vgl. auch BUCIEK, DStZ 2001, 641; MAYR, BB 2003, 305; krit. zur Auffassung SIEGELS auch HAPPE, StuB 2003, 927).

Dies ist unstr. bei künftigen Berufsgenossenschaftsbeiträgen und Sozialversicherungsbeiträgen eines ArbG ebenso der Fall wie bei betrieblichen Steuern künftiger Kj. (vgl. KESSLER, DStR 1996, 1430 [1435]). Gleiches gilt für künftige Zahlungen aus schwebenden Geschäften, also zB für Mietzahlungen für die Überlassung der Mietsache in den folgenden Wj. (vgl. aber zum Sonderfall der Vereinbarung einer progressiven Miete unten Anm. 514 Stichwort „Erfüllungsrückstand“).

Auch Leistungen, die ein Stpfl. nach ordnungsgemäßem Abschluß seiner vertraglich festgelegten Leistung aufgrund von Änderungswünschen seines Auftraggebers erbringt, sind nicht in dem Wj. wirtschaftlich veranlaßt, in dem der ursprüngliche Vertrag erfüllt wurde, sondern sind zukunftsbezogen (BFH v. 22.12.1999 – IV B 119/99, BFH/NV 2000, 711).

Gleichermaßen fehlt es an der wirtschaftlichen Verursachung der Verpflichtung eines pharmazeutischen Unternehmens, Arzneimittel in späteren Jahren nachanzulassen, wenn die Nachanalyse Voraussetzung für den Vertrieb der Arzneimittel nach einem bestimmten Zeitpunkt ist.

BFH v. 25.8.1989 – III R 95/87, BStBl. II 1989, 893 (894); v. 24.1.1990 – I B 112/88, BFH/NV 1991, 434 (435); v. 28.5.1997 – VIII R 59/95, BFH/NV 1998, 22; zust. KESSLER, DStR 1996, 1430 (1435 f.); WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (903); im Ergebnis ebenso GÜNKEL, StbJb. 1990/91, 97 (107); MOXTER in Baetge (Hrsg.), Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, 1991, 1 (6 f.); MOXTER in Festschr. Forster, 1992, 428 (433); LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 83.

Ebensowenig ist die Verpflichtung des Stpfl., ein Fluggerät in der Zukunft überholen zu lassen, in den Jahren zuvor wirtschaftlich veranlaßt, weil sie nicht Voraussetzung für die Nutzung bis zum Entstehen der Überholungsverpflichtung, sondern für die Nutzung des Fluggeräts nach diesem Zeitpunkt ist.

BFH v. 19.5.1987 – VIII R 327/83, BStBl. II 1987, 848 (850); zust. GELHAUSEN/FEY, DB 1993, 593 (595); WOERNER, BB 1993, 246; CLEMM in Festschr. Moxter, 1994, 167 (176); KESSLER, DStR 1996, 1430 (1435); WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (903); im Ergebnis ebenso GÜNKEL, StbJb. 1990/91, 97 (107); MOXTER in Baetge (Hrsg.), Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, 1991, 1 (6); MOXTER in Festschr. Forster,

1992, 428 (433); LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 84; krit. hingegen MATHIAK, *StuW* 1988, 79 (84 f.); CREZELIUS, *DB* 1992, 1353 (1360).

Keine Maßgeblichkeit des Realisationsprinzips für die wirtschaftliche Verursachung: Von der Voraussetzung, daß die einer Rückstellung zugrundeliegende Verbindlichkeit einen Bezug zur Tätigkeit des Stpfl. vor dem Bilanzstichtag aufweisen muß, zu unterscheiden ist eine uE abzulehnende Ansicht, nach der die wirtschaftliche Verursachung voraussetzt, daß sich die einer Rückstellung zugrundeliegende Verbindlichkeit Erträgen zuordnen lassen müsse, die vor dem Bilanzstichtag realisiert worden sind.

So EIBELSHÄUSER, *BB* 1987, 860 (862); GAIL in Albach/Forster, *Bilanzrichtlinien-Gesetz*, 1987, 51 (61); PAUS, *BB* 1988, 1419; HERZIG, *DB* 1990, 1341 (1346 f.); GÜNDEL, *StbJb.* 1990/91, 97 (107); GROH in Baetge (Hrsg.), *Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz*, 1991, 75 (80 f.); HERZIG in *DStJG* 14 (1991), 199 (204 f., 212 f.); HERZIG/HÖTZEL, *BB* 1991, 99 (100); NAUMANN, *WPg* 1991, 529 (531 ff.); MOXTER in *Festschr. Forster*, 1992, 428 (433 f.); GELHAUSEN/FEY, *DB* 1993, 593 (594 f., 597); HERZIG in *Festschr. L. Schmidt*, 1993, 209 (219 ff.); GROH, *StuW* 1994, 90 (95); KÖSTER, *Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz*, 1994, 129; HERZIG/KÖSTER in *HdJ*, *Abt. III/5 Rn.* 128 ff.; NAUMANN, *BB* 1998, 527 (528); SCHÖNBORN, *BB* 1998, 1099 (1100); HAHNE/SIEVERT, *DStR* 2003, 1992 f.; MOXTER *DStR* 2004, 1057 (1058); ebenso wohl WEBER-GRELLET, *BB* 1994, 30 (32); WEBER-GRELLET, *DB* 1997, 2233 (2235); DAUB, *Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS*, 2000, 79; WEBER-GRELLET, *DB* 2002, 2180 (2182 f.); ähnlich BFH v. 25.8.1989 – III R 95/87, *BStBl. II* 1989, 893 (895); v. 28.6.1989 – I R 86/85, *BStBl. II* 1990, 550 (553); v. 28.5.1997 – VIII R 59/95, *BFH/NV* 1998, 22 (23); v. 13.5.1998 – VIII R 58/96, *BFH/NV* 1999, 27 (28); v. 15.3.1999 – I B 95/98, *BFH/NV* 1999, 1205 (1206); wie hier aber BFH v. 12.12.1991 – IV R 28/91, *BStBl. II* 1992, 600 (604); v. 27.6.2001 – I R 45/97, *BStBl. II* 2003, 121 (123 f.); KRAUS, *StuW* 1988, 133 (147); CREZELIUS, *DB* 1992, 1353 (1361); KESSLER, *Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse*, 1992, 112 f.; KUPSCH, *BB* 1992, 2320 (2324 f.); LOOSE, *Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten*, 1993, 140 f., 144; SIEGEL, *BB* 1993, 326 (334 f.); CHRISTIANSEN, *BFuP* 1994, 25 (34); CREZELIUS, *NJW* 1994, 981 (983); LOOSE, *FR* 1994, 137 (140); SCHÖN, *BB* 1994, *Beilage* 9, 1 (6 f.); SIEGEL, *BFuP* 1994, 1 (20); CHRISTIANSEN in *Freundesgabe Haas*, 1996, 57 (61); KESSLER, *DStR* 1996, 1430 (1432 ff.); FRENZ, *DStZ* 1997, 37 (40); FATOUROS, *DB* 2005, 117 (122).

Gegen diese Ansicht spricht zunächst, daß sie wenig praktikabel erscheint, da sich häufig nicht eindeutig festlegen läßt, welche Erträge durch bestimmte Aufwendungen alimentiert werden.

So zutr. CREZELIUS, *DB* 1992, 1353 (1361); LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 81; SCHÖN, *BB* 1994, *Beilage* 9, 1 (7); KESSLER, *DStR* 1996, 1430 (1434).

Dies läßt sich am Beispiel der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung zur Überholung von Luftfahrtgeräten verdeutlichen. Unter den Vertretern der Auffassung, daß das Realisationsprinzip für die Bestimmung des Zeitpunkts der Bilanzierung von Rückstellungen maßgeblich sei, besteht keine Einigkeit darüber, ob für diese Verpflichtung eine Rückstellung zu bilden ist oder nicht.

Dafür KUPSCH, *DB* 1989, 53 (55); HERZIG, *DB* 1990, 1341 (1351); dagegen GELHAUSEN/FEY, *DB* 1993, 593 (595).

Auch bei Kulanzrückstellungen, die zu den Rückstellungen für faktische Verpflichtungen (dazu oben Anm. 494) gehören (BERGER/M. RING in *Beck-BilKomm. V.* § 249 Rn. 112), fällt die Entscheidung über den zutreffenden Bilanzierungszeitpunkt nach dieser Ansicht schwer. Es dürfte kaum festzustellen sein, ob der Stpfl. eine Kulanzleistung erbringt, um einen ehemaligen Kunden zufriedenzustellen, oder ob er zu der Leistung bereit ist, weil er dadurch eine Imageverbesserung und damit eine Verbesserung des zukünftigen Absatzes seiner Pro-

dukte erstrebt (für eine solche Differenzierung aber HERZIG in DSStJG 14 [1991], 199 [229 f.]).

Entscheidend ist aber der in der Literatur uE zu Recht vorgebrachte Einwand, daß durch die Ausdehnung des Realisationsprinzips auf Fragen der Passivierung das Vorsichtsprinzip bzw. das sich aus diesem ergebende Imparitätsprinzip verletzt werden.

Für eine Verletzung des Vorsichtsprinzips KUPSCH, BB 1992, 2320 (2325); SIEGEL, BB 1993, 326 (334); LOOSE, FR 1994, 137 (140); für eine Verletzung des Imparitätsprinzips CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1361); CHRISTIANSEN, BFuP 1994, 25 (34 f.); SCHÖN, BB 1994, Beilage 9, 1 (7); ähnlich MAYER-WEGELIN, DB 1995, 1241 (1244 f.).

c) Rechtliche Entstehung vor der wirtschaftlichen Verursachung

512

Umstritten ist die Frage, wann eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden ist, wenn die wirtschaftliche Verursachung der zugrundeliegenden Verbindlichkeit ihrer rechtlichen Entstehung nachfolgt. Die Rspr. und die hM im Schrifttum vertreten dazu zutr. die Auffassung, daß die Rückstellung in diesem Fall bereits zum Zeitpunkt der rechtlichen Entstehung der Verbindlichkeit zu passivieren sei.

BFH v. 5.6.2001 – I R 96/00, BFH/NV 2002, 1638 (1640); v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121; v. 5.6.2002 – I R 23/01, BFH/NV 2002, 1434 (1435); KRAUS, StuW 1988, 133 (147); GÜNKEL, StbJb. 1990/91, 97 (108); KUPSCH, BB 1992, 2320 (2324 f.); CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 38 f.; LOOSE, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, 1993, 140 f., 144; SIEGEL, BB 1993, 326 (335); LOOSE, FR 1994, 137 (140); MAYER-WEGELIN, DB 1995, 1241 (1244); KESSLER, DStR 1996, 1430 (1432 ff.); PLEWKA/SCHLÖSSER, DB 1997, 337 (344); KOTHs, DB 2001, 1849 f.; GOSCH, DStR 2002, 977 (979 f.); WASSERMAYER, WPg. 2002, 10 (11 f.); HAPPE, StuB 2003, 546 (549); OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1631 (1634); differenzierend MOXTER in Festschr. Forster, 1992, 428 (431 ff.); einschränkend auch KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz, 1994, 160 f. (eingeschränkt rückstellungsbergrenzende Wirkung des Realisationsprinzips).

Demgegenüber wird teilweise die Ansicht vertreten, daß das Realisationsprinzip rückstellungsbergrenzend wirke, mit der Folge, daß eine Verbindlichkeitsrückstellung ohne Rücksicht auf die rechtliche Entstehung der zugrundeliegenden Verbindlichkeit erst dann zu passivieren sei, wenn die durch die Verbindlichkeit alimentierten Erträge realisiert werden.

So HERZIG DB 1990, 1341 (1347); HERZIG in DSStJG 14 (1991), 199 (212 f.); NAUMANN, WPg. 1991, 529 (531); HERZIG in Festschr. L. Schmidt, 1993, 209 (219 ff.); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 139; WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (903 f.); DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 80; EULER, BB 2001, 1897; WEBER-GRELLET, FR 2001, 900 (901); MAYR, BB 2002, 2323 (2328 f.); WEBER-GRELLET, BB 2002, 35 (38 f.); WEBER-GRELLET, DB 2002, 2180 (2182); WEBER-GRELLET, StbJb. 2002/2003, 241 (271); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 384; vgl. zum Streitstand auch SCHELLHORN, BFuP 2003, 306 (315 ff.).

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, daß das Realisationsprinzip grds. nicht geeignet ist, den Zeitpunkt der Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung zu bestimmen (dazu bereits oben Anm. 511). Es kann daher auch nicht rückstellungsbergrenzend wirken. Maßgeblich sind vielmehr das Vorsichtsprinzip (so STEGEL, BB 1993, 326 [335]; LOOSE, FR 1994, 137 [140]) bzw. das sich aus diesem ergebende Imparitätsprinzip (KRAUS, StuW 1988, 133 [147]), die in diesem Fall den Ausweis einer Rückstellung erfordern.

513 4. Auflösung

Schrifttum: DRÜEN/STIEWE, Die „Bilanzaufhellung“ im Spiegel der aktuellen Rechtsprechung, StuB 2004, 489; STRAHL, Bilanzsteuerliche Relevanz des Stichtagsprinzips, FR 2005, 361.

Gem. § 249 Abs. 3 Satz 2 HGB iVm. Abs. 1 dürfen Rückstellungen nur aufgelöst werden, wenn der Grund für ihre Bildung entfallen ist.

Vgl. BFH v. 12.4.1989 – I R 41/85, BStBl. II 1989, 612 (613); v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376); v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 (689).

Das ist auch dann der Fall, wenn eine zunächst zu Recht gebildete Rückstellung aufgrund geänderter Rspr. unzulässig wird (BFH v. 25.4.1990 – I R 78/95, BFH/NV 1990, 630 [631]; LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 211).

Ob die Auflösung einer Rückstellung geboten ist, ist im Einzelfall auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender und spätestens bei der Aufstellung der Bilanz erkennbarer Umstände aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns zu beurteilen (BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 [689]). Zur Abgrenzung zwischen insoweit zu berücksichtigenden wertaufhellenden und nicht zu berücksichtigenden wertändernden Tatsachen vgl. Anm. 210 sowie STRAHL, FR 2005, 361 (363 f.).

Danach ist eine Rückstellung zB dann aufzulösen, wenn das ursprüngliche Risiko der Inanspruchnahme entfallen ist (BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BFH/NV 2004, 271 [273]; LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 213).

Eine Rückstellung für eine Verbindlichkeit des Stpfl., die der Anspruchsinhaber gerichtlich geltend macht, darf erst dann aufgelöst werden, wenn die Klage rechtskräftig abgewiesen worden ist (BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 [376]; v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 [689]), es sei denn, der Gläubiger hat ein offensichtlich unzulässiges Rechtsmittel eingelegt (BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1993, 375 [376]; v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 [689]; zweifelnd insoweit DRÜEN/STIEWE, StuB 2004, 489 [495]). Steht dem Anspruchsinhaber am Bilanzstichtag noch ein Rechtsmittel zur Verfügung und verzichtet er nach dem Bilanzstichtag – etwa durch Verstreichenlassen der Rechtsmittelfrist – auf dessen Einlegung, so darf der Stpfl. die Rückstellung am Bilanzstichtag auch dann nicht auflösen, wenn der Verzicht vor dem Tag der Aufstellung der Bilanz geschieht (BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 [689 f.]).

Eine Verbindlichkeitsrückstellung ist schließlich dann aufzulösen, wenn aus der zugrundeliegenden ungewissen Verpflichtung eine nach Grund und Höhe sichere Verpflichtung geworden ist (LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 213). Der Stpfl. hat dann anstelle der Rückstellung eine Verbindlichkeit auszuweisen.

514 5. Einzelfälle

Abbruchverpflichtung: s. „Entfernungsverpflichtung“.

Abfallentsorgung:

Schrifttum: RÜRUP, Rückstellungen für Verpflichtungen aus Umwelthaftung, in Festschr. Forster, 1992, 519; ACHATZ in DStJG 15 (1993), 161; MAYR, Schließt das Eigeninteresse eine Verbindlichkeitsrückstellung aus?, DB 2003, 740; BERNDT, Anm. zu BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BB 2004, 1623; WEBER-GRELLET, Anm. zu BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, FR 2004, 1016.

Nach der Rspr. darf für die Verpflichtung zur Entsorgung eigenen Abfalls eine Rückstellung nicht gebildet werden (BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II

2001, 570), während ein Stpfl., der gegen Entgelt Abfall entgegennimmt und entsorgt, eine Rückstellung für die dafür notwendigen Aufwendungen soll bilden können (BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BFH/NV 2004, 1157). Im ersten Fall hält der BFH die nach dem Gesetz über die Vermeidung und Entsorgung von Abfällen v. 27.8.1986 (AbfG 1986, BGBl. I 1986, 1410) bzw. nach dem Gesetz zur Förderung der Kreislaufwirtschaft und Sicherung der umweltverträglichen Beseitigung von Abfällen v. 27.9.1994 (KrW-/AbfG, BGBl. I 1994, 2705) bestehende öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Abfallentsorgung für nicht hinreichend konkretisiert, während er im zweiten Fall die Konkretisierung bejaht.

Zu der vom BFH zusätzlich aufgestellten Voraussetzung, daß die Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung nicht von eigenbetrieblichen Erfordernissen des Unternehmens gleichgerichtet und kongruent überlagert werden darf (BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570 [571]) vgl. oben Anm. 505.

Maßgeblicher Unterschied in der Beurteilung der beiden Fälle scheint der Hinweis des BFH in der zweiten genannten Entscheidung (BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BFH/NV 2004, 1157 [1159]) darauf zu sein, daß der Stpfl., der Abfall gegen Entgelt entgegennimmt, einen Erlös erzielt, der nicht ungeschmälert in das Jahresergebnis eingehen dürfe (so auch WEBER-GRELLET, FR 2004, 1016). Darin liegt eine Annäherung an die Auffassung, nach der das Realisationsprinzip auch für den Ausweis von Rückstellungen maßgeblich sei, mit der Folge, daß eine Rückstellung dann zu bilden ist, wenn sie einen Erlös des betreffenden Wj. alimentiert (so auch BERNDT, BB 2004, 1623). Diese Auffassung ist uE jedoch abzulehnen (dazu oben Anm. 511).

UE erfordert die Verpflichtung eines Stpfl. zur Entsorgung von Abfall die Bildung einer Rückstellung. Unter der Geltung des AbfG 1986 ebenso wie unter der des KrW-/AbfG ist diese Verpflichtung in jedem Fall als hinreichend konkretisiert anzusehen, denn es steht dem Stpfl. nicht mehr frei, in welcher Art und in welchem Zeitraum er sich seines Abfalls entledigt.

GLA RÜRUP in Festschr. Forster, 1992, 519 (537 f.); ACHATZ in DStJG 15 (1993), 161 (193); FRENZ, DStZ 1997, 37 (45); MOXTER, BB 2001, 569; MAYR, DB 2003, 740 (741); ebenso wohl FATOUROS, DB 2005, 117 (118).

Die wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit ist gegeben, da der Abfall in der zurückliegenden Zeit der wirtschaftlichen Betätigung entstanden ist. Von einer Inanspruchnahme des Stpfl. ist im Regelfall auszugehen, da nicht anzunehmen ist, daß die zuständige Behörde, die von der Existenz des abfallproduzierenden Betriebs eines Stpfl. Kenntnis haben wird, von einer Durchsetzung der Vorschriften des KrW-/AbfG absehen wird.

Altersteilzeit:

Schrifttum: OSER/DOLECZIK, Rückstellungen für Altersteilzeitarbeitsverhältnisse in Handels- und Steuerbilanz, DB 1997, 2185; SCHAEFER, Aufwands- und Kostenprognosen für Altersteilzeit-Arbeitsverhältnisse, BB 1997, 1887; HÖFER, Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen in der Handels- und Steuerbilanz, DStR 1998, 1; HÖFER/KEMPKES, Rückstellungen für Altersteilzeit, DB 1999, 2537; BODE/GRABNER, Rückstellungen für Verpflichtungen aus betrieblichen Altersteilzeitregelungen, DStR 2000, 141; BODE/HAINZ, Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen in der Steuerbilanz, DB 2004, 2436.

Für die Verpflichtung, einem ArbN im Rahmen einer Altersteilzeit-Vereinbarung nach dem Altersteilzeitgesetz (Gesetz zur Förderung eines gleitenden Übergangs in den Ruhestand – Altersteilzeitgesetz – v. 23.7.1996, BGBl. I 1996, 1078) einen Aufstockungsbetrag zu zahlen, darf nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 11.11.1999, BStBl. I 1999, 959 Tz. 16) eine Verbindlichkeitsrückstellung

nicht gebildet werden, wenn der ArbN während des gesamten Altersteilzeitzeitraums halbtags tätig ist, aber mehr als 50 vH seines Nettoganztagsgehalts bekommt (aA HÖFER, DSr 1998, 1 [3 f.]; BODE/GRABNER, DSr 2000, 141 [142]; vgl. auch BODE/HAINZ, DB 2004, 2436 [2437 f.]). Für den Fall, daß der ArbN während der ersten Hälfte der Altersteilzeitphase voll und während der zweiten Hälfte gar nicht tätig ist (sog. Blockmodell), ist hingegen die Pflicht zur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung wegen Bestehens eines Erfüllungsrückstands für die Freistellungsphase allg. anerkannt.

BMF v. 11.11.1999, BStBl. I 1999, 959, Tz. 17 ff.; OSER/DOLECZIK, DB 1997, 2185 (2187); SCHAEFER, BB 1997, 1887 (1890); HÖFER, DSr 1998, 1 (4); HÖFER/KEMPKES, DB 1999, 2537 (2538 f.).

Altlasten: s. Anm. 840 ff.

Anpassungsverpflichtungen: s. Anm. 840 ff.

Aufbewahrung der Jahresabschlußunterlagen: s. „Jahresabschluß“.

Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten:

Schrifttum: MATHIAK, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1987, 51; L. SCHMIDT, Anm. zu BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86, DSr 1990, 485.

Rückstellungen für aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten dürfen bereits gebildet werden, wenn der Eintritt der Bedingung sicher oder zumindest wahrscheinlich ist.

BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488 (489); MATHIAK, StuW 1987, 51 f.; L. SCHMIDT, DSr 1990, 485; FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 33; LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 61.

Aufstellung des Jahresabschlusses: s. „Jahresabschluß“.

Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters: s. Anm. 1556 sowie aus neuerer Zeit BFH v. 24.1.2001 – I R 39/00, BFH/NV 2001, 1063, und OTTO, BB 2004, 1900.

Bestechungsgeld: s. „Schmiergeld“.

Betriebsprüfung: Zur Rückstellungsbildung für die nach einer Betriebsprüfung zu erwartende Festsetzung von Mehrsteuern vgl. Anm. 801 sowie aus neuerer Zeit BFH v. 27.11.2001 – VIII R 36/00, BStBl. II 2002, 731.

Buchführungskosten: s. „Jahresabschluß“.

Einheitsleergut: s. „Pfandrückstellung“.

Emissionsberechtigungen:

Schrifttum: MUTSCHLER/M. LANG, Das System des Emissionshandels und seine Auswirkungen auf die Rechtsstellung der Unternehmen, DB 2004, 1711; STRECK/BINNEWIES, Gestaltungsmöglichkeiten, Bilanzierungs- und Steuerfragen zum Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG), DB 2004, 1116.

Hat ein Stpfl. zum Bilanzstichtag nicht genügend Emissionsberechtigungen entsprechend dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (Gesetz über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen v. 8.7.2004, BGBl. I 2004, 1578) für die von ihm emittierten Treibhausgase, so hat er für den Erwerb weiterer Berechtigungen eine Rückstellung zu bilden (MUTSCHLER/M. LANG, DB 2004, 1711 [1712]; STRECK/BINNEWIES, DB 2004, 1116 [1120]).

Entfernungsverpflichtung: s. Anm. 511 sowie aus neuerer Zeit FATOUROS, DB 2005, 117 (121). Zu Abbruch- und Entfernungsverpflichtungen im Rahmen einer Restrukturierung s. auch Stichwort „Restrukturierungsverpflichtungen“.

Erfüllungsrückstand:

Schrifttum: TÖNNER, Bilanzierung von Urlaubsansprüchen, DB 1992, 1592; U. MÜLLER, Bilanzierung von Urlaubsrückstellungen, DB 1993, 1581; GROH, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1994, 90; MOXTER, Zur Bedeutung betriebswirtschaftlicher Zusammenhänge im Bilanzrecht, StuW 1995, 378; PFITZER/SCHAUM/OSER, Rückstellungen im Lichte aktueller Rechtsentwicklungen, BB 1995, 1373; SCHÖNBORN, Verbindlichkeitsrückstellungen bei progressiver Miete, BB 1998, 1099.

Zum Begriff des Erfüllungsrückstands oben Anm. 485 Stichwort „Erfüllungsrückstand“.

► *Grundsatz:* Liegt im Rahmen eines schwebenden Geschäfts ein Erfüllungsrückstand vor (zu den Voraussetzungen oben Anm. 485 Stichwort „Erfüllungsrückstand“), ohne daß die zu erbringende Leistung nach Grund und Höhe sicher ist, ist insoweit eine Rückstellung zu bilden.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (846); v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728 (729 f.); GROH, StuW 1994, 90 (93); SCHÖNBORN, BB 1998, 1099 (1100); KESSLER, DStR 2001, 1903 (1905).

Es handelt sich um einen Sonderfall der Verbindlichkeitsrückstellung (BFH v. 15.4.1993 – IV R 75/91, BFHE 171, 434 [440]; SCHÖN, BB 1994, Beilage 9, 1 [9]).

► *Fallgestaltungen:*

▷ *Arbeitsverhältnis/Arbeitgeberjubiläum:* Das verbindliche Versprechen von Zahlungen an ArbN des Stpfl. aus Anlaß eines Geschäfts- oder Firmenjubiläums des Stpfl. führen zu einem Erfüllungsrückstand, soweit sie sich nach der Dauer der Betriebszugehörigkeit des jeweiligen ArbN richten und somit das Arbeitgeberjubiläum mit den in der Vergangenheit erbrachten Arbeitsleistungen verknüpfen (BFH v. 29.11.2000 – I R 31/00, BStBl. II 2004, 41). Sagt der Stpfl. jedoch jedem zum Zeitpunkt des Jubiläums beschäftigten ArbN unabhängig von seiner Betriebszugehörigkeit die Zahlung eines bestimmten Sockelbetrags zu, ist die Bildung einer Rückstellung insoweit nicht zulässig (BFH v. 29.11.2000 – I R 31/00, BStBl. II 2004, 41).

▷ *Arbeitsverhältnis/laufende Lohnzahlung:* Ein Erfüllungsrückstand liegt vor, wenn der Stpfl. gegenüber einem ArbN mit der Lohnzahlung im Rückstand ist (FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 102 f., 126 f.).

▷ *Arbeitsverhältnis/Lohn- bzw. Gehaltsfortzahlung im Krankheitsfall:* Kein Erfüllungsrückstand ist in der Verpflichtung eines ArbG zu sehen, in der Zukunft uU im Krankheitsfall Lohn oder Gehalt weiterzahlen zu müssen (BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758 [759]; im Erg. zust. WEBER-GRELLET, BB 2002, 35 [39]).

▷ *Arbeitsverhältnis/Urlaub:* Nicht genommener Urlaub eines ArbN führt zu einem Erfüllungsrückstand auf Seiten des ArbG.

BFH v. 8.7.1992 – XI R 50/89, BStBl. II 1992, 910 (911); v. 10.3.1993 – I R 70/91, BStBl. II 1993, 446 (447); v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406 (408); FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 104 f.; TÖNNER, DB 1992, 1592; U. MÜLLER, DB 1993, 1581; GROH, StuW 1994, 90 (93); SCHÖN, BB 1994, Beilage 9, 1 [9 f.]; PFITZER/SCHAUM/OSER, BB 1995, 1373 (1379).

▷ *Mietvertrag/progressiver Mietzins:* Ein Fall eines Erfüllungsrückstands ist gegeben, wenn bei einem Mietverhältnis eine progressive Miete (Beispiel: im ersten Jahr der Mietzeit 0 €, vom zweiten bis zum fünften Jahr 100 000 €, vom sechsten bis zum zehnten Jahr 150 000 €) vereinbart wird (SCHÖN-

BORN, BB 1998, 1099 [1100 ff.]). Da nicht davon auszugehen ist, daß im ersten Jahr der Mietzeit ein unentgeltliches Geschäft gewollt ist, ist die Mietzahlung jedenfalls des ersten Erhöhungszeitraums anteilig als Entgelt auch für das erste Jahr anzusehen. Die später fällig werdende Miete entfällt daher in entsprechendem Umfang auf das mietfreie Wj. und ist in diesem wirtschaftlich verursacht.

- ▷ *Versicherungsvertrag*: Erhält ein Versicherungsvertreter die Abschlußprovision vom Versicherungsunternehmen nicht nur für den Vertragsabschluß, sondern auch für die weitere Betreuung des Kunden, liegt insoweit ein Erfüllungsrückstand im Rahmen eines schwebenden Geschäfts vor, der zur Bildung einer Rückstellung berechtigt (BFH v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BFH/NV 2005, 109).
- ▷ *Zuwachssparen*: Beim sog. Zuwachssparen wird ein Sparvertrag abgeschlossen, bei dem der Zinssatz von vornherein in der Weise festgelegt wird, daß er in der ersten Ansparhälfte unter und in der zweiten Ansparhälfte über dem üblicherweise erzielbaren Kapitalmarktzins liegt. Nach der Rspr. ist während der ersten Ansparhälfte kein Erfüllungsrückstand anzunehmen, weil der Stpfl. nicht mit einer vereinbarten Leistung im Rückstand ist, sondern nur die für den jeweiligen Zeitraum vertraglich vereinbarte Verzinsung schuldet (BFH v. 20.1.1993 – I R 115/91, BStBl. II 1993, 373 [375]; zust. LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 400, Stichwort „Zinsverpflichtungen“). Ebenso wie bei Vereinbarung einer progressiven Miete wird man demgegenüber jedoch einen Erfüllungsrückstand in der ersten Ansparhälfte bejahen müssen (glA GROH, StuW 1994, 90 [93 f.]; MOXTER, StuW 1995, 378 [381 f.]).

EU-Geldbußen: s. „Geldbußen, Geldstrafen, Ordnungsgelder, Verwarnungsgelder“.

Euro-Umstellung:

Schrifttum: HEUSINGER, Die Einführung der EURO-Währung und ihre Auswirkungen auf die Rechnungslegung, DStR 1997, 427; PLEWKA/SCHLÖSSER, Ausgewählte handelsbilanzielle Probleme bei der Einführung des EURO, DB 1997, 337; TISCHBIEREK, Euro-Umstellungsaufwendungen als Anwendungsfall von § 249 Abs. 2 HGB?, DB 1997, 1041.

Die Kosten der Umstellung auf den Euro berechtigten nicht zur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung, da weder eine bestimmte Außenverpflichtung rechtlich entstanden war noch die künftigen Aufwendungen bereits wirtschaftlich verursacht waren.

Wie hier HEUSINGER, DStR 1997, 427 (430); TISCHBIEREK, DB 1997, 1041; aA PLEWKA/SCHLÖSSER, DB 1997, 337 (344).

Garantieverpflichtungen: s. Anm. 606 ff.

Geldbußen, Geldstrafen, Ordnungsgelder, Verwarnungsgelder: s. Anm. 501.

Hauptversammlung: Eine Rückstellung für die Kosten der Durchführung einer Hauptversammlung ist nach der Rspr. des BFH nicht zulässig (BFH v. 23.7.1980 – I R 28/77, BStBl. II 1981, 62 [63]).

IAS/IFRS-Umstellung:

Schrifttum: CEBUL/AMANN/LEIBFRIED, Bildung von Rückstellungen für Umstellungskosten auf IAS/IFRS, BuW 2003, 313.

Für die Kosten der Umstellung der Rechnungslegung auf IAS bzw. IFRS darf eine Rückstellung nicht gebildet werden (aA CEBUL/AMANN/LEIBFRIED, BuW 2003, 313 [315 f.]), da weder eine bestimmte Außenverpflichtung rechtlich ent-

standen ist noch die künftigen Aufwendungen bereits wirtschaftlich verursacht sind; sie beziehen sich vielmehr allein auf die zukünftige Tätigkeit des Stpfl. (dazu oben Anm. 511).

Individualleergut: s. „Pfandrückstellung“.

Jahresabschluss (Kosten der Aufstellung, Prüfung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses, der laufenden Buchführung, der Aufbewahrung der Buchführungsunterlagen): s. Anm. 511 sowie 650 ff.

Jubiläum:

Schrifttum: SCHROER/STARKE, Zur steuerlichen Anerkennung von Jubiläumrückstellungen, FR 2003, 1164.

Bei Rückstellungen für die Kosten von Jubiläen ist zwischen Dienstjubiläumszuwendungen an ArbN des Stpfl. einerseits und Zuwendungen an ArbN des Stpfl. aus Anlaß eines Geschäfts- oder Firmenjubiläums des Stpfl. selbst (Arbeitgeberjubiläum) andererseits zu unterscheiden.

▶ *Dienstjubiläumszuwendungen an ArbN des Stpfl.:* dazu vgl. Anm. 1830 ff. sowie aus neuerer Zeit SCHROER/STARKE, FR 2003, 1164.

▶ *Zuwendungen an ArbN anlässlich eines Arbeitgeberjubiläums* unterliegen nicht den einschränkenden Voraussetzungen des Abs. 4 (BFH v. 29.11.2000 – I R 31/00, BStBl. II 2004, 41; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, III. Rn. D 925a); s. im übrigen „Erfüllungsrückstand“.

Leergut: s. „Pfandrückstellung“.

Leihballage: s. „Pfandrückstellung“.

Millenniums-Rückstellung:

Schrifttum: GÖHNER, Die Millennium-Rückstellung ante portas, DB 1998, 429.

Für die bei der Datumsumstellung auf das Jahr 2000 anfallenden Kosten (zB für Softwareumstellungen und -anpassungen) durfte eine Rückstellung nicht gebildet werden, da in der davorliegenden Zeit weder eine bestimmte Außenverpflichtung rechtlich entstanden war (glA GÖHNER, DB 1998, 429 [430]) noch die anfallenden Aufwendungen bereits zuvor wirtschaftlich verursacht waren.

Ordnungsgelder: s. „Geldbußen, Geldstrafen, Ordnungsgelder, Verwarnungsgelder“.

Pfandrückstellung:

Schrifttum: R. KÖHLER, Einzelprobleme der bilanzsteuerrechtlichen Behandlung des Leerguts – insbes. Pfandrückstellung, StBp. 2001, 153; R. KÖHLER, Zivilrechtliche Grundlagen des Vertriebssystems bei standardisiertem Leergut in der Getränkeindustrie (sog. Einheitsflaschen) und die steuerlichen Auswirkungen, StBp. 2003, 168, 212; DENZER/RAHIER, Zivilrechtliche und steuerliche Behandlung der Brunneneinheits-Emballagen der Mineralbrunnenindustrie, StBp. 2004, 57; JAKOB/KOBOR, Eckdaten der steuerbilanziellen Erfassung eines „Pfandkreislaufs“, DStR 2004, 1596; R. KÖHLER, Die Unterscheidung und Abgrenzung zwischen Verbindlichkeit und Rückstellung, dargestellt am Beispiel der Rückzahlungsverpflichtung für Leihballagen in der Getränkeindustrie, StBp. 2004, 121, 159, 193.

Für die Verpflichtung, im Fall der Rückgabe von mit Pfand belegtem Leergut erhaltenes Pfandgeld zurückzuzahlen, hat der Stpfl. eine Pfandrückstellung zu bilden.

BMF v. 4.4.1995, BStBl. I 1995, 363; LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 400, Stichwort „Pfandgeld“; DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57 (61); JAKOB/KOBOR, DStR 2004, 1596 (1598); aA R. KÖHLER, StBp. 2001, 153 (160); R. KÖHLER, StBp. 2003, 212 (214); R. KÖHLER, StBp. 2004, 159 (161, 195).

Produkthaftung: s. Anm. 694 ff.

Prozeßkosten: s. Anm. 710 ff. sowie aus neuerer Zeit OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1675 (1676 ff.).

Prüfung des Jahresabschlusses: s. „Jahresabschluß“.

Rekultivierungsverpflichtungen: s. Anm. 511 und 735 ff.

Restrukturierungsverpflichtungen:

Schrifttum: HAIN, Restrukturierungsaufwendungen in der Rechnungslegung nach HGB, IAS und U.S. GAAP, Düsseldorf 2000.

Unter Restrukturierung ist ein Bündel von Maßnahmen zu verstehen, das zum Ziel hat, durch Einschränkung oder Beendigung der Geschäftstätigkeit in bestimmten Bereichen die Leistungsfähigkeit des Unternehmens nachhaltig zu stärken (HAIN, Restrukturierungsaufwendungen in der Rechnungslegung nach HGB, IAS und U.S. GAAP, 2000, 2; KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 237). Die Restrukturierung kann verschiedene Arten von Außenverpflichtungen (zB Abfindungszahlungen an ArbN, Sozialplanverpflichtungen, uU Abbruch- und Entsorgungsverpflichtungen durch Stilllegung von Anlagen) nach sich ziehen.

► *Abbruch/Entsorgung von Anlagen:* Rückstellungen für den Abbruch oder die Entsorgung von Anlagen können nur gebildet werden, wenn der Stpfl. dazu verpflichtet ist. Ansonsten liegt eine Innenverpflichtung vor, die stl. nicht zu einer Rückstellungsbildung führt.

► *Sozialplanverpflichtungen:* vgl. Anm. 940 Stichwort „Sozialplan“ sowie aus neuerer Zeit HAIN, Restrukturierungsaufwendungen in der Rechnungslegung nach HGB, IAS und U.S. GAAP, 2000; KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 246 ff.

Rücknahmeverpflichtungen:

Schrifttum: G. FEY, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten aufgrund der Verordnung zur Abfallbewältigung, DB 1992, 2353; EILERS, Rückstellungen für Rücknahmepflichten, in Herzig (Hrsg.), Bilanzierung von Umweltlasten und Umweltschutzverpflichtungen, Köln 1994, 147; ROSS/SEIDLER, Rückstellungen für Altautorücknahme und -entsorgung, BB 1999, 1258; HUG/ROSS/SEIDLER, Rückstellungen auf Grund einer noch nicht umgesetzten EU-Richtlinie?, BB 2000, 2510; WULF/PETZOLD, Bilanzierung von Leasing-Rücknahmeverpflichtungen in der Automobilbranche, DStR 2004, 2116.

Für die bestehende Verpflichtung zur Rücknahme von in den Verkehr gebrachten Produkten, zB nach der Batterie- oder Verpackungsverordnung (VO über die Rücknahme und Entsorgung gebrauchter Batterien und Akkumulatoren v. 2.7.2001, BGBl. I 2001, 1486; VO über die Vermeidung und Verwertung von Verpackungsabfällen v. 21.8.1998, BGBl. I 1998, 2379), ist nach hM eine Rückstellung zu bilden.

G. FEY, DB 1992, 2353 (2359); EILERS, in Herzig (Hrsg.), Bilanzierung von Umweltlasten und Umweltschutzverpflichtungen, 1994, 147 (159); FRENZ, DStZ 1997, 37 (42); KESSLER, DStR 2001, 1903 (1910); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 793. Der BFH hält die Möglichkeit der Bildung einer solchen Rückstellung jedenfalls für möglich (BFH v. 15.3.1999 – I B 95/98, BFH/NV 1999, 1205 – Altbatterien).

Gleiches gilt bei freiwilliger Rücknahme von Produkten, etwa vor dem Hintergrund einer andernfalls ergehenden entsprechenden staatlichen Regelung. In der Selbstverpflichtung zur Rücknahme wird uE zutreffend eine faktische Umweltverbindlichkeit gesehen (FRENZ, DStZ 1997, 37 [42 f.]; ROSS/SEIDLER, BB 1999, 1258 [1261]).

Im übrigen dürfen für zukünftige Rücknahmeverpflichtungen – etwa aufgrund von noch nicht umgesetzten EU-Richtlinien – Rückstellungen nicht gebildet werden (KESSLER, DStR 2001, 1903 [1911]; aA HUG/ROSS/SEIDLER, BB 2510 ff.) Zu Leasing-Rücknahmeverpflichtungen in der Automobilbranche vgl. WULF/PETZOLD, DStR 2004, 2116 (2117 f.).

Schadensersatz: Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme besteht bereits dann, wenn der Stpfl. mit der Aufdeckung des zur Schadensersatzverpflichtung führenden Sachverhalts rechnen muß (dazu oben Anm. 504); sie endet im Fall gerichtlicher Geltendmachung des Anspruchs grds. erst mit rechtskräftiger Abweisung der Klage des Gläubigers (BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 [376]), es sei denn, der Gläubiger hat ein offensichtlich unzulässiges Rechtsmittel eingelegt (BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96 aaO).

Schmiergeld: s. Anm. 501.

Sozialplanverpflichtung: s. „Restrukturierungsverpflichtungen“.

Steuererklärung: s. Anm. 511.

Steuerschulden: s. Anm. 752 ff.

Umweltschutzverbindlichkeiten: s. Anm. 840 ff.

Verjährte Verbindlichkeiten: s. Anm. 504.

Veröffentlichung des Jahresabschlusses: s. „Jahresabschluß“.

Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen: Gem. Abs. 2a (eingefügt durch das StBereinG 1999 v. 22.12.1999, BGBl. I 1999, 2691, BStBl. I 2000, 13) darf der Stpfl. Rückstellungen für einnahmen- oder gewinnabhängige Verpflichtungen erst passivieren, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Zu Einzelheiten vgl. Anm. 1761 ff.

Verwarnungsgelder: s. „Geldbußen, Geldstrafen, Ordnungsgelder, Verwarnungsgelder“.

Wiederauffüllungsverpflichtung: s. „Rekultivierungsverpflichtung“.

Einstweilen frei.

515–517

IV. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften 518

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften beruhen auf einem künftig zu erwartenden Verpflichtungsüberhang des Stpfl. aus einem schwebenden Geschäft. Sie dürfen gem. Abs. 4a stl. nicht gebildet werden (vgl. Anm. 473).

Einstweilen frei.

519

V. Aufwandsrückstellungen

Schrifttum: WILHELM, Keine Rückstellung wegen unterlassener Instandhaltung in der Steuerbilanz, StuW 1990, 64; BAETGE, Zur Frage der Reichweite des Passivierungsgrundsatzes, in Festschr. Forster, 1992, 27.

1. Begriff

520

Aufwandsrückstellungen beruhen nicht auf einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Verpflichtung gegenüber einem Dritten (Außenverpflichtung), sondern auf einer Verpflichtung des Stpfl. gegenüber sich selbst (Innenverpflichtung).

Eine Innenverpflichtung liegt vor, wenn wirtschaftliche Gegebenheiten die Erfüllung erforderlich machen (BAETGE in Festschr. Forster, 1992, 27 [37]).

Die Bildung von Aufwandsrückstellungen dient der periodengerechten Gewinnermittlung (PLEWKA/SCHLÖSSER, DB 1997, 337 [343]).

521 2. Bilanzierung

Aufwandsrückstellungen sind stl. insoweit anzusetzen, als handelsrechtlich gem. § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB eine Verpflichtung zur Passivierung besteht.

CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 124 f.; LAMBRECHT in K/S/M, § 5 Rn. D 161; SARRAZIN, WPg. 1993, 1; GEHM, BuW 2003, 542; aA WILHELM, StuW 1990, 64 f.

Es handelt sich dabei um Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag nachgeholt werden, sowie um Rückstellungen für Maßnahmen der Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, ohne daß insoweit eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung besteht. Vgl. dazu auch Anm. 828.

Soweit eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Abraumbeseitigung besteht, ist ohne Rücksicht auf die Einhaltung der zeitlichen Grenzen des § 249 HGB eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden (GÜNKEL, StbJb. 1990/91, 97 [103]; HERZIG in DStJG 14 (1991), 199 [228]; RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 66).

Aufwandsrückstellungen gem. § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB, für die handelsrechtlich ein Passivierungswahlrecht besteht, dürfen nach den Grundsätzen der Entscheidung des Großen Senats des BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68 (BStBl. II 1969, 291 [293]) stl. nicht passiviert werden (vgl. dazu bereits Anm. 302, 461 sowie 828).

522 3. Zeitpunkt der Bilanzierung

Aufwandsrückstellungen sind zu passivieren, wenn die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Die Auffassung, daß eine Passivierung nur insoweit in Betracht kommt, als der zugrundeliegende Aufwand Erträge des abgelaufenen Geschäftsjahres und nicht solche des folgenden Geschäftsjahres alimentiert (so BAETGE in Festschr. Forster, 1992, 27 [37]), ist hier ebenso wie im Bereich der Verbindlichkeitsrückstellungen (dazu Anm. 511) abzulehnen.

523 4. Auflösung der Rückstellung

Auch für Aufwandsrückstellungen gilt § 249 Abs. 3 Satz 2 HGB iVm. Abs. 1, dh. sie dürfen nur dann aufgelöst werden, wenn der Grund für ihre Bildung entfallen ist. Das ist insbes. dann der Fall, wenn die unterlassene Aufwendung innerhalb der maßgeblichen Frist nachgeholt worden oder diese Frist ungenutzt verstrichen ist.

524 VI. Passive Rechnungsabgrenzungsposten

Passive Rechnungsabgrenzungsposten sind zwingend zu bilden für Einnahmen, die der Stpfl. vor dem Abschlußstichtag erhält, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlußstichtag darstellen, vgl. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2. Zu Einzelheiten vgl. Anm. 1900 ff.

525–569 Einstweilen frei.