

K. Wichtige Rückstellungen und steuerfreie Rücklagen

Autor: Dr. Matthias **Loose**, Bochum

Gesamtverantwortlicher Herausgeber:

Rechtsanwalt Prof. Dr. Arndt **Raupach**, München

I. Vorbemerkung

570

Die Bildung von Rückstellungen ist ein Vorgang der *Gewinnermittlung*, die Bildung von Rücklagen ein Vorgang der *Gewinnverwendung* (BFH v. 13. 12. 66 I R 18/66, BStBl. III 1967 S. 187; v. 26. 5. 76 I R 80/74, BStBl. II S. 622). Da Rückstellungen und steuerfreie Rücklagen bei der Gewinnfeststellung die gleiche Wirkung besitzen (bei der steuerfreien Rücklage spricht man auch von Neutralisierung eines bestimmten Gewinns), werden in den folgenden Anmerkungen außer wichtigen Rückstellungen auch die gesetzlich nicht geregelte Rücklage für Ersatzbeschaffung (RfE) und die zwischenzeitlich aufgehobene Preissteigerungsrücklage behandelt.

Rückstellungen werden nur gebildet für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB); ferner für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung (s. näher Anm. 810–830) oder Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, sowie für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 HGB). Steuerrechtliche Spezialvorschriften betreffen die Bildung von Rückstellungen für Patentrechtsverletzungen (§ 5 Abs. 3), Jubiläumsaufwendungen (§ 5 Abs. 4) und Pensionszusagen (§ 6 a). Durch Ges. z. Fortsetzung d. Unternehmenssteuerreform v. 29. 10. 97 (BGBl. I S. 2590) wurde mit Wirkung v. 1. 1. 97 (§ 52 Abs. 6 a) ein neuer § 5 Abs. 4 a eingefügt, der die Bildung von Drohverlustrückstellungen ausschließt.

Rücklagen sind Teil des Eigenkapitals, ihre Bildung dient der Vorsorge für künftige Aufwendungen. Zuführungen zu einer Rücklage mindern nicht den Gewinn. Eine Ausnahme gilt für sog. steuerfreie Rücklagen. Solche Rücklagen bedürfen einer besonderen Zulassung durch Gesetz, VO oder Verwaltungsanordnung. Die RfE wurde von der Rspr. entwickelt, sie beruht heute auf Gewohnheitsrecht (s. Anm. 580).

Einstweilen frei.

571

II. Rücklage für Ersatzbeschaffung

Schrifttum: BECKER, Erläuterungen zur Rspr. – 2. Rücklagen bei Brandentschädigung, *StuW* 1940 Sp. 70; MEUSCHEL, Auflösung stiller Rücklagen und Übertragung auf Ersatzbeschaffung, *DStZ* 1940 S. 73; Fachinst. d. Steuerberater in Köln, Steuerfreie Rücklagen für Ersatzbeschaffung und ihre Auflösung im Rahmen der Ertragsteuerbilanz, *RuStD* Heft 3, Köln 1947; SEIFRIED, Grundsätzliche Betrachtungen über die RfE, *StuW* 1947 Sp. 329; DW, DB 1948 S. 74; HEUER, Die Umstellung der RfE, *DStZ* 1949 S. 78 u. 86; WINKELMANN, Die RfE im Steuer- und Handelsrecht, BB 1948 S. 302; HOFFMANN, Die steuerfreie RfE in der Rspr. des OFH, FR 1949 S. 272; THEIS, Anm. z. OFH v. 26. 2. 49 I D 1/49, FR 1949 S. 166; APEL, RfE, StWa. 1954 S. 186; LITTMANN, Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen – Fragen der Gewinnrealisierung (II), *DStR* 1962/63 S. 212; BURKERT, Übertragung stiller Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter, Düss.

1963; BRUMUND, Übertragung stiller Reserven – Theorie und Praxis, DStR 1966 S. 599 u. 623; RICHTER, Estrethliche Fragen zur steuerfreien RfE, DStR 1966 S. 627; DERS., RfE, BB 1968 S. 737; WEISSENBORN, „Rücklagen für Ersatzbeschaffung“ und Gewinnmanipulierung, BB 1967 S. 244; MEYER/RICHTER, Rücklagen für Ersatzbeschaffung, StBp. 1968 S. 169; SCHEFFLER, Zur Übertragung stiller Reserven nach § 6 b EStG und Abschn. 35 EStR im aktienrechtlichen Jahresabschluß, WPg. 1968 S. 544; BAUSCHULTE, Aussiedlung einer landw. Betriebstätte, FR 1971 S. 167; MITTELBACH, Übertragung stiller Reserven, StBp. 1973 S. 121; HENSGENS, Rücklage und Übertragung stiller Reserven für Instandsetzungskosten, StWa. 1974 S. 92; SCHWARZ, Zur erfolgsneutralen Übertragung stiller Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter, StWa. 1976 S. 115; DERS., RfE und „höhere Gewalt“, DStR 1976 S. 229; VODRAZKA, Die steuerbegünstigte Übertragung offengelegter stiller Rücklagen – Bedeutung und Vorteilhaftigkeit, StuW 1975 S. 317, 1976 S. 51; KNOBBE-KEUK, Aspekte des Verhältnisses zwischen Schaden und Steuern, StuW 1976 S. 48–50; SCHWARZ, RfE und „höhere Gewalt“, DStR 1976 S. 229; SÖFFING, Zur Anwendung des Abschn. 35 EStR (RfE) bei gesetzlichem Zwang, FR 1980 S. 66; BUBLITZ, Steuerrechtliche Fragen bei der Enteignung privater und betrieblicher Grundstücke, BB 1982 S. 1869; STOLBERG, Zur Obergrenze der Entschädigung bei Betriebsverlagerungen infolge öffentl.-rechtl. Maßnahmen, BB 1983 S. 1955.

Verwaltungsanordnungen: R 35 EStR.

1. Allgemeine Erläuterungen zur Rücklage für Ersatzbeschaffung

572 a) Überblick

Zur Milderung von Härten (s. Anm. 574, 580) hat die Rspr. (s. Anm. 580) bei Stpfl. mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit (s. Anm. 575) die Übertragung stiller Reserven (stiller Rücklagen), die durch höhere Gewalt oder infolge – oder zur Vermeidung – eines behördlichen Eingriffs aufgedeckt werden (s. Anm. 583–586), innerhalb einer bestimmten Frist auf ErsatzWG (s. Anm. 596–598) zugelassen und zur zeitlichen Überbrückung der betreffenden Bilanzstichtage die Bildung einer RfE (s. Anm. 589–595) gestattet. Wird die Rücklage nicht fristgerecht übertragen (s. Anm. 600, 600 a), so ist sie aufzulösen (s. Anm. 601, 603).

573 b) Rechtsentwicklung

Der RFH entwickelte – beginnend mit Urt. v. 18. 6. 29, RStBl. S. 523, und danach in stRspr. – das Rechtsinstitut der Übertragung zwangsweise aufgedeckter stiller Reserven auf ein ErsatzWG und der RfE zur zeitlichen Überbrückung (s. Anm. 580).

Abschn. 31 EStR 1941 ließ die Übertragung zwangsweise aufgedeckter stiller Rücklagen ausdrücklich zu (RFH v. 3. 5. 44, RStBl. S. 619: kein Milderungserlaß).

Der BFH führte die Rspr. des RFH weiter (s. Anm. 580); verschiedentlich wird inzwischen angenommen, das Rechtsinstitut sei zum *Gewohnheitsrecht* erstarkt (s. Anm. 580).

Abschn. 35 EStR 1955 ff. läßt nach den von der Rspr. entwickelten Voraussetzungen die Übertragung zwangsweise aufgedeckter stiller Reserven auf ErsatzWG zu.

574 c) Bedeutung

Entstehen stiller Reserven: Auch wenn die Bewertungsbestimmungen des § 6 beachtet werden, können die Wertansätze einzelner WG in der Bilanz stille Reserven enthalten, zB weil inzwischen Wertsteigerungen eingetreten sind. Der-

artige stille Reserven werden regelmäßig aufgelöst, wenn das betreffende WG gegen Entgelt oder durch Entnahme aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Dann entsteht ein stpfl. Gewinn in Höhe des Betrags, um den das Entgelt, der Teilwert (s. § 6 Abs. 1 Nr. 4 – Entnahme) oder der gemeine Wert (s. § 6 Anm. 326 – Tausch; § 16 Abs. 3 – Aufgabe des Gewerbebetriebs) den Buchwert des WG im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen übersteigt.

Erzwungene Aufdeckung stiller Reserven: Das EStRecht kennt keinen Grundsatz, daß nur freiwillige Gewinnverwirklichungen stpfl. seien.

Ebenso BFH v. 10. 6. 92 I R 9/91, BStBl. II 1993 S. 41 mwN; gegen EStPflicht der durch Enteignung aufgedeckten stillen Reserven TRUCKENBRODT, DB 1967 S. 527; zust. EHLERS, BB 1976 S. 504; hiergegen mit Recht BUBLITZ, BB 1982 S. 873.

Die Besteuerung des Gewinns aus der erzwungenen Aufdeckung stiller Reserven kann aber eine Härte bilden. Namentlich in den Fällen, in denen ein WG durch höhere Gewalt vernichtet worden ist (zB durch Brand, Explosion, Schiffsuntergang, Diebstahl), würde der Zweck der Versicherungsleistung, dem Stpfl. eine Ersatzbeschaffung zu ermöglichen, durch die Besteuerung dieser Leistung oft im wesentlichen vereitelt werden. Ausgehend von diesen Fällen hat die Rspr. unter bestimmten Voraussetzungen eine Übertragung aufgedeckter stiller Reserven auf ErsatzWG zugelassen (s. Anm. 580).

Übertragung stiller Reserven auf ein Ersatzwirtschaftsgut: Zur Milderung von Härten entwickelte die Rspr. den Grundsatz, daß bei buchführenden Land- und Forstwirten, Gewerbetreibenden und selbständig Tätigen, deren Gewinn durch Vermögensvergleich ermittelt wird, kein stpfl. Gewinn durch Auflösung stiller Reserven entstehen soll, wenn das in Betracht kommende WG im Lauf eines Wj. infolge *höherer Gewalt* oder eines *behördlichen Eingriffs* (zB Enteignung, Inanspruchnahme für Besatzungs- oder Verteidigungszwecke) oder zur Vermeidung eines solchen Eingriffs gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet und der Stpfl. ein ErsatzWG beschafft. Die stille Reserve darf auf das im Jahr ihrer Aufdeckung angeschaffte oder hergestellte ErsatzWG übertragen werden, indem sie von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzguts abgesetzt wird.

ZB RFH v. 18. 6. 29, RStBl. S. 523; v. 2. 4. 30, RStBl. S. 313; v. 22. 11. 33, RStBl. 1934 S. 430; v. 20. 12. 33, RStBl. 1934 S. 432; v. 3. 5. 44, RStBl. S. 619; BFH v. 17. 10. 61 I 283/60 S, BStBl. III S. 566; v. 15. 1. 69 I 18/65, BStBl. II S. 310; R 35 Abs. 5 Satz 1 EStR 1993; ferner BURKERT, Übertragung stiller Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter, Düss. 1963.

Rücklage: Um die Gewinnverwirklichung auch über die nächsten Bilanzstichtage hinweg bis zur Ersatzbeschaffung zu verhindern, darf der Stpfl. den durch die zwangsweise Aufdeckung stiller Reserven entstehenden Gewinn durch Bildung einer gleichhohen RfE neutralisieren und die AK/HK eines als Ersatz für das ausgeschiedene WG angeschafften Ersatzguts unter Auflösung der RfE um deren Betrag kürzen, im Ergebnis also die im Buchwert des ausgeschiedenen WG enthalten gewesene stille Reserve auf den Wertansatz für das Ersatzgut übertragen (R 35 Abs. 4 EStR).

Zur Rechtsnatur der RfE vgl. HFUER, DSiZ 1949 S. 78 und 86 betr. DMEB. Die RfE ist kein Kapital-, sondern ein Wertberichtigungsposten; ihre Übertragung auf den Ansatz für das Ersatzgut bildet eine Abschreibung dieses Guts (BFH v. 11. 11. 52 I 111/52 U, BStBl. III 1953 S. 9).

575 d) **Geltungsbereich**

Anwendung nur auf Gewinneinkünfte: Die Übertragung zwangsweise aufgedeckter stiller Reserven auf ErsatzWG unter den von der Rspr. entwickelten Voraussetzungen ist zulässig bei Stpfl. mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit, soweit diese ihren Gewinn durch Vermögensvergleich ermitteln. Die FinVerw. wendet darüber hinaus die Grundsätze der RfE auch auf solche Stpfl. an, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln (R 35 Abs. 5 EStR). Zur Anwendung bei Stpfl., die ihren Gewinn nach Richtsätzen oder Durchschnittssätzen ermitteln, s. R 35 Abs. 6 EStR.

Anwendung bei Auslandsbeziehungen: Es ist gleichgültig, ob die *Aufdeckung* stiller Reserven bei einem im Inland oder im Ausland belegenen WG erfolgt; erforderlich ist, daß die Aufdeckung der inländischen Besteuerung unterliegt. Die *Übertragung* der stillen Reserve auf ein ErsatzWG setzt allerdings voraus, daß die Möglichkeit besteht, die stille Reserve bei Auflösung später noch zu besteuern. Daher ist eine Übertragung stiller Reserven auf im Ausland belegene WG jedenfalls dann nicht möglich, wenn mit dem betr. Staat ein DBA besteht, welches das Recht der Bundesrepublik zur Besteuerung der stillen Reserven im Fall ihrer Auflösung ausschließt. Nach Ansicht der FinVerw. gilt das auch dann, wenn kein DBA besteht, wohl weil die Feststellung und Durchsetzung des Steueranspruchs zu unsicher wäre (FinMin. NRW v. 19. 11. 59, DB S. 1327 = BB S. 1197; FinMin. Hessen v. 27. 11. 59, EDSz 1960 S. 58). S. zur gleichartigen Frage der Gewinnverwirklichung bei Überführung von WG in eine ausl. Betriebsstätte des Stpfl. § 4 Anm. 42 c.

576 e) **Verhältnis zu anderen Vorschriften**

Verhältnis zur Rücklage nach §§ 6 b, 6 c: Freiwillig, dh. durch Veräußerung aufgedeckte stille Reserven können unter den besonderen Voraussetzungen der §§ 6 b und 6 c auf ErsatzWG übertragen werden. Zum Verhältnis der Rücklagen nach §§ 6 b und 6 c zur RfE s. § 6 b Anm. 80.

Verhältnis zu Billigkeitsregelungen: Wird Gewinn durch wirtschaftlichen Zwang verwirklicht und bildet die Besteuerung eine besondere Härte, so kann die FinVerw. im einzelnen Fall oder für eine Gruppe von Fällen die Bildung einer RfE aus Billigkeitsgründen zulassen, auch wenn im Einzelfall die von der Rspr. entwickelten Voraussetzungen nicht vorliegen.

Verhältnis zu § 16 (Betriebsaufgabe, Betriebsveräußerung): Die Auflösung einer RfE infolge der Veräußerung oder Aufgabe eines (Teil-) Betriebs führt zur Erhöhung des tarifbegünstigten Veräußerungs- oder Aufgabegewinns (BFH v. 25. 6. 75 I R 201/73, BStBl. II S. 848; v. 17. 10. 91 I R 97/89, BStBl. II 1992 S. 392 [395]; vgl. R 139 EStR). In der Regel wird der Wegfall der Ersatzbeschaffungsabsicht mit der Veräußerung/Aufgabe zusammenfallen. Zwingend ist dies jedoch nicht (vgl. im einzelnen, zugl. zur früheren Rechtslage § 16 Anm. 267).

577 f) **Verfahrensfragen: Wechsel der Gewinnermittlungsart**

Übergang vom Vermögensvergleich zur Überschußrechnung: Die RfE ist in der Schlußbilanz nicht gewinnerhöhend aufzulösen, sondern bei Ersatzbeschaffung von Anlagegütern von den AK/HK abzusetzen. Hatte der Stpfl. für Vorräte eine RfE gebildet, so ist folgendes zu berücksichtigen: Wären die Vorräte

noch vorhanden, so würde ihr Buchwert vom Gewinn des ersten Jahrs mit Überschußrechnung abzusetzen sein (R 17 Abs. 2 EStR; Anlage 1 zu R 17 EStR); andererseits würde die stille Reserve bei Veräußerung der Vorräte aufgedeckt werden, da die volle Einnahme aus der Veräußerung der Vorräte Betriebseinnahme ist. Hatte der Stpfl. statt der Vorräte einerseits die Entschädigung (oder Entschädigungsforderung) aktiviert und andererseits eine RfE gebildet, so entfällt eine gewinnmindernde Korrektur beim Wechsel der Gewinnermittlungsmethode. Auf diese Weise erhöht man den Gewinn des Jahres der Ersatzbeschaffung und erfaßt die stille Reserve schon vor ihrer Verwirklichung. Dieses Verfahren ist einfach und praktisch. Richtig erscheint es aber, im Jahr der Veräußerung (oder Entnahme) der Ersatzgüter den Betriebseinnahmen einen Betrag in Höhe der RfE als Korrektur hinzuzusetzen.

Übergang von der Überschußrechnung zum Vermögensvergleich: Hat der Stpfl. den Schaden und die Entschädigungsforderung noch nicht bei der Gewinnermittlung berücksichtigt, sondern wollte er beides erst im Jahr der Entschädigungsleistung tun, so sind Schaden und Entschädigungsforderung beim ersten Bestandsvergleich zu berücksichtigen (R 17 Abs. 1 EStR; Anlage 1 zu R 17 EStR). Der Buchwert des ausgeschiedenen WG ist in der Eröffnungsbilanz zu aktivieren. Im ersten Jahresabschluß ist der Buchwert auszubuchen, die Entschädigungsforderung zu aktivieren und die Gewinnerhöhung (Mehrbetrag der Entschädigungsforderung gegenüber dem ausgebuchten Buchwert) durch Bildung einer RfE zu neutralisieren. Hatte der Stpfl. Schaden und Entschädigungsleistung noch nicht berücksichtigt, sondern wollte er beides erst im Wj. der Schadensbeseitigung tun, so sind beim ersten Bestandsvergleich der Buchwert des ausgeschiedenen WG als Betriebsausgabe und die Entschädigungsleistung als Betriebseinnahme zu behandeln und der Mehrbetrag der Entschädigungsleistung gewinnmindernd in eine RfE zu stellen.

Einstweilen frei.

578

2. Voraussetzungen der Rücklage für Ersatzbeschaffung

a) Überblick

579

Die Rspr. läßt die Übertragung stiller, zwangsweise aufgedeckter Reserven zu, wenn

- ein *Wirtschaftsgut* (s. Anm. 583)
- durch *höhere Gewalt* (s. Anm. 585)
- oder infolge oder zur Vermeidung eines *behördlichen Eingriffs* (s. Anm. 586)
- gegen *Entschädigung* (s. Anm. 584)
- aus dem Betriebsvermögen *ausscheidet* oder *beschädigt* (s. Anm. 584) wird.

b) Rechtsgrundlage

580

Der RFH faßte in *wirtschaftlicher Betrachtung* das Ausscheiden von WG und die Ersatzbeschaffung zusammen und verneinte eine Gewinnrealisierung aus Rechtsgründen (RFH v. 18. 6. 29, RStBl. S. 523); die Ersatzgüter seien *wirtschaftlich* „in einem gewissen Grade als mit den vernichteten WG *identisch* zu betrachten“ (RFH v. 2. 4. 30, RStBl. S. 313).

Ebenso RFH v. 22. 11. 33, RStBl. 1934 S. 430; v. 31. 10. 34, StuW Nr. 727; v. 10. 8. 38, RStBl. S. 915; v. 14. 9. 38, RStBl. S. 1062; v. 3. 5. 44, RStBl. S. 619: Die Zulassung der Übertragung stiller Reserven durch Abschn. 31 EStR 1941 bilde keinen Milderungserlaß, sondern eine zutreffende Auslegung geltenden Rechts, durch die nur Sinn, Bedeutung und Tragweite der gesetzlichen Gewinnermittlungsvorschriften klargestellt würden. GLA

BECKER, Die Grundlagen der ESt., 1940, §§ 236 und 328: Der innere Wertezusammenhang zwischen ausgeschiedenem und ersetzttem WG sei zu berücksichtigen, es liege ein einheitlicher Tatbestand vor, es sei alles beim alten geblieben; GRIEGER, DSzZ 1959 S. 34; R. THIEL, DB 1958 S. 1433 und StJb. 1963/64 S. 176: Die Rspr. bilde keine Billigkeitsmaßnahme, sondern die legitime Ausfüllung einer verdeckten estrechtlichen Regelungslücke; der Wortsinn der Gewinnermittlungsbestimmungen des EStG verlange die Besteuerung der durch die höhere Gewalt aufgedeckten stillen Reserven, die hinter dem Wortsinn verborgene Gesetzesidee stehe aber der Beurteilung des Vorgangs als einer Gewinnverwirklichung entgegen; RICHTER, DSrR 1966 S. 627; MEYER/RICHTER, StBp. 1968 S. 169; v. WALLIS, FR 1974 S. 517 und StKongrRep. 1976 S. 62 ein den Gewinnermittlungsbestimmungen der §§ 4–7 übergeordneter Grundsatz, der eine Gewinnrealisierung ausschließe; KNOBBE-KEUK, StuW 1976 S. 50; im Ergebnis auch LANG und BEISSE in DSzJG 4 (1981), S. 93 und 138: kein erwirtschafteter Gewinn.

Der BFH gibt als Rechtsgrundlage der Übertragung stiller Reserven bei ihrer Aufdeckung durch höhere Gewalt oder behördlichen Eingriff teils *Gesetzesauslegung*, teils außerhalb des Gesetzes entstandenes und *Gewohnheitsrecht* gewordenenes Richterrecht an.

- ▶ *Wie der RFH* BFH v. 17. 10. 61 I 283/60 S, BStBl. III S. 566 (o. Begr.); v. 31. 7. 62 I 288/61, StRK EStG § 5 R. 327: *nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten* keine Gewinnrealisierung (glA v. WALLIS, DSzZ 1981 S. 488 ff., 1984 S. 349); v. 15. 5. 75 IV R 138/70, BStBl. II S. 692: nach Sinn und Zweck der estrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.
- ▶ Entwicklung „im Wege der *Rechtsfortbildung*“, um dem Stpfl. „die Gewinnverwirklichung zu ersparen“ nimmt an BFH v. 15. 1. 69 I 18/65, BStBl. III S. 310.
- ▶ Für Annahme von *Gewohnheitsrecht* BFH v. 8. 3. 79 IV R 94/75, BStBl. II S. 410 (414); v. 29. 4. 82 IV R 10/79, BStBl. II S. 568; v. 11. 12. 84 IX R 27/82, BStBl. II 1985 S. 250; v. 18. 9. 87 III R 254/84, BStBl. II 1988 S. 330; FG Köln v. 29. 4. 81, EFG 1982 S. 119, rkr.; HEINLEIN, StBp. 1972 S. 12; KLEMP, StRK-Anm. EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 4 R. 79; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XVI. § 5 Rz. 502; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rz. 980; Bedenken erhebt TIPKE, Steuergerechtigkeit, Köln 1981 S. 83, und in DSzJG 4 (1981) S. 8; LANG, DSzJG 4 (1981) S. 93, 138; MATHIAK, DSrR 1989 S. 665.
- ▶ Eine *Kombination* aller Begründungen bringt BFH v. 24. 5. 73 IV R 23–24/68, BStBl. II S. 582: Die Grundsätze über die RfE beruhen „auf einer die *wirtschaftliche Betrachtungsweise* anwendenden Rechtsfindung durch die Rspr.“ und seien „inzwischen *gewohnheitsrechtlich* gefestigt“.
- ▶ Auf *Billigkeitsgründe* berufen sich zusätzlich einige Entscheidungen; die Rspr. verfolge den Zweck, daß die Entschädigungen „ungeschmälert zur Ersatzbeschaffung sollen verwendet werden können“, BFH v. 24. 5. 73 IV R 23–24/68, BStBl. II S. 582; v. 29. 4. 82 IV R 10/79, BStBl. II S. 568; v. 9. 12. 82 IV R 54/80, BStBl. II 1983 S. 371, v. 15. 1. 69 I 18/65, BStBl. III S. 310; v. 11. 12. 84 IX R 27/82, BStBl. II 1985 S. 250.

Stellungnahme: Einem Stpfl. Härten aus einer Gewinnrealisierung zu ersparen, ist Aufgabe der FinVerw., nicht der Gerichte. Es kommt für die Gewinnrealisierung nicht darauf an, ob der Gewinn im Betrieb „erwirtschaftet“ worden ist; Gewinne können auch ohne Zutun des Stpfl. und außerhalb des Rahmens seiner eigentlichen wirtschaftenden Betätigung entstehen. Die Gewinnrealisierung hängt grundsätzlich auch nicht von der Absicht des Stpfl. ab; sie kann ohne sein Zutun oder gegen seinen Wunsch eintreten. Auch ob ein Vorgang die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. erhöht, ist bei der Gewinnrealisierung im einzelnen Fall nicht zu untersuchen. Daß die Rspr. zur RfE auf einem den Gewinnermittlungsbestimmungen der §§ 4–7 übergeordneten, der wirtschaft-

lichen Betrachtungsweise entsprechenden Grundsatz beruht, erscheint fraglich; er müßte dann auch in gleichartigen Fällen gelten, zB beim freiwilligen Tausch, wo die Rspr. aber eine wirtschaftliche Identität des ausgeschiedenen und des empfangenen WG nur unter strengen Voraussetzungen bejaht. Man wird sich daher mit der Annahme von Gewohnheitsrecht begnügen müssen; seiner Bildung stände es uE nicht entgegen, wenn die Rspr. ursprünglich nicht nur „außerhalb des Gesetzes“, sondern in Widerspruch zu ihm gestanden haben sollte

Kritisch gegen die Annahme von Gewohnheitsrecht und für Ableitung der RfE aus dem Gesetz: MEINCKE, DSStJG 7 (1985) S. 17–19; allg. zur Entstehung von Gewohnheitsrecht vgl. KRUSE, StW 1959 S. 210 ff.; TIPKE/KRUSE, AO § 4 Tz. 39–42; HOPFENMÜLLER, StJb. 1961/62 S. 249 ff.

Einstweilen frei.

581–582

c) Ausscheiden oder Beschädigung eines Wirtschaftsguts

583

Wirtschaftsgut: Die Grundsätze zur Übertragung zwangsweise aufgedeckter stiller Reserven gelten bei allen WG, bei denen eine Gewinnverwirklichung durch Aufdeckung einer stillen Rücklage möglich ist (so wohl auch RFH v. 3. 5. 44, RStBl. S. 619),

► für WG des notwendigen und gewillkürten *Betriebsvermögens* (Nds. FG v. 21. 12. 56, EFG 1957 S. 125, rkr.; FinVerw., DB 1956 S. 268 = FR 1956 S. 115), nicht dagegen bei Privatvermögen;

► für WG des *Anlagevermögens* und des *Umlaufvermögens* (RFH v. 10. 8. 38, RStBl. S. 915; v. 3. 5. 44, RStBl. S. 619);

► für *geringwertige Anlagegüter* iSd. § 6 Abs. 2: Scheiden sie vor Ablauf des Jahres ihrer Anschaffung oder Herstellung aus, so kann gleichwohl zum Jahresende die Bewertungsfreiheit in Anspruch genommen und in Höhe der Entschädigung oder Entschädigungsforderung eine RfE gebildet werden (RdF v. 20. 2. 40, RStBl. S. 289);

► für *immaterielle WG*, s. aber Anm. 584;

► für WG im Rahmen der *Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs*, wenn der Stpfl. glaubhaft macht, daß die Ersatzbeschaffung im Zusammenhang mit der Errichtung oder dem Erwerb eines neuen Betriebs ernstlich geplant und zu erwarten ist (OFD Köln v. 21. 4. 78, StEK EStG § 14 Nr. 19).

Ausscheiden eines Wirtschaftsguts: Die Übertragung stiller Reserven (Bildung einer RfE) setzt voraus, daß ein vorhandenes WG des BetrV (gegen Entschädigung, s. Anm. 584) ausscheidet (auch wenn es fälschlicherweise nicht aktiviert worden war).

Beschädigung eines Wirtschaftsguts (vgl. HENSGENS, StWa. 1974 S. 92): Die gleichen Grundsätze wie beim Ausscheiden eines WG gelten, wenn ein WG infolge höherer Gewalt oder eines behördlichen Eingriffs nicht zerstört, sondern nur beschädigt und dafür eine Entschädigung (s. u.) gewährt wird, die den zu berücksichtigenden Schaden übersteigt (RFH v. 14. 9. 38, RStBl. S. 1062; R 35 Abs. 7 EStR). An die Stelle des Zeitpunkts der Ersatzbeschaffung tritt in diesen Fällen der Zeitpunkt der Instandsetzung. Diese kann Erhaltungsaufwand oder Herstellungsaufwand bilden. Über Veräußerung eines beschädigten WG s. Anm. 585.

Beispiel für die Behandlung von *Erhaltungsaufwand*: Ein WG (mit beliebigem Buchwert) wird beschädigt. Der Stpfl. erhält infolgedessen eine Versicherungsleistung von 1000 DM (oder er aktiviert 1000 DM Forderung gegen das Versicherungsunternehmen). Gleichzeitig bildet er eine RfE in Höhe von 1000 DM. Im folgenden Jahr wendet

er für die Schadensbeseitigung 1000 DM auf. Dieser Aufwand bildet eine abziehbare Betriebsausgabe; die RfE ist gleichzeitig zugunsten des Gewinns aufzulösen. Die RfE dient hier also nicht dazu, die Aufdeckung einer stillen Reserve zu vermeiden, sondern stellt den ganzen Vorgang in beiden Wj. insgesamt erfolgsneutral. Wendet der Stpfl. für die (volle) Schadensbeseitigung nur 800 DM auf, so entsteht im zweiten Wj. ein Gewinn von 200 DM. Hiervon darf der Stpfl. $\frac{1}{2}$ = 160 DM auf den Buchwert des beschädigten WG übertragen (soweit dieser damit nicht unter 0,- DM sinkt), weil der Stpfl. $\frac{1}{2}$ der Entschädigung von 1000 DM = 800 DM zur Schadensbeseitigung aufgewendet hat (Abschn. 35 Abs. 5 EStR 1990, Beispiele). Wendet der Stpfl. 1300 DM auf, so entsteht ein Verlust von 300 DM. Erkennt der Stpfl. im ersten Wj., daß die Schadensbeseitigung 1300 DM kosten werde, so kann er keine Rückstellung für die Schadensbeseitigung in Höhe von 300 DM bilden, da die Schadensbeseitigung einen Vorgang des zweiten Wj. bildet.

Bildet die Schadensbeseitigung nicht, wie vorstehend unterstellt, Erhaltungs-, sondern Herstellungsaufwand, so ist der Vorgang wie bei völliger Zerstörung des WG zu behandeln, dh. eine Absetzung wegen außergewöhnlicher technischer Abnutzung gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 oder eine Teilwertabschreibung und die Aktivierung des Herstellungsaufwands sind nach allgemeinen Grundsätzen vorzunehmen ohne Rücksicht auf die Ersatzleistung. Nur ein durch die Ersatzleistung ausgelöster Gewinn ist durch Bildung einer RfE zu neutralisieren. Auf den niedrigeren Ansatz für das teilzerstörte WG darf der Stpfl. uE im Interesse der Bilanzklarheit auch dann nicht verzichten, wenn Ersatzleistung und Wiederherstellung bei der Bilanzaufstellung gewiß oder gar bereits erfolgt sind.

Beispiel: Ein WG steht mit 60 000 DM zu Buche. Es wird durch Brand teilzerstört. Der Stpfl. schreibt es auf den Teilwert von 40 000 DM ab, aktiviert den Versicherungsanspruch in Höhe von 35 000 DM und bildet in Höhe von (35 000–20 000 =) 15 000 DM eine RfE. Im folgenden Wj. wendet er 48 000 DM Herstellungskosten für die Schadensbeseitigung auf. Das WG ist mit 40 000 + 48 000 = 88 000 DM – 15 000 RfE = 73 000 DM zu aktivieren (wenn der Stpfl. weniger als die Versicherungsleistung aufwendet, s. die Beispiele Abschn. 35 Abs. 5 EStR 1990).

584 d) Ausscheiden gegen Entschädigung

Entschädigung ist die Ersatzleistung für einen unfreiwilligen Vermögensverlust. Die Art der Entschädigung ist für die Bildung einer RfE gleichgültig. Eine Entschädigung liegt auch vor, wenn sie als Sachgut notwendiges Privatvermögen wird (BFH v. 19. 12. 72 VIII R 29/70, BStBl. II 1973 S. 297); diese Art der Entschädigung bedeutet im allg. auch nicht, daß dem Stpfl. die Absicht einer Ersatzbeschaffung fehlt (BFH aaO). Entnahme des WG bedeutet dagegen Ausscheiden ohne Entschädigung und berechtigt daher nicht zur Bildung einer RfE (BFH v. 24. 5. 73 IV R 23–24/68, BStBl. II S. 582; aA BAUSCHULTE, FR 1971 S. 167 betr. Aussiedlung eines landw. Betriebs; K. VOGEL, DStZ 1977 S. 11 Fn. 57).

Gegen Entschädigung muß das WG ausgeschieden sein. Die Grundsätze gelten nicht, wenn die Entschädigung nicht für die Aufgabe eines WG, sondern für die Aufgabe sonstiger Vorteile oder für laufende Betriebsausgaben und Folgeschäden geleistet wird.

An einem Ausscheiden gegen Entschädigung fehlt es zB bei einer Entschädigung für

- ▶ *laufende Betriebsausgaben* (FG München v. 18. 3. 59, EFG S. 401, rkr. betr. Hagel-schaden);
- ▶ *Folgeschäden*, zB für Aufräumen, Gewinnausfall durch Betriebsunterbrechung (BFH v. 9. 12. 82 IV R 54/80, BStBl. II 1983 S. 371), Transport (OFD Köln v.

21. 4. 78, StEK EStG § 14 Nr. 19 betr. Umzugskosten), Minderung des Geschäftswerts (BFH v. 11. 7. 73 I R 140/71, BStBl. II S. 840), Kostensteigerungen hinsichtlich eines geplanten Gebäudes, das der Stpfl. durch Maßnahmen des die Entschädigung Gewährnden nicht früher hat errichten können (FG Rhld.-Pf. v. 16. 1. 74, EFG S. 381, rkr.) und dergl. (H 35 Abs. 1 „Entschädigung“ EStH). Kein Folgeschaden in diesem Sinn liegt vor, wenn das Ausscheiden eines WG durch höhere Gewalt oder behördlichen Eingriff den Stpfl. wirtschaftlich zwingt, weitere WG zu veräußern; auch diese Veräußerungen sind dann durch die höhere Gewalt oder den behördlichen Eingriff veranlaßt (glA BFH v. 22. 9. 59 I 51/59 U, BStBl. III 1961 S. 1; v. 8. 10. 75 I R 134/73, BStBl. II 1976 S. 186; MEYER/RICHTER, StBp. 1968 S. 171; O. V., DB 1969 S. 1676). Auch keine Entschädigung für einen außer Betracht bleibenden Folgeschaden, wenn der Stpfl. eine Entschädigung dafür erhält, daß er nach Entziehung seines Grundstücks und Erhalt eines anderen Grundstücks dieses wegen einer Bausperre zeitweilig nicht bebauen konnte und die Baupreise inzwischen gestiegen waren (BFH v. 17. 10. 61 I 283/60 S, BStBl. III S. 566; zu einem anders gelagerten Fall vgl. aber EFG 1974 S. 381).

Abgrenzungsprobleme:

- ▷ Muß der Stpfl. *gemietete Räume* durch höhere Gewalt oder behördlichen Eingriff aufgeben und erhält er dafür eine Entschädigung (während er andererseits für die Wiederbeschaffung gemieteter Räume einen Zuschuß zahlt und aktiviert), so bezieht sich die Entschädigung nicht auf das Ausscheiden eines WG, sondern auf die entgangenen Vorteile aus dem Mietvertrag; darin liegt nicht die Aufdeckung einer stillen Reserve eines WG (BFH v. 4. 3. 58 I 132/57, StRK EStG § 5 R. 175 = DB S. 1232; BULITZ, BB 1982 S. 1873; aA FG Hamb. v. 27. 6. 58, EDSStZ 1959 S. 67).
- ▷ Hat der Stpfl. aber ein *Mietrecht* aktiviert und gegen Entschädigung verloren, so scheidet damit ein WG aus dem BetrV aus; der Stpfl. kann uE eine aufgedeckte stille Reserve auf ein als Ersatz erworbenes anderes Mietrecht übertragen. Ebenso, wenn der Stpfl. *Mietereinbauten* gegen Entschädigung aufgeben muß; aA BFH v. 24. 8. 61 IV 11/59 (StRK EStG § 5 R. 284), aber überholt durch die neuere Rspr., nach der Mietereinbauten uU wie materielle WG zu aktivieren sind (s. Anm. 2200 „Mietereinbauten“); beim Ausscheiden eines solchen WG kann daher eine stille Reserve aufgedeckt werden (glA FG Münster v. 21. 10. 71, EFG 1972 S. 172, aufgehoben).

e) Ausscheiden durch höhere Gewalt

585

Höhere Gewalt ist nach bürgerlich-rechtlicher Definition ein außergewöhnliches Ereignis, das unter den gegebenen Umständen auch durch äußerste, nach Lage der Sache vom Betroffenen zu erwartende Sorgfalt nicht verhütet werden kann (vgl. PALANDT/HENRICH, BGB LVI. § 203 Tz. 4; PALANDT/THOMAS, BGB LVI. § 651 j Tz. 3), zB Brand, Explosion, Überschwemmung und sonstige Naturkatastrophen, Schiffsuntergang, Krieg. Entsprechend dem Grundsatz, daß eine dem Stpfl. aufgezwungene Ersetzung eines WG durch ein anderes keine Gewinnverwirklichung bewirkt, ist aber der in der Rspr. und in R 35 EStR verwendete Begriff „höhere Gewalt“ nicht nach bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen auszulegen. Auch der Begriff der höheren Gewalt iSd. § 34 b Abs. 1 Nr. 2 – Naturereignis – gilt hier nicht. Die Bildung einer RfE kommt vielmehr in allen Fällen in Betracht, in denen ein WG *ohne oder gegen den Willen des Stpfl.* aus dem Betriebsvermögen ausscheidet.

Beispiele für höhere Gewalt in diesem Sinn sind außer Naturereignissen zB auch Diebstahl (R 35 Abs. 2 EStR), Kraftfahrzeugunfall (glA o. V., DB 1957 S. 392, 1960 S. 935; KROLLMANN, DB 1960 S. 1474; SCHWARZ, DStR 1976 S. 230), Bergschäden (glA RICHTER, DStR 1966 S. 628 = MEYER/RICHTER, StBp. 1968 S. 170), Erkrankung eines Tiers in einem landw. Betrieb (FG Köln v. 29. 4. 81, EFG 1982 S. 119, rkr.), Verschulden Dritter (glA SCHWARZ, DStR 1976 S. 229), zB wenn ein Lastkraftwagenfahrer ein Haus zum Einsturz bringt; Gebäudeabriß infolge erheblicher, kurze Zeit nach Fertigstellung aufgetretener Baumängel (BFH v. 18. 9. 87 III R 254/84, BStBl. II 1988 S. 330).

Keine höhere Gewalt liegt zB vor bei einer Zwangslage, die durch das Eingehen einer bürgerl.-rechtl. Verpflichtung entstanden ist (KRAH, DStR 1957 S. 558 gg. FG Hamb. v. 8. 5. 57, DStR S. 325); bei alltäglichen Zufallsschäden, wie einem Material- oder Konstruktionsfehler oder Bedienungsfehler (BFH v. 15. 5. 75 IV R 138/70, BStBl. II S. 692; aA KNOBBE-KEUK, StuW 1976 S. 43 [48]); bei Belästigungen durch Verkehrslärm, gewerbliche Betätigung auf dem Nachbargrundstück und dergl. (FG Düss. v. 14. 7. 61, EFG 1962S. 104, rkr.). Eigenes Verschulden schließt höhere Gewalt aus (FG Düss./Köln v. 24. 2. 67, EFG S. 497, rkr.); Mitverschulden wohl nur dann, wenn es überwiegt (KROLLMANN, DB 1960 S. 1474).

Den Nachweis für das Vorliegen höherer Gewalt muß der Stpfl. führen, da er eine Ausnahme von der grundsätzlich geltenden Gewinnverwirklichung begehrt (FG Düss./Köln v. 24. 2. 67, EFG S. 497, rkr.). Daß eine Versicherungsgesellschaft höhere Gewalt in der Versicherungsbedingungen anerkennt, ist für die steuerliche Beurteilung nicht rechtsverbindlich, uE aber immerhin ein Beweisanzeichen.

Veräußerung eines durch höhere Gewalt beschädigten WG: Die unmittelbare Veranlassung der Veräußerung besteht im Entschluß des Stpfl., nur die mittelbare Veranlassung in dem außergewöhnlichen Ereignis. Jedoch kommt es, dem Zweck der Rspr. entsprechend, uE darauf an, ob der Entschluß des Stpfl. durch die Beschädigung erzwungen worden ist. Das wird man regelmäßig unterstellen können, da der Stpfl. seine Verhältnisse wirtschaftlich am besten beurteilen kann und man daher annehmen darf, daß er sich mit Instandsetzung statt Ersatzbeschaffung begnügt hätte, wenn sie wirtschaftlich vorteilhafter gewesen wäre (glA FG Düss. Sen. Köln v. 24. 2. 67, EFG S. 497, rkr., jedenfalls bei einer Maschine, die wegen starker Beschädigung nur noch Schrottwert hatte). Die Frage ist immerhin zweifelhaft; zum unmittelbaren ursächlichen Zusammenhang zwischen einem behördlichen oder gesetzlichen Eingriff und der Ersatzbeschaffung s. u. Anm. 586.

Veräußerung zur Vermeidung höherer Gewalt ist, dem Zweck der Rspr. zur RfE entsprechend, dem Ausscheiden durch höhere Gewalt gleichzustellen (glA R. THIEL, DB 1958 S. 1433); s. auch Anm. 586 über Veräußerung zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs.

586 f) Ausscheiden infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs

Behördlicher Eingriff: Ein behördlicher Eingriff liegt vor, „wenn der Betroffene kraft öffentlich-rechtlichen Zwangs gehalten ist, seine privatwirtschaftliche Entschließungsfreiheit aufzugeben und die vom Staat in Ausübung seines staatlichen Führungsanspruchs neugeschaffene Ordnung anzuerkennen“ (RFH v. 3. 5. 44, RStBl. S. 619; BFH v. 8. 10. 75 I R 134/73, BStBl. II 1976 S. 186; v. 22. 2. 78 VIII R 5/74, BStBl. II S. 428; v. 14. 11. 90 X R 85/87, BStBl. II 1991 S. 222 [225]).

Beispiele für behördliche Eingriffe: Enteignung gegen Entschädigung in bar oder in Ersatzgütern (BFH v. 10. 6. 92 I R 9/91, BStBl. II 1993 S. 41), bes. in anderen Grundstücken, zB bei einem Umlegungsverfahren zur Flurbereinigung (hierzü BFH v. 13. 3. 86 IV R 1/84, BStBl. II S. 711; R 35 Abs. 2 EStR 1993: keine Gewinnrealisierung bei wertgleichen Grundstücken; vgl. auch SCHMIDT/WEBER-GRELLET XVI. § 5 Rz. 508,

635), bei der Neugestaltung von Städten oder für Besatzungs- oder Verteidigungszwecke.

Kein behördlicher Eingriff ist die privat-rechtliche Wahrnehmung öffentlicher Interessen, zB wenn eine Gemeinde den Stpfl. durch Ausübung eines Wiederkaufrechts zur Veräußerung eines Grundstücks zwingt (BFH v. 22. 2. 78 VIII R 5/74, BStBl. II S. 428; OFFERHAUS, StBp. 1978 S. 188; aA HENNINGER, DB 1957 S. 1186 und 1969 S. 1676) oder die Geltendmachung zivilrechtlicher Ansprüche (BFH v. 18. 6. 92 I R 9/91, BStBl. II 1993 S. 41). Ebenso wenig bildet das Urteil eines Zivilgerichts, welches eine Behörde gegen den Stpfl. erwirkt, einen behördlichen Eingriff. Mit einer Gewinnverwirklichung auf Grund zivilrechtlicher Beziehungen muß der Stpfl. rechnen; es besteht kein Anlaß, hier wirtschaftliche Identität zwischen herausgegebenem WG und ErsatzWG anzunehmen und demgemäß eine Gewinnverwirklichung zu verneinen. Anders liegt es allerdings dann, wenn nach der Anschaffung des WG durch Gesetz eine Verpflichtung zur Rückgabe des WG an den Veräußerer begründet und der Stpfl. auf Grund dieses Gesetzes zur Herausgabe verurteilt wird (zB früher häufig auf Grund der Gesetzgebung über die Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts oder auf Grund der Gesetzgebung über die Rückerstattung ehemals jüdischen Vermögens). Es kann keinen Unterschied machen, ob der Stpfl. das WG durch individuellen Verwaltungsakt oder durch generellen Akt des Gesetzgebers verliert und ob er es an den Veräußerer zurückgeben oder an einen Dritten übertragen muß. Hier ist die Verurteilung zur Herausgabe ebenso zu behandeln wie die Entziehung durch einen Verwaltungsakt. Das Gesagte gilt in diesen Fällen auch für die Herausgabe auf Grund eines gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichs und die Veräußerung zur Vermeidung einer Verurteilung zur Herausgabe.

Die Ausübung des behördlichen Eingriffs erfolgt durch Gesetz (glA SÖFFING, FR 1980 S. 67, s. auch weiter unten), Verwaltungsakt oder Urteil eines VG, auch durch den Akt einer vom Gesetzgeber oder vom Hoheitsträger mit der Ausübung öffentl.-rechtl. Zwangs zulässigerweise betrauten Stelle, ferner auch durch tatsächliches Verhalten einer Behörde wie zB die Errichtung eines Bauwerks (BFH v. 8. 10. 75 I R 134/73, BStBl. II 1976 S. 186).

Infolge eines behördlichen Eingriffs muß das WG aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sein. Nach Ansicht des BFH muß ein *unmittelbarer ursächlicher Zusammenhang* zwischen dem behördlichen Eingriff und der Ersatzbeschaffung (zunächst einmal also: dem Ausscheiden des WG) dargetan werden (BFH v. 22. 9. 59 I 51/59 U, BStBl. III 1961 S. 1; v. 20. 8. 64 IV 40/62 U, BStBl. III S. 504). Es genügt nicht, daß der Stpfl. in eine *wirtschaftliche Zwangslage* geraten ist, die ihrerseits eine Folge eines behördlichen Eingriffs ist (BFH v. 12. 3. 69 I 97/65, BStBl. III S. 381; v. 6. 5. 71 IV R 59/69, BStBl. II S. 664 betr. Beschränkung des Straßenverkehrs).

UE ist dieser Rspr. nur insoweit zuzustimmen, als der Eingriff ein bestimmtes WG, nicht die allgemeine wirtschaftliche Lage des Stpfl. betreffen muß. Es genügt aber, daß der Stpfl. in der Nutzung eines WG so beschränkt wird, daß er wirtschaftlich zu seiner Veräußerung gezwungen ist (BFH v. 8. 10. 75 I R 134/73, BStBl. II 1976 S. 186 [188]).

glA FG München v. 25. 6. 74, EFG S. 570, rkr.; o. V., DB 1958 S. 1256, 1965 S. 306 und 873, FR 1962 S. 524; richtet sich die behördliche Maßnahme nur gegen eine geplante Erweiterung oder Veränderung des Betriebs, wird zB eine beabsichtigte Bebauung unmöglich gemacht und veräußert der Stpfl. deshalb den betreffenden Grundbesitz, kann auch in einem solchen Fall uE eine wirtschaftlich sinnvolle Ausnutzung des Grundstücks durch den Stpfl. unmöglich geworden und die Veräußerung infolgedessen erzwungen worden sein.

Vgl. zB BFH v. 2. 9. 59 I 51/59 U, BStBl. III 1961 S. 1; Unmöglichkeit, kriegszerstörte Betriebsgebäude an der alten Stelle wieder aufzubauen, weil infolge einer erzwungenen entschädigungslosen Teilabtretung die Restgrundstücke nicht mehr

wirtschaftlich genutzt werden konnten; ebenso BFH v. 8. 10. 75 I R 134/73, BStBl. II 1976 S. 186. Der Veräußerung infolge eines behördlichen Eingriffs ist die Veräußerung eines durch eine Bausperre, Baubeschränkung, baupolizeiliche oder gewerbepolizeiliche Auflage oder dergl. betroffenen Grundstücks gleichzustellen.

BFH v. 22. 9. 59 I 51/59 U, BStBl. III 1961 S. 1; v. 6. 5. 71 IV R 59/69, BStBl. III S. 664; R. THIEL, DB 1958 S. 1431; HENNINGER, DB 1959 S. 1268 und 1965 S. 873; BFH v. 8. 10. 75 I R 134/73, BStBl. II 1976 S. 186 mit Hinw. auf BGH v. 25. 6. 59 III ZR 220/57, DB S. 1223 = BB S. 1118: Bausperre von mehr als drei Jahren ist Enteignung; aA FG Düss. v. 31. 7. 57, EDStZ S. 460; BFH v. 4. 4. 57 IV 460/56 U, BStBl. III S. 195 betr. Veräußerung eines Grundstücks, weil die Stadtverwaltung beim Kauf eine bestimmte Nutzung des Grundstücks erlaubt, aber später die Nutzungserlaubnis widerrufen hatte; DStPr. EStG § 4 GewVerw. Nr. 7 mit Berufung auf BFH v. 31. 7. 62 I 288/61, StRK EStG § 5 R. 327, wo aber die Bausperre aufgehoben war und die Veräußerung aus einem anderen Grund erfolgte.

Vgl. auch BFH v. 17. 10. 61 I 283/60 S, BStBl. III S. 566: Eine Schadenersatzleistung dafür, daß der Stpfl. einige Zeit an der Errichtung eines Gebäudes auf dem Ersatzgrundstück verhindert ist, kann von den HK des Gebäudes abgesetzt und bis dahin einer streifen Rücklage zugeführt werden (gilt nur für ein öffentl.-rechtl. Bauverbot, nicht für eine private Entschädigungsleistung; glA HOFFMANN, FR 1962 S. 187; GRIEGER, BB 1961 S. 1266).

Veräußerung zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs rechtfertigt ebenfalls die Bildung einer RfE, weil das WG ebenso unter Zwang ausscheidet wie durch den Eingriff selbst. Das gilt zB auch dann, wenn der Stpfl., um die Gefahr der Enteignung eines Grundstücks abzuwenden, ein anderes Grundstück an die Behörde veräußert (glA MEYER/RICHTER, StBp. 1968 S. 171; SCHUH-MANN, StBp. 1975 S. 227). Dazu gehört auch der Tausch (BFH v. 12. 3. 69 I 97/65, BStBl. III S. 381), denn auch er führt grundsätzlich zur Gewinnverwirklichung (s. § 6 Anm. 331). Im einzelnen:

► *Ernstlich drohen* muß der behördliche Eingriff (BFH v. 3. 9. 57 I 315/56 U, BStBl. III S. 386; v. 12. 3. 69 I 97/65, BStBl. III S. 381; v. 8. 10. 75 I R 134/73, BStBl. II 1976 S. 186; v. 29. 3. 79 IV R 1/75, BStBl. II S. 412). Eine eindeutige und ernstgemeinte Ankündigung des behördlichen Eingriffs genügt (FG München v. 25. 6. 74, EFG S. 570, rkr.). Aber auch wenn der Eingriff objektiv nicht drohte, genügt es, daß der Stpfl. „nach den Umständen des Falls der Ansicht sein konnte, daß er im Fall der Verweigerung des Verkaufs ein behördliches Enteignungsverfahren zu erwarten hätte“ (RFH v. 3. 8. 38, RStBl. S. 964; BFH v. 7. 11. 61 I 112/61, StRK EStG § 5 R. 288; R. THIEL, DB 1958 S. 1433).

► *Hauptmotiv der Veräußerung* muß das Drohen des betrieblichen Eingriffs gewesen sein (BFH v. 7. 11. 61 I 112/61, StRK EStG § 5 R. 288; v. 8. 10. 75 I R 134/73, BStBl. II 1976 S. 186 [188]).

► *Nichtausreichend*: eine *gesetzliche Vorschrift*, auf welche der behördliche Eingriff gestützt werden könnte; die allgemeine Möglichkeit der Enteignung auf Grund eines erst noch einzubringenden Gesetzes (BFH v. 12. 3. 69 I 97/65, BStBl. III S. 381); die Drohung eines Dritten, er werde die Enteignung beantragen (FG Münster v. 11. 10. 67, EDStZ 1968 S. 19); die Lage eines Grundstücks im Sanierungsgebiet (FG Hamb. v. 18. 5. 72, EFG S. 587, rkr.); nicht zu überschauende künftige Verkehrsplanungen (FG Düss. v. 14. 7. 61, EFG 1962 S. 104, rkr.).

► *Nachweis der Drohung* eines behördlichen Eingriffs kann durch Bestätigung der zuständigen Behörde geführt werden (BFH v. 7. 11. 61 I 112/61, StRK EStG § 5

R. 288; v. 2. 3. 69 I 97/65, BStBl. III S. 381). Diese Bestätigung ist also für die FinVerw. bindend.

► *Irrtum* des Stpfl. über das Drohen eines behördlichen Eingriffs ist unschädlich, da es darauf ankommt, wie sich der Sachverhalt für den Stpfl. zur Zeit der Veräußerung des WG darstellte. Die RfE ist daher nicht rückwirkend zu streichen, wenn sich herausstellt, daß der behördliche Eingriff tatsächlich nicht drohte.

Vorhersehbarkeit des behördlichen Eingriffs bei Erwerb des später ausgeschiedenen WG: Die Übertragung einer stillen Reserve auf ein ErsatzWG ist dann nicht zulässig, „wenn der Stpfl. bereits beim Erwerb oder der Bebauung eines Grundstücks mit hoher Wahrscheinlichkeit damit rechnen mußte, daß ihn ein behördlicher Eingriff dazu zwingen werde, das Grundstück wieder zu veräußern oder zu räumen“ (BFH v. 14. 5. 69 I R 133/66, BStBl. III S. 488: Es erscheint dann nicht gerechtfertigt, dem Stpfl. den Rechtsvorteil der Übertragung der stillen Reserve auf ein ErsatzWG zu gewähren; denn in diesem Fall ist die Räumung oder Veräußerung des Grundstücks bei wirtschaftlicher Betrachtung weniger eine Folge des behördlichen Eingriffs als eine Folge eigenen geschäftlichen Verhaltens). Eine „hohe Wahrscheinlichkeit“ besteht aber nicht, wenn der Stpfl. bei der Anschaffung oder Herstellung ein Risiko der späteren Enteignung eingeht, das sich aus einer noch ungewissen Planung usw. ergibt (glA HOFFMANN, StuW 1970 Sp. 66).

Einzelfragen:

► *Aufhangesetz NRW*: Über Entziehung von Grundstücken nach dem Gesetz vgl. FinMin. NRW v. 17. 10. 50, StBl. NRW S. 608.

► *Aussiedlung* aus zu enger Dorflage vgl. FinBeh. Hamb. v. 29. 3. 61, DB S. 824.

► *Besatzungsmächte*: Über Entschädigung für Sachschäden an gewerblichen Betrieben, die von den Besatzungsmächten beschlagnahmt waren oder sind, vgl. FinMin. Nds. v. 22. 1. 51, BStBl. II S. 24 und v. 11. 4. 56, DB S. 387; BFH v. 30. 3. 66 IV 237/63, BStBl. III S. 353. – Werden langjährig beschlagnahmte Liegenschaften an die alliierten Streitkräfte veräußert, so ist ohne Prüfung zu unterstellen, daß der Verkauf zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs erfolgt ist und die Voraussetzungen für die Bildung einer RfE insoweit gegeben sind (FinVerw., DB 1955 S. 764).

► *Landbeschaffungsgesetz* v. 23. 2. 57 (BGBl. I S. 134): Über Abgabe von Grundstücken nach dem Gesetz vgl. OFD Düss. v. 22. 10. 62, DB S. 1488 = BB S. 1317; Nds. v. 7. 5. 68, StEK EStG § 5 Rückl. Nr. 26 = DB S. 871.

► *Waldgrundstücke*: Über ihre Veräußerung zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs, zB zur Vermeidung einer drohenden Enteignung zwecks Errichtung von Talsperren, und die hierbei mögliche Anwendung der EStR vgl. FinMin. NRW v. 1. 8. 53, DB S. 703, und v. 18. 2. 56, EDStZ S. 157. Diese Erlasse sind auf alle Fälle anzuwenden, in denen Land- und Forstwirte Betriebe, Teilbetriebe oder Betriebsteile zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs veräußern oder tauschen (o. V., DB 1956 S. 879), und zwar nicht nur bei Barverkäufen, sondern auch bei Tauschvorgängen (o. V., DB 1956 S. 978).

g) Keine Ausdehnung auf weitere Fälle zwangsweiser Aufdeckung stiller Reserven 587

Die Grundsätze der Rspr. können nicht auf andere Fälle zwangsweiser Aufdeckung stiller Reserven ausgedehnt werden, zB nicht auf Fälle wirtschaftlichen oder sittlichen Zwangs, so die stRspr.

Krit. BLENCKE, StRK-Anm. EStG § 16 R. 21; KNOBBE-KEUK, StuW 1976 S. 50. Vgl. zB BFH v. 16. 12. 58 I D 1/57 S, BStBl. III 1959 S. 30; v. 31. 7. 62; I 288/61, StRK EStG § 5 R. 327 betr. Verkauf eines Betriebsgrundstücks, weil es verpachtet war und der auf gepachtetem Gelände befindliche Betrieb daher nicht dorthin verlegt werden konnte, sondern auf ein zu diesem Zweck erworbenes Grundstück verlegt werden mußte; v. 20. 8. 64 IV 40/62 U, BStBl. III S. 504; v. 12. 3. 69 I 97/65, BStBl. III S. 381; v. 29. 3. 79 IV R 1/75, BStBl. II S. 412.

Beispiele: *Verkauf eines Ruinengrundstücks* zur Geldbeschaffung für einen Ersatzbau (FG Nürnberg v. 28. 2. 57, EDStZ S. 342; BMF v. 26. 10. 53, EDStZ 1953 S. 523, 1954 S. 265; aA WARNER, BB 1954 S. 183); *Verlegung des Betriebs* zwecks Erweiterung (RFH v. 8. 8. 34, RStBl. S. 1126) oder aus Mangel an örtlichen Arbeitskräften, Verkauf eines den *betrieblichen Anforderungen nicht mehr genügenden WG* und Ersetzung durch ein leistungsfähigeres (FG München v. 30. 7. 54, DB S. 837); *Tausch aus Gefälligkeit* (aA v. ZEJSCHWITZ, DB 1957 S. 805; R. THIEL, DB 1958 S. 1433); *Veräußerung und Ersatzbeschaffung im öffentl. Interesse* (BFH v. 29. 3. 79 IV R 1/75, BStBl. S. 412); *Ausscheiden wegen eines Material- oder Konstruktionsfehlers* oder eines *Bedienungsfehlers* (BFH v. 15. 5. 75 IV R 138/75, BStBl. II S. 692); *Aufgabe des Mietrechts gegen Entschädigung wegen Kündigung* seitens des Vermieters (BFH v. 4. 3. 58 I 132/57, StRK EStG § 5 R. 175, v. 12. 5. 59 I 203/58, StRK EStG § 5 R. 209; v. 30. 7. 65 VI 143/64, StRK EStG § 5 R. 538) oder *Veräußerung eines auf fremdem Boden errichteten Gebäudes* wegen Kündigung des Mietvertrags über den Boden durch den Vermieter (BFH v. 30. 7. 65 VI 143/64, StRK EStG § 5 R. 538); *Herausgabe auf Grund bürgerlich-rechtlicher Verpflichtung*; *Verzicht auf ein Warenzeichen* gegen Entschädigung zur Abwendung eines drohenden Zivilprozesses (FG Freib. v. 4. 10. 61, EFG 1962 S. 52, rkr.); *Stillegung eines Mühlenbetriebs* gegen Zahlung einer Abfindung gem. §§ 4, 5 MühlenstrukturG v. 22. 12. 71 (BMWF v. 11. 4. 72 u. NRW v. 20. 12. 72, StEK EStG § 34 Abs. 1 Nr. 18 = Inf. S. 274). BFH v. 4. 4. 57 IV 460/56 U, BStBl. III S. 195, rechnet unter die Fälle der freiwilligen, eine Gewinnverwirklichung auslösende Veräußerung auch denjenigen, daß der Stpfl. ein Grundstück veräußert, weil die Stadtverwaltung eine beim Kauf gemachte *Zusage widerrufen* hat. – AA FG Kassel v. 27. 11. 58 aE (EFG 1959 S. 45, rkr.): Höhere Gewalt und behördlicher Eingriff seien nur Anwendungsfälle eines allgemeinen Grundsatzes.

588–589 Einstweilen frei.

3. Bildung der Rücklage für Ersatzbeschaffung

590 a) Persönliche Berechtigung zur Bildung der Rücklage

Wirtschaftlicher Eigentümer: Die Bildung der RfE neutralisiert den Gewinn bei demjenigen, dem er zuzurechnen ist (s. auch § 6b Anm. 115). Das ist der wirtschaftliche Eigentümer des ausgeschiedenen WG. Über wirtschaftliches Eigentum vgl. FISCHER in HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, AO § 39 Anm. 39 ff.; TIPKE/KRUSE, AO § 39 Tz. 11–14.

Verpachtung: Bei Verpachtung eines Betriebs kann der *Verpächter* den Gewinn als fortgeführt behandeln. Er kann daher bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eine vor der Verpachtung gebildete RfE fortführen und während der Verpachtung eine RfE bilden (glA o. V., DB 1961 S. 1114, 1273, FR 1968 S. 521). Erklärt der Pächter den Betrieb als aufgegeben, so ist die RfE zugunsten des Veräußerungsgewinns aufzulösen. Ist der *Pächter* wirtschaftlicher Eigentümer eines auf dem Grundstück des Verpächters errichteten Gebäudes und wird das Grundstück mit Gebäude zwangsweise gegen ein anderes ausgetauscht, so kann der Verpächter den Buchwert des Grund und Bodens fortführen und der Pächter die in seinem Gebäude enthaltene stille Reserve auf das eingetauschte oder von ihm auf dem Ersatzgrundstück neu errichtete Gebäude übertragen.

Betriebsaufspaltung: Bei Betriebsaufspaltung sind die Gewinne und Verluste des Besitzunternehmens und des Betriebs- (oder Vertriebs-) Unternehmens ge-

trennt und selbständig zu ermitteln; eine Übertragung stiller Reserven zwischen den Unternehmen ist daher nicht möglich (glA MEYER/RICHTER, StBp. 1968 S. 172).

Mitunternehmer: Das ausgeschiedene WG kann zum BV einer Mitunternehmerschaft, zum Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers oder zum BV des Einzelunternehmens eines Mitunternehmers gehört haben. Die RfE ist jeweils dort zu bilden, wo das ausgeschiedene WG aktiviert war. Zur Frage der Übertragung auf ein ErsatzWG in solchen Fällen s. Anm. 605 „Mitunternehmer“.

Einstweilen frei.

591

b) Wahlrecht zur Rücklagenbildung

592

Ansatzwahlrecht: Ob der Stpfl. das Ausscheiden eines WG und seine Ersetzung als einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang beurteilt (s. Anm. 580 über die Rspr. des RFH) und demgemäß die buchmäßig aufgedeckte stille Reserve überträgt, bleibt seiner Beurteilung überlassen. Er kann es statt dessen bei der Gewinnverwirklichung belassen. Das Wahlrecht besteht für jedes WG gesondert; dh. der Stpfl. kann die stillen Reserven, auch wenn sie in einem einheitlichen Vorgang aufgedeckt worden sind, bei einzelnen WG in eine RfE einstellen, bei anderen dies unterlassen.

Wahlrecht betreffend Höhe der Rücklage: Die Beurteilung des ausgeschiedenen und des ErsatzWG als wirtschaftlich identisch (s. Anm. 580) zwingt strenggenommen dazu, die stille Reserve ganz oder gar nicht zu übertragen. Jedoch hat der BFH es gebilligt, daß der Stpfl. nur einen Teil der aufgedeckten stillen Reserve in eine RfE einstellt (BFH v. 14. 10. 70 I R 34/69, BStBl. II 1971 S. 90; glA MITTELBACH, StuF 1964 S. 102, StBp. 1973 S. 126).

Einstweilen frei.

593

c) Zeitpunkt der Rücklagenbildung

594

Bilanzstichtag: Die Rücklage ist nicht während des Wj. sogleich beim Ausscheiden des WG, sondern erst zum nächsten Bilanzstichtag zu bilden.

Nachholung: Hat der Stpfl. die Bildung der RfE unterlassen, so kann er sie für das *Wj. des Ausscheidens* des WG noch durch Bilanzänderung bis zur Bestandskraft der Veranlagung oder anläßlich einer Berichtigungsveranlagung nachholen (R 35 Abs. 4 EStR). Nachholung in einem *späteren Wj.* soll nach den EStR aaO nicht zulässig sein. Sie muß aber dann gestattet werden, wenn das Ausscheiden erst später bekannt wird oder ein Ersatzanspruch von einer Versicherungsgesellschaft erst später anerkannt oder gerichtlich bestätigt wird und der Stpfl. deshalb zunächst den Entschädigungsanspruch nicht oder nur zT aktiviert und deshalb noch keine RfE gebildet hat (was er allerdings uE hätte tun können, s. o.). Ebenso muß die Frist für die Ersatzbeschaffung erst von diesem Zeitpunkt an berechnet werden (so mit Recht o. V., DB 1960 S. 827).

Zweifelhaftigkeit des Entschädigungsanspruchs steht der Bildung der RfE nicht entgegen (aA o. V., DB 1954 S. 710, 1960 S. 827). Denn nach den GoB muß das Vermögen vollständig und richtig ausgewiesen werden. Daher ist der Anspruch zu aktivieren und die Gewinnverwirklichung durch Bildung der RfE zu neutralisieren; der Entschädigungsanspruch ist entsprechend seiner Zweifelhaftigkeit gewinnmindernd wertuberichtigten und die Wertberichtigung ggf. später gewinnerhöhend aufzulösen. Ist die Entschädigung später höher als der aktivierte

Entschädigungsanspruch, so werden der Ansatz der Forderung und die RfE in laufender Rechnung um den gleichen Betrag erhöht; entsprechend umgekehrt, wenn der Entschädigungsanspruch zu hoch geschätzt worden ist.

595 d) Höhe der Rücklage für Ersatzbeschaffung

Buchgewinn: Die Höhe der RfE richtet sich nach der Höhe des Buchgewinns, dh. nach dem Mehrbetrag der *Entschädigung* (Entschädigungsforderung, s. u.) über den *Buchwert* (s. u.) des ausgeschiedenen WG. Eine RfE entfällt also, wenn die Entschädigung den Buchwert des ausgeschiedenen WG nicht überschreitet. Über das Wahlrecht zur vollständigen oder teilweisen Rücklagenbildung s. Anm. 592. Bildung und Übertragung der RfE müssen in der Buchführung verfolgbar sein (s. Anm. 577).

Buchwert: Buchwert des ausgeschiedenen WG ist der Wert, der sich für das WG im Zeitpunkt seiner Veräußerung ergeben würde, wenn auf diesen Zeitpunkt eine Bilanz aufzustellen wäre (H 35 Abs. 3 „Buchwert“ EStH, R 41 a Abs. 6 EStR). Bei abnutzbaren WG müssen noch AfA nach § 7 und können ggf. noch Sonderabschreibungen für den Zeitraum vom letzten Bilanzstichtag bis zum Veräußerungszeitpunkt vorgenommen werden (R 41 a Abs. 6 EStR), dh. ohne die Vereinfachung gem. R 44 Abs. 2 EStR (volle bzw. halbe Jahres-AfA), sondern nach Monaten zeitanteilig. Erst der danach sich ergebende Buchwert ist der Entschädigung gegenüberzustellen. Der *Teilwert* des ausgeschiedenen WG ist für die Höhe der RfE nicht maßgebend (H 35 Abs. 3 EStH; BFH v. 9. 12. 82 IV R 54/80, BStBl. II 1983 S. 371). Lag der Teilwert zZ des Ausscheidens des WG (vor dem Eintritt des Schadens usw.) unter seinem Buchwert, so kann der Stpfl. (da er zum Zeitpunkt des Ausscheidens fiktiv bilanziert, s. o.) zunächst eine Teilwertabschreibung vornehmen (glA BRUMUND, DStR 1966 S. 602) und den Unterschied zwischen Teilwert und Entschädigung in die RfE einstellen.

Entschädigung: Dazu gehört alles, was der Stpfl. für das ausgeschiedene WG erhält, auch soweit die Entschädigung zB verdeckt durch *Zinsverbilligung* eines Kredits gewährt wird (BFH v. 29. 4. 82 IV R 10/79, BStBl. II S. 568, Sonderfall; vgl. auch FG Rhld.-Pf. v. 23. 5. 96, EFG 1996 S. 1097, nrkr., Az. BFH X 96/96). Nicht zu der Entschädigung, die für die Bildung der RfE maßgebend ist, gehören Entschädigungen für laufende Betriebsausgaben und Folgeschäden, s. Anm. 584.

Einzelfragen:

► *Entschädigung in Sachwerten* ist mit dem gemeinen Wert zu bewerten (wie beim Tausch von WG, s. § 6 Anm. 324). Erhält der Stpfl. ein WG, das als *Ersatzgut* für das ausgeschiedene WG geeignet ist, so ist er gleichwohl nicht gezwungen, das erhaltene WG als ErsatzWG zu behandeln, da er mit der Entgegennahme der Ersatzleistung zwar die Erfüllung seines (ggf. auf eine Geldsumme gerichteten) Ersatzanspruchs anerkennt, nicht aber auch zugleich die Absicht der Ersatzbeschaffung verwirklicht (glA MEYER/RICHTER, StBp. 1968 S. 174). Er kann also zB das erhaltene WG veräußern und ein Ersatzgut anschaffen. Es ist daher auch unschädlich, wenn das als Entschädigung übergebene Sachgut notwendiges *Privatvermögen* des Stpfl. wird (BFH v. 19. 12. 72 VIII R 29/70, BStBl. II 1973 S. 297).

► *Entschädigung für mehrere Schäden* in einer Summe, zB für ein ausgeschiedenes WG und für Aufräumungskosten, entgangenen Gewinn oder Umzugskosten (H 35 Abs. 1 „Entschädigung“ EStH): Haben die Beteiligten nicht vereinbart, welcher Teilbetrag auf das ausgeschiedene WG entfällt, so muß die Entschädigung durch Schätzung angemessen aufgeteilt werden. Das gleiche gilt, wenn die Beteiligten zwar eine Aufteilung der zunächst pauschal ausgehandelten Entschädigung

(außergerichtlich oder in einem gerichtlichen Vergleich) vereinbart haben, die Aufteilung aber offensichtlich wirtschaftlich unangemessen ist, eine Aufteilung durch gerichtliches Urteil dagegen ist für die steuerliche Beurteilung stets bindend (glA MITTELBACH, StuF 1964 S. 101), besonders also auch dann, wenn die Entschädigung höher ist als der Teilwert des ausgeschiedenen WG (H 35 Abs. 3 „Übertragung aufgedeckter stiller Reserven“ EStH).

► *Entschädigung für Betriebsunterbrechung*: s. Anm. 605 „Beschleunigungskosten“.

► *Das Schicksal der Entschädigung oder des Entschädigungsanspruchs* ist für die Höhe der RfE gleichgültig. Für die Berechnung der zu übertragenden stillen Reserve ist von dem Entschädigungsanspruch, nicht von einem niedrigeren Betrag, den der Schuldner zahlen will oder zahlen kann, auszugehen (glA RFH v. 22. 5. 35, StuW Nr. 539 betr. leistungsschwache Versicherungsgesellschaft). Zweifelhaftigkeit und Ausfall der Entschädigungsforderung sind also selbständige Sachverhalte, die nicht mit dem Ausscheiden des WG und der Übertragung der stillen Reserve verquickt werden dürfen (RFH v. 22. 5. 35, StuW Nr. 539).

Beispiel: Der Stpfl. verliert durch Verschulden des A ein WG mit einem Buchwert von 10 000 DM. Der Entschädigungsanspruch (nur bezogen auf das WG) wird von A in Höhe von 50 000 DM anerkannt. A zahlt 16 000 DM; der Rest der Forderung in Höhe von 34 000 DM fällt wegen Zahlungsunfähigkeit des A aus. Dann sind zu buchen: Soll Forderungen gegen A 50 000 DM; Haben WG 10 000 DM, RfE 40 000 DM. Sodann sind zu buchen: Soll Geldkonto 16 000 DM, Aufwandskonto 34 000 DM; Haben Forderung 50 000 DM. Unrichtig wäre es, zu buchen: Soll Forderung gegen A 16 000 DM; Haben WG 10 000 DM, RfE 4 000 DM. Dann würde nämlich der Forderungsausfall zu Unrecht aus der im verlorenen WG enthaltenen stillen Reserve gedeckt (RFH aaO; aA wohl BURKERT, Übertragung stiller Reserven, Düss. 1963 S. 78; zur buchmäßigen Abwicklung des Schadens usw. vgl. auch BRUMUND, DStR 1966 S. 599 [602], 623–627).

Soweit allerdings die Entschädigung nach ihrer Auszahlung untergeht oder die Entschädigungsforderung wertlos wird, kann dies dazu führen, daß dem Stpfl. aus Mangel an Mitteln die Ersatzbeschaffung unmöglich wird, selbst wenn man ihm hierfür eine längere Frist zubilligt. Dann muß er die RfE zugunsten des Gewinns auflösen.

Über Verwendung der Entschädigung s. auch Anm. 597.

Zuschüsse für die Einrichtung neuer Gebäude sind grundsätzlich dem Veräußerungsgewinn hinzuzurechnen. In den Fällen, in denen auch ein Gebäude an den Enteigner mitveräußert worden ist, können diese Zuschüsse der RfE beim Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zugeführt werden (MEYER/RICHTER, StBp. 1968 S. 173).

4. Voraussetzungen für die Übertragung der Rücklage auf ein Ersatzwirtschaftsgut

a) Überblick

596

Die Übertragung der RfE setzt

- Anschaffung oder Herstellung (s. Anm. 598)
- eines Ersatzwirtschaftsguts (s. Anm. 597)
- innerhalb einer bestimmten Frist (s. Anm. 599) voraus.

b) Ersatzwirtschaftsgut

597

Begriff: Die Rspr. zur RfE entwickelte sich aus dem Gedanken, das ausgeschiedene und das als Ersatz beschaffte WG als *wirtschaftlich identisch* zu behandeln (s. Anm. 580). Daher ist für die Eigenschaft als ErsatzWG erforderlich, aber auch

genügend, daß das beschaffte WG in wirtschaftlicher Hinsicht die Lücke ausfüllt, die das Ausscheiden des alten WG verursacht hat (RFH v. 13. 7. 32, RStBl. S. 880; v. 3. 8. 38, S. 964). Art-, Wert- und Funktionsgleichheit in dem strengen Sinn, wie die Rspr. sie verlangt, um beim freiwilligen Tausch von Beteiligungen eine Gewinnverwirklichung zu verneinen (s. § 6 Anm. 342), sind hier nicht erforderlich, sondern nur Beurteilungsmerkmale, deren Bedeutung im einzelnen Fall gegeneinander abgewogen werden muß. Dabei hat die Funktion der WG die wichtigste Bedeutung.

Funktion: Das WG muß nach R 35 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStR wirtschaftlich die gleiche oder eine entsprechende Aufgabe erfüllen wie das ausgeschiedene WG. Die EStR stellen damit allein auf die Funktion der beiden WG ab; ebenso BFH v. 9. 5. 57 IV 406/55 U, BStBl. III S. 261: „funktionsgleich oder zumindest funktionsähnlich“; v. 22. 9. 59 I 51/59 U, BStBl. III 1961 S. 1: „im wesentlichen die gleiche Funktion“, die unterschiedliche Größe zweier Grundstücke ist dann unerheblich. Bloße Funktionsgleichheit bei völliger Artverschiedenheit kann aber uU nicht genügen, zB bei der Funktion der WG als Kreditsicherung (glA MEYER/RICHTER, StBp. 1968 S. 175).

In Zweifelsfällen wird man die Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Ersatzbeschaffung“ iSd. § 7 a EStG 1948–1950 heranziehen können. Auch dort mußte das ersetzte WG „dieselbe oder eine entsprechende Aufgabe erfüllen wie das ausgeschiedene WG“ (Abschn. 63 a EStR 1951). Eine Ersatzbeschaffung wurde bejaht, wenn das Ersatzgut von gleicher oder ähnlicher Art wie das ausgeschiedene WG war und diesem auch wertmäßig einigermaßen entsprach (EStR aaO; s. dazu weiter unten). „Die wirtschaftliche Nämlichkeit ist dann nicht zu verneinen, wenn die neuen Gegenstände den neuesten Fortschritten wirtschaftlicher und technischer Betriebsführung angepaßt sind. Ausschlaggebend ist, daß sie im Rahmen des Betriebes dem gleichen Betriebszweck dienen“ (RFH v. 13. 7. 32, RStBl. S. 880; v. 3. 8. 38, RStBl. S. 964). Ebenso Abschn. 63 a EStR 1950: Unterschiede in Art, Technik, Güte, Preis, Größe und Leistungsfähigkeit schließen die Eigenschaft als ErsatzWG nicht aus, wenn die allgemeine technische oder wirtschaftliche Entwicklung die Beschaffung eines derartigen Gegenstands notwendig erscheinen läßt.

Die *Verkehrsauffassung* ist maßgebend für die Beurteilung der Frage, ob das beschaffte WG die gleiche oder eine entsprechende Aufgabe wie das ausgeschiedene WG erfüllt (FG Münster v. 30. 10. 68, EFG 1969 S. 115, rkr.).

Da es sich um die Frage der Gewinnverwirklichung beim Stpfl. dreht, sind die *Verhältnisse des Stpfl.* maßgebend. Das ErsatzWG muß daher zum Betriebsvermögen (BV) des Stpfl. gehören, wenn auch in einem anderen Betrieb; über Mitunternehmer s. Anm. 605. UE genügt Zugehörigkeit zu einem BV, das den gleichen Gewinnermittlungsbestimmungen unterliegt, wie sie für das ausgeschiedene WG galten; s. § 4 Anm. 42 b zur Übertragung eines WG aus einem BV in ein anderes BV des gleichen Stpfl.; OFD München v. 27. 11. 50, EDStZ 1951 S. 47; FG München v. 24. 7. 73, EFG 1974 S. 4, rkr. Unzulässig ist dagegen die Übertragung zwischen BV und PV (glA MEUSCHEL, DStZ 1940 S. 73; o. V., DB 1958 S. 585; aA PLÜCKEBAUM, DStZ 1960 S. 76). Erwerb eines Betriebs als „ErsatzWG“ s. Anm. 605 „Betrieb“. Berufswechsel des Stpfl. schließt nicht aus, daß das Ersatzgut eine entsprechende Aufgabe wie das ausgeschiedene erfüllt. (Beispiel: Pkw eines früheren Einzelhändlers, der selbständiger Handelsvertreter geworden ist, OFD München v. 27. 11. 50, EDStZ 1951 S. 47). Das gilt auch beim Wechsel

von der gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen zur freiberuflichen Tätigkeit und umgekehrt.

Wertgleichheit zwischen dem ausgeschiedenen und dem ErsatzWG ist nicht erforderlich (glA SÖFFING, FR 1980 S. 66). Gegen die Einschränkung in BFH v. 12. 9. 51 IV 169/51 U, BStBl. III S. 193, zu § 7 a F, Das ErsatzWG müsse dem ersetzten Gut wertmäßig einigermaßen entsprechen, mit Recht FG Düss. v. 10. 12. 52, DB S. 1075, betr. Ersetzung von Ofen durch eine Sammelheizung; FG Rhld.-Pf., BB 1953 S. 614, betr. Ersetzung von Frachtkähnen durch Lastkraftwagen. Krasse Wertunterschiede können aber darauf hindeuten, daß die beiden WG verschiedene Aufgaben erfüllen.

Verwendung: Der Ort der Verwendung des beschafften WG kann ein anderer sein als derjenige des ausgeschiedenen WG, zB wenn ein Ersatzgebäude an einer anderen Stelle errichtet wird als an derjenigen des zerstörten Gebäudes (glA o. V., DB 1960 S. 1439, StBp. 1963 S. 129). Wenn der Stpfl. allerdings anlässlich einer solchen Verlagerung WG freiwillig veräußert (zB das Ruinengrundstück nach einem Brand, weil er es zwar nicht für notwendig, aber für wirtschaftlich vorteilhaft hält, das Ersatzgebäude an einem anderen Ort zu errichten), so können die erst durch die Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven nicht auf ErsatzWG übertragen werden (glA o. V., DB 1964 S. 1463). – ErsatzWG im Ausland s. Anm. 575.

Die *endgültige Verwendung* des beschafften WG ist maßgebend für seine Beurteilung als ErsatzWG. Behelfsmäßiger Ersatz, den der Stpfl. mit der Absicht anschafft oder herstellt, ihn vorübergehend bis zur Beschaffung des eigentlichen ErsatzWG zu benutzen, bildet noch kein ErsatzWG und zwingt daher nicht zur Übertragung der RfE (vgl. o. V., DB 1973 S. 2166). Diente ein Ruinengrundstück, auf dem früher ein Geschäftsgebäude stand, zZ des Ausscheidens als Lagerplatz, weil ein Wiederaufbau noch nicht möglich war, so war das Grundstück gleichwohl noch der Boden für ein Geschäftsgebäude; es kann daher durch ein mit einem Geschäftsgebäude bebautes oder noch damit zu bebauendes Grundstück ersetzt werden (glA o. V., DB 1957 S. 199, 1958 S. 1111). Wird zB ein Grundstück, das als Zufahrtsweg benutzt werden sollte, jedoch hierfür noch nicht benutzt werden konnte, enteignet, so kann ein anderes, neu erworbenes Grundstück, das zB als Lagerplatz benutzt wird, die gleiche Funktion erfüllen; denn das enteignete Grundstück hatte nur allgemein die Aufgabe, betrieblichen Zwecken zu dienen, es hatte aber seine endgültige Funktion innerhalb des Betriebs noch nicht gefunden (FG Hann. v. 21. 12. 56, EFG 1957 S. 125, rkr.).

c) Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts

598

Anschaffung oder Herstellung: Für die Abgrenzung zwischen Anschaffung und Herstellung sowie zwischen AK/HK gelten die allgemeinen Regeln; s. § 6 Anm. 274–404 u. 454–535. So bildet zB ein Umbau die Herstellung eines ErsatzWG, wenn dadurch ein neues WG entsteht. (Beispiel: Der Stpfl. ersetzt eine durch Brand ausgeschiedene Maschine, indem er aus Teilen anderer Maschinen eine Ersatzmaschine herstellt). Ähnlich BFH v. 31. 1. 56 I 111/54 U, BStBl. III S. 86 zur Frage, wann die Generalüberholung eines WG eine Ersatzbeschaffung iS des § 7 a EStG 1948–50 bildet.

Einlage des ErsatzWG: Ob sie eine Anschaffung iSd. der Rspr. zur RfE bildet, ist streitig. Die Frage wird ebenso zu verneinen sein wie zu § 6 b (s. dort Anm. 146).

GIA BFH v. 11. 12. 84 IX R 27/82, BStBl. II 1985 S. 250; WINTER, DStR 1968 S. 533, 1969 S. 34; AA SIEBEL, DStR 1969 S. 33; SEITHEL, DStR 1971 S. 77; SCHUHMANN, StBp. 1975 S. 230; LADEMANN/SÖFFING, § 6 Anm. 443.

Verwendung der Entschädigung unmittelbar für die Anschaffung oder Herstellung des ErsatzWG ist nicht erforderlich; es genügt, daß die Entschädigung für die ausgeschiedenen WG gewährt wird und daher wegen der wirtschaftlichen Identität jenes WG mit dem ErsatzWG dessen Beschaffung dient (glA FG München v. 10. 3. 82 aaO; O. V., HFR 1973 S. 281). Der Stpfl. braucht deshalb auch nicht, wenn er die Entschädigung anders verwendet hat, Eigenmittel für Ersatzbeschaffung rechtzeitig anzusammeln (wie RFH v. 20. 12. 33, RStBl. 1934 S. 432 verlangt). Bestehen allerdings nach der anderweitigen Verwendung der Entschädigung ernsthafte Zweifel, ob der Stpfl. eine Ersatzbeschaffung noch finanzieren kann, so muß er diese Zweifel entkräften; anderenfalls muß angenommen werden, daß er seine Ersatzbeschaffungsabsicht nicht verwirklichen kann; s. auch Anm. 595 über Schicksal der Entschädigung.

599 d) Ersatzbeschaffung innerhalb angemessener Frist

Angemessene Frist: Die Übertragbarkeit stiller, zwangsweise aufgedeckter Reserven entwickelte sich nach der Rspr. aus der Vorstellung einer wirtschaftlichen Identität von ausgeschiedenem und ErsatzWG, s. Anm. 580. Voraussetzung dieser Identität ist nach der Rspr., daß der Stpfl. am Schluß des Wj., in dem das WG ausgeschieden ist, die Anschaffung oder Herstellung eines ErsatzWG ernstlich beabsichtigt (vgl. BFH v. 17. 10. 1991 IV R 97/89, BStBl. II 1992 S. 392 [395]). War die Ersatzbeschaffung zu jenem Zeitpunkt nicht „ernstlich geplant und zu erwarten“, so kann keine RfE gebildet werden (R 35 Abs. 4 EStR). Mit „zu erwarten“ stellen die EStR allerdings neben dem subjektiven Merkmal der Ersatzbeschaffungsabsicht das objektive Merkmal der Realisierbarkeit der Absicht auf; uE zu Unrecht, die Absicht genügt, auch wenn der Stpfl. sich über ihre Realisierbarkeit irrt; außerdem kann die Realisierung zwar am Bilanzstichtag objektiv unmöglich gewesen, später aber möglich geworden sein, zB war das ErsatzWG, was der Stpfl. am Bilanzstichtag und bei der Bilanzaufstellung nicht wußte, zwar nicht am Bilanzstichtag, aber später lieferbar. Allerdings verlangt die wirtschaftliche Identität zwischen ausgeschiedenem und ErsatzWG nicht nur Ersatzbeschaffungsabsicht, sondern auch Durchführung der Ersatzbeschaffung innerhalb *angemessener* Frist (ebenso R 35 Abs. 4 EStR: Die Frist von 1 bzw. 2 Jahren kann „angemessen“ verlängert werden).

Vgl. BFH v. 22. 9. 59 I 51/59 U, BStBl. III 1961 S. 1: Wenn der Stpfl. „freiwillig oder aus spekulativen Gründen zwischen Gewinnaufdeckung und Ersatzbeschaffung eine unangemessen lange Zeit verstreichen läßt, ist der Gewinn als verwirklicht zu behandeln“.

Welche Frist angemessen ist, richtet sich nach den Umständen des einzelnen Falls, zB nach den technischen Möglichkeiten der Ersatzbeschaffung, der Finanzierung, der Erteilung einer Baugenehmigung usw.

Ersatzbeschaffung im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens: Die Übertragung einer stillen Reserve nach der Rspr. zur RfE ist auch dann möglich, wenn der Stpfl. das WG bereits vor dem zwangsweisen Ausscheiden des zu ersetzenden WG anschafft oder herstellt, zB wenn er einen behördlichen Eingriff befürchten muß, der dann auch tatsächlich erfolgt, und deshalb bereits vor dem Eingriff ein ErsatzWG beschafft (BFH v. 22. 9. 59 151/59 U, BStBl. III 1961 S. 1 für Grundstücke, aber mit allgemeingültiger Begründung). Die Anschaffung oder Herstellung des ErsatzWG muß dadurch *verursacht* worden sein, daß das Ausscheiden

eines anderen WG durch behördlichen Zwang drohte. Die stille Rücklage des WG, dessen Ausscheiden bevorsteht, ist auf das Ersatzgut zu übertragen.

Ersatzbeschaffung in einem Wirtschaftsjahr vor dem des Ausscheidens: Auch in diesem Fall ist die stille Reserve uE übertragbar. Wenn Abschn. 35 Abs. 2 EStR 1985 die Übertragung der stillen Reserve zuließ, sofern ein WG ausscheidet und das ErsatzWG „im Laufe desselben Wj.“ beschafft wird, ist dabei uE nicht an den Fall der bereits in einem vorhergehenden Wj. erfolgten Ersatzbeschaffung gedacht worden (aA LADEMANN/SÖFFING, § 6 Anm. 442). Die Erwägungen, die in der Rspr. zur Zulassung der Rücklagenübertragung geführt haben (s. Anm. 580: wirtschaftliche Identität des ausgeschiedenen und des ErsatzWG), treffen auch hier zu. Allerdings kann die stille Reserve erst in dem Jahr übertragen werden, in dem sie aufgedeckt wird, dh. in dem das ersetzte WG ausscheidet (glA MITTELBACH, StBp. 1973 S. 125). Erfolgt die Ersatzbeschaffung bereits in einem früheren Wj., so sind, wenn es abnutzbar ist, die AfA in dem früheren Wj. von den ungekürzten AK/HK vorzunehmen (aA früher hier: rückwirkende Übertragung der RfE).

Durchführung der Ersatzbeschaffung innerhalb von 1 bzw. 2 Jahren: Nach R 35 Abs. 4 EStR muß der Stpfl. die Ersatzbeschaffung durchführen: bei einem beweglichen ErsatzWG bis zum Schluß des 1. Wj., bei einem Grundstück oder Gebäude bis zum Schluß des 2. Wj., welches auf des Wj. der Bildung der RfE folgt (Abgrenzung zwischen beweglichen Anlagegütern und Gebäuden s. R 42 EStR; § 7 Anm. 310–350). Die FinVerw. gewährt die Frist von 2 Jahren auch bei *Schiffen* (FinBeh. Hamb. v. 23. 7. 68, Inf. S. 450 = Schlesw. Holst. v. 16. 9. 68, StEK EStG § 16 Nr. 18).

Überschreitung der Frist von 1 bzw. 2 Jahren: Die Frist kann unter bestimmten Umständen „angemessen verlängert werden“ (R 35 Abs. 4 EStR). Diese Formulierung ist irreführend, denn eine Überschreitung der Frist bedarf nicht der Zustimmung des FA (aA BEEKES, FR 1963 S. 175). Vielmehr ist nach Ablauf der Frist anzunehmen, daß eine ernstliche Absicht der Ersatzbeschaffung nicht mehr besteht. Die EStR stellen daher nur eine *Beweisvermutung* auf, die widerlegbar ist. Die Fristen gelten nicht, wenn der Stpfl. „glaubhaft macht, daß die Ersatzbeschaffung noch ernstlich geplant und zu erwarten ist, aber aus besonderen Gründen noch nicht durchgeführt werden konnte“ (EStR aaO im Anschluß an BFH v. 4. 9. 56 I 95/56 U, BStBl. III S. 332; hier konnte die Ersatzbeschaffung aus vom Stpfl. nicht zu vertretenden Gründen erst 7 Jahre nach Aufdeckung der stillen Reserve erfolgen).

Beispiele: Die Entschädigung wurde noch nicht gezahlt, das ErsatzWG noch nicht geliefert; es schwebt ein Umlegungsverfahren (K. SCHULZ, DStPr. EStG § 5 Rückl. Nr. 9).

Das gleiche gilt, wenn die Ersatzbeschaffung unwirtschaftlich wäre, weil in absehbarer Zeit mit besseren (billigeren, leistungsfähigeren) Ersatzgütern zu rechnen ist. Es muß aber eine greifbare Aussicht hierauf bestehen; die bloße Hoffnung des Stpfl. genügt nicht. Der Stpfl. darf deshalb uE nicht eine längere Schonfrist in Anspruch nehmen, um die Entwicklung der Baupreise oder die Entwicklung des Zinssatzes abzuwarten. Es handelt sich hier um Schwierigkeiten, die sich aus der allgemeinen Wirtschaftslage ergeben und jeden Stpfl. treffen. Wenn die Preis- und Zinsentwicklung nicht abzusehen ist, und das wird im allg. der Fall sein, muß unterstellt werden, daß ein Stpfl., dem die Baupreise oder die Zinsen zu hoch sind, die Absicht der Ersatzbeschaffung vorerst auf unbestimmte Zeit verschoben hat. Dann wird er die RfE auflösen müssen (aA O. V., DB 1960 S. 798). Erst

recht darf die Ersatzbeschaffung nicht bis zur Betriebsveräußerung hinausgeschoben werden (FG Hann. v. 21. 12. 56, EFG 1957 S. 125, rkr.).

Bei einem buchführenden Landwirt wurde die Absicht der Ersatzbeschaffung nicht lediglich deshalb verneint, weil durch eine 1 ½ Jahre nach dem Ausscheiden der WG vorgenommene Betriebsprüfung festgestellt wurde, daß der Stpfl. für die vernichteten Gegenstände noch nicht Ersatz beschafft hatte; so RFH v. 13. 9. 39, StuW Nr. 534: Die Frage, ob eine Ersatzbeschaffung für verbrannte Gegenstände in Aussicht stehe, sei nach Lage der Verhältnisse im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung für das in Frage kommende Wj. zu entscheiden: regelmäßig werde davon auszugehen sein, daß ein Landwirt, der nach einem erlittenen Brandschaden seinen Betrieb fortsetze, die für den Verlust von Maschinen und Geräten erhaltene Brandentschädigung zu entsprechenden Ersatzbeschaffungen verwende. Bei Veräußerung eines landwirtschaftlichen Betriebs kann die Frist ggf. auch auf 10 oder 20 Jahre „verlängert“ werden, wenn zB bereits im Abgabevertrag vereinbart ist, daß der Stpfl. seinen landw. Besitz zurückerwerben kann, zB nach erfolgtem Abbau der Braunkohle (OFD Köln v. 21. 4. 78, StEK EStG § 14 Nr. 19). Ist der Entschädigungsanspruch streitig, so braucht der Stpfl. vor Feststellung des Anspruchs nichts für die Ersatzbeschaffung zu unternehmen, s. auch Anm. 595 über Schicksal des Entschädigungsanspruchs.

5. Übertragung der Rücklage auf ein Ersatzwirtschaftsgut

600 a) Durchführung der Übertragung

Die Übertragung der RfE vollzieht sich wie folgt: Die AK/HK des ErsatzWG werden zunächst ungekürzt eingebucht und dann um die RfE gekürzt; damit ist die RfE aufgelöst (über gewinnerhöhende Auflösung der RfE s. Anm. 601–603). Bildung und Übertragung der Rücklage müssen in der Buchführung verfolgbar sein (s. Anm. 577).

► *Volle Übertragung der Rücklage:* Die RfE ist durch Abbuchung vom Buchwert des ErsatzWG aufzulösen. Die Übertragung ist nur die buchmäßige Folge davon, daß das ausgeschiedene WG und das ErsatzWG als wirtschaftlich identisch angesehen werden. Daher muß der Stpfl. die RfE auf das ErsatzWG mit Wirkung vom Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung übertragen, wenn auch erst am Bilanzstichtag; dh. für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung können AfA nur vom Restbuchwert vorgenommen werden.

► *Teilweise Übertragbarkeit* der RfE (bzw. der noch nicht in eine RfE eingestellten stillen Rücklage) besteht, wenn der Stpfl. ein ErsatzWG und eine Entschädigung in Geld erhält oder die Entschädigung nicht in voller Höhe zur Beschaffung eines ErsatzWG verwendet (weil die Ersatzbeschaffung weniger kostet als die Entschädigung ausmacht); dann darf er die aufgelöste stille Rücklage bzw. die RfE nur anteilig auf das ErsatzWG übertragen.

So mit Beispielen H 35 Abs. 3 EStH mit Hinweis auf BFH v. 3. 9. 57 I 315/56 U, BStBl. III S. 386; BFH v. 15. 1. 69 I 18/65, BStBl. III S. 310; v. 14. 10. 70 I R 34/69, BStBl. II 1971 S. 90. Berechnung vgl. RICHTER, BB 1968 S. 737; LITTMANN/BITZ/HELLWIG XV. § 6 Rdnr. 228; aA MITTELBACH, StuF 1964 S. 103 mit Hinweis auf BFH v. 4. 9. 56 I 95/56 U, BStBl. III S. 332 aE; kritisch auch RICHTER, StRK-Anm. EStG § 5 Rückl. R. 1.

Entscheidend ist allein die Ersatzbeschaffung; die wirtschaftliche Identität des Ersatzguts mit dem ausgeschiedenen WG schließt die Gewinnverwirklichung aus. Nach BFH v. 15. 1. 69 I 18/65, BStBl. III S. 310 ist eine Fortführung des nicht verbrauchten Teils der Rücklage nur dann möglich, wenn es sich um einen

Teilersatz gehandelt hat und eine alsbaldige weitere, ergänzende Ersatzbeschaffung erstlich geplant ist.

b) Folgen der Rücklagenübertragung

601

Bewertung: Das ErsatzWG ist mit den um die RfE gekürzten AK/HK zu bewerten.

Absetzungen für Abnutzung des ErsatzWG nach § 7 sind nach seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer unter Zugrundelegung seiner gekürzten AK/HK zu bemessen (BFH v. 5. 2. 81 IV R 87/77, BStBl. II 432).

Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen sollen sich ebenfalls nur nach den um die RfE gekürzten AK/HK des ErsatzWG richten (BFH v. 11. 4. 89 R 302/84, BStBl. II S. 697 [699] zu § 14 BerlinFG mwN; glA BLÜMICH/ERHARD, § 14 BerlinFG Rz. 25; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XVI. § 5 Rz. 510). Wenn § 6 b Abs. 5 als Kürzung der Bemessungsgrundlage auch für Sonderabschreibungen verstanden wird (s. § 6 b Anm. 297), so ist eine analoge Anwendung jener Vorschrift auf den Fall der RfE indes nicht gerechtfertigt. Auch für andere erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen gilt uE, was BFH v. 18. 8. 59 I 28/59 U, BStBl. III S. 770 zu § 7 b ausgeführt hat, daß nämlich Bemessungsgrundlage nach dem Gesetzeswortlaut die ungekürzten AK/HK sind und daß ihre Kürzung um eine RfE dem Zweck der Vergünstigung entgegenstehen würde (glA o. V., DB 1973 S. 1150).

Teilwertabschreibungen nach der Ersatzbeschaffung ist nur zulässig, wenn der Teilwert am Bilanzstichtag unter dem Buchwert liegt, der sich nach der Übertragung der RfE ergibt (glA RFH v. 31. 10. 34, StuW Nr. 727; BFH v. 5. 2. 81 IV R 87/77, BStBl. II S. 432; H 35 Abs. 3 EStH). Der Fall, daß der Teilwert des ErsatzWG schon im Augenblick der Anschaffung oder Herstellung unter den AK/HK liegt, wird selten sein, ist aber immerhin denkbar, zB bei langer Lieferfrist für das ErsatzWG und einer bis zur Lieferung eingetretenen technischen Überholung oder Preissenkung. Auch in diesem Fall ist zunächst die stille Reserve zu übertragen und erst dann das Verhältnis zwischen dem sich so ergebenden Buchwert und dem Teilwert am Bilanzstichtag zu prüfen (glA BFH v. 5. 2. 81 IV R 87/77, BStBl. II S. 432; KLEINSORGE, DB 1961 S. 1045 mit Hinweis auf RFH v. 31. 10. 34, StuW Nr. 727, gg. KROLLMANN, DB 1961 S. 1000). Denn das ausgeschiedene WG und das WG, das nach dem Willen des Stpfl. ErsatzWG sein soll, gelten als wirtschaftlich identisch; die stille Reserve geht also auf das ErsatzWG schon im Augenblick der Anschaffung oder Herstellung über, die buchmäßige Übertragung folgt nur diesem Vorgang. Der Teilwert ist dagegen erst bei Aufstellung der Bilanz zu prüfen.

Bilanzänderung: Über nachträgliche Bildung der RfE. s. Anm. 594. Auch die Rückgängigmachung einer RfE im Weg der Bilanzänderung richtet sich nach § 4 Abs. 2 und der dazu ergangenen Rspr. Das FA braucht einer Rückgängigmachung anlässlich einer Berichtigungsveranlagung infolge Betriebsprüfung nicht zuzustimmen, wenn der Stpfl. die Bilanz deshalb ändern will, weil er die Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse oder die steuerlichen Auswirkungen der Rücklagenbildung falsch beurteilt hat (MITTELBACH, StBp. 1973 S. 126).

6. Gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage

602 a) Überblick

Die Auflösung der RfE durch Übertragung auf ein ErsatzWG vermeidet eine Gewinnrealisierung (s. Anm. 600). Im übrigen ist die Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen, und zwar

- entweder *freiwillig* trotz beibehaltener Ersatzbeschaffungsabsicht (s. Anm. 603)
- oder *zwangsweise* (s. Anm. 604).

603 b) Freiwillige Auflösung der Rücklage

Eine freiwillige Auflösung der RfE ist trotz Beibehaltung der Ersatzbeschaffungsabsicht und trotz Ersatzbeschaffung zulässig. Der Stpfl. ist an die beim Ausscheiden des WG getroffene Entscheidung, die stille Reserve auf ein ErsatzWG zu übertragen, weder nach Treu und Glauben noch aus anderen Gründen gebunden, sondern kann seinen Entschluß ändern.

GIA HENNINGER, DB 1963 S. 710; MITTELBACH, StUF 1964 S. 102; aA OFD Hamb. v. 1. 1. 61, DB S. 254 = BB S. 163; BURKERT, Übertragung stiller Reserven, Düss. 1963 S. 77 unter Berufung auf den Sinn der Rspr. und den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Mit der Auflösung der RfE erklärt der Stpfl., daß er den Vorgang des Ausscheidens als Gewinnverwirklichung betrachten will. Strenggenommen müßte er es sich daher wohl gefallen lassen, wenn die FinVerw. dann bereits das Ausscheiden als gewinnverwirklichenden Vorgang behandelt, zB bei Wiederaufrholung der Veranlagung des Jahrs des Ausscheidens auf Grund einer Betriebsprüfung. Zutreffend aber LADEMANN/SÖFFING, § 6 Anm. 451: Der Stpfl. kann unwiderlegbar behaupten, er habe die Ersatzbeschaffungsabsicht aufgegeben (dann muß er die RfE auflösen) und sie später neu gefaßt.

604 c) Zwangsweise Auflösung der Rücklage

Grund der Auflösung: Die Bildung der RfE dient der Überbrückung von Bilanzstichtagen zwischen dem gewinnerhöhenden Ausscheiden eines WG und der Beschaffung eines ErsatzWG; sie setzt Ersatzbeschaffungsabsicht des Stpfl. und Ersatzbeschaffung innerhalb angemessener Frist voraus (s. Anm. 599). Daher ist sie aufzulösen,

- ▷ wenn der Stpfl. die Ersatzbeschaffungs*absicht* aufgibt (über Vermutung für oder gegen die Absicht s. Anm. 599);
- ▷ wenn er erkennen muß; daß die Ersatzbeschaffung *unmöglich* geworden ist;
- ▷ wenn er die Ersatzbeschaffung erst nach Ablauf einer *angemessenen Frist* durchführt.

Zeitpunkt der Auflösung ist nach Rspr. und Verwaltungsübung der Schluß desjenigen Wj., in dem der Grund für die Auflösung eingetreten ist.

GIA BFH v. 20. 8. 64 IV 40/62 U, BStBl. III S. 504: Auflösung einer RfE, die für Gewinne aus Nutzungsentschädigungen in den Vorjahren gebildet worden war, im Jahr der Betriebsaufgabe 1955; R 35 Abs. 4 EStR; WEISSENBORN, BB 1967 S. 244. Die Gewinnverwirklichung ist also bis dahin in der Schwebe und erst durch die Auflösung der Rücklage eingetreten. Dagegen für Erfassung des Gewinns im Jahr des Ausscheidens des WG wohl RFH v. 20. 12. 33, RStBl. 1934 S. 432, wenn dort zwar die Bildung einer RfE gebilligt, aber vorläufige Veranlagung verlangt wird; STOCKHAUSEN, DStZ 1961 S. 116.

7. ABC der Rücklage für Ersatzbeschaffung

Absicht der Ersatzbeschaffung: Die Bildung einer RfE ist nur zulässig, wenn der Stpfl. zZ der Bildung (dh. zZ der Bilanzaufstellung) ernstlich die Absicht hat, ein ErsatzWG anzuschaffen (R 35 Abs. 4 EStR), und wenn er nach seiner Kenntnis der Verhältnisse auch damit rechnen durfte, diese Absicht in angemessener Zeit (s. Anm. 599) verwirklichen zu können, selbst wenn er sich wegen falscher Beurteilung der Verhältnisse hierbei irrt, zB weil er nicht weiß, daß die Beschaffung eines ErsatzWG bereits objektiv endgültig unmöglich ist.

„Der Umstand allein, daß ein zum *notwendigen Privatvermögen* gehöriges WG als Entschädigung übertragen wird, bedeutet im allg. noch nicht die fehlende Absicht der Ersatzbeschaffung und hindert demgemäß für sich allein nicht die Bildung einer RfE“ (BFH v. 19. 12. 72 VIII R 29/70, BStBl. II 1973 S. 297).

Auflösung: s. Anm. 602–604 (gewinnerhöhend); Anm. 600, 601 (durch Übertragung auf ein ErsatzWG).

Beschleunigungskosten: Aufwendungen für die beschleunigte Anschaffung oder Herstellung eines ErsatzWG gehören zu dessen AK/HK (s. § 7 Anm. 600 „Beschleunigungskosten“; glA MATHIAK, StuW 1983 S. 268). Eine hierfür geleistete Entschädigung (zB durch eine Betriebsunterbrechungsversicherung) gehört daher zum Ersatz der Wiederbeschaffungskosten des WG und ist deshalb in die Ermittlung der übertragbaren stillen Reserve einzubeziehen (BFH v. 9. 12. 82 IV R 54/80, BStBl. 1983 S. 371 unter Aufgabe der gegenteiligen Ansicht in BFH v. 29. 4. 82 IV R 177/78, BStBl. S. 591; H 35 Abs. 1 „Entschädigung“ EStH; zust. v. WALLIS, DStZ 1984 S. 348 f.: Fortentwicklung der Grundsätze über die RfE; aA MATHIAK, StuW 1983 S. 268).

Betrieb: Wird ein ganzer Betrieb vernichtet, enteignet usw. oder zur Vermeidung der Enteignung veräußert, so wird es zumeist zum Teil nicht möglich sein, jeweils für das einzelne WG ein ErsatzWG zu beschaffen. Im EStRecht gilt aber der Grundsatz der Einzelbewertung (s. § 6 Anm. 89). Deshalb kann man nicht einen anderen Betrieb wie ein ErsatzWG für den bisherigen Betrieb behandeln. Vielmehr müssen die stillen Reserven auch in diesem Fall einzeln auf funktionsgleiche WG übertragen werden. Wohl aber ist hier eine großzügige Beurteilung der Funktionsgleichheit geboten.

Erwerb eines verpachteten Betriebs anstelle eines vom Stpfl. selbst bis dahin unterhaltenen Betriebs nebst Eintritt des Stpfl. in den Pachtvertrag oder neuer Verpachtung durch den Stpfl.: Könnte der Stpfl. selbst nach Pachtende den Betrieb fortführen, so darf er ihn vom Erwerb an als Betriebsvermögen behandeln, so H 139 Abs. 5 EStH. Zweifelhaft, ob so allgemein zutreffend, aber jedenfalls zu billigen in dem Fall, daß der Stpfl. seinen bisherigen Betrieb infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs veräußert hat; dann kann unterstellt werden, daß er den verpachteten Betrieb später selbst führen will, und er kann die stillen Reserven seines veräußerten Betriebs nach den Grundsätzen für die RfE auf die WG des erworbenen Betriebs übertragen (glA MÄRKLE, BB 1972 S. 1091).

Betriebsunterbrechungsversicherung: s. „Beschleunigungskosten“.

Bilanzänderung: s. Anm. 594, 601.

Boden und Gebäude bilden zwei verschiedene WG (BFH v. 16. 7. 68, GrS 7/67, BStBl. III 1969 S. 108). Boden kann daher kein ErsatzWG für ein Gebäude sein und umgekehrt. R 35 Abs. 3 EStR gestattet jedoch dann, wenn ein Betriebsgrundstück mit aufstehendem Gebäude aus dem BV ausscheidet, die beim Grund und Boden aufgedeckten stillen Reserven auf die AK/HK des Ersatzgebäudes zu

übertragen, soweit eine Übertragung auf die AK des erworbenen Bodens *nicht möglich* ist, und umgekehrt die beim Gebäude aufgedeckten stillen Reserven auf den erworbenen Boden zu übertragen, soweit die Übertragung auf das Ersatzgebäude nicht möglich ist. Noch etwas großzügiger BFH v. 14. 10. 70 I R 34/69, BStBl. II 1971 S. 90: Wenn eine Übertragung Boden/Boden bzw. Gebäude/Gebäude nicht möglich oder *wirtschaftlich nicht sinnvoll* ist. Für unbegrenzte Übertragung Boden/Gebäude und umgekehrt SCHUHMAN, StBp. 1975 S. 228: da beide wirtschaftlich eine Einheit bildeten (dh. zusammengenommen können der ausgeschiedene Boden nebst Gebäude die gleiche Aufgabe erfüllen wie die als Ersatz beschafften). UE aber nach Aufgabe der früher von der Rspr. vertretenen sog. Einheitslehre und wegen des Grundsatzes der Einzelbewertung mit unterschiedlicher Behandlung von abnutzbarem Gebäude und nicht abnutzbarem Boden so allg. nicht möglich (ungeachtet dessen, daß Boden und Gebäude die gleiche Funktion ausüben müssen wie die ausgeschiedenen Boden und Gebäude, FinMin. NRW v. 13. 7. 62, BB S. 833). Da die Anweisung der EStR aaO sich nur auf das Ausscheiden eines „Betriebsgrundstücks mit aufstehendem Gebäude“ bezieht, kann sie dem Wortlaut nach nicht auf das Ausscheiden eines unbebauten Grundstücks oder eines Gebäudes ohne den Boden angewendet werden; dh. die stille Reserve könnte hier nur auf ein gleichartiges WG (Boden/Boden oder Gebäude/Gebäude) übertragen werden. Nach BEEKES, FR 1963 S. 175, erkennt die FinVerw. hier nur in besonderen Härtefällen die Übertragung von Boden auf Gebäude und umgekehrt an; ebenso, wenn zwar ein bebautes Grundstück ausscheidet, aber nur Boden oder nur ein Gebäude als Ersatz beschafft wird. Nach den EStR sollen aber offenbar Boden und Gebäude zusammen als Grundbesitz und somit als funktionsgleich behandelt werden (immer mit der Einschränkung: soweit die Übertragung der stillen Reserven auf einen gleichartigen Teil nicht möglich ist). Dann sind uE unter dem Gesichtspunkt der Funktionsgleichheit stille Reserven auch übertragbar in den praktisch bedeutsamen Fällen, daß ein bebautes Grundstück ausscheidet und – ohne Anschaffung von Boden – ein Gebäude (auf eigenem oder fremden Boden) angeschafft oder hergestellt wird und umgekehrt, daß ein Gebäude ausscheidet und ein Ersatzgebäude auf hierzu angeschafftem Boden errichtet oder mitangeschafft wird (glA HENNINGER DB 1969 S. 595). FG Münster v. 30. 10. 68, EFG 1969 S. 115, rkr., anerkennt die Übertragung der stillen Reserve des unbebauten Bodens auf ein neu errichtetes Gebäude, wenn der Neubau der Freimachung von Grund und Boden (auf dem Restgrundstück) dient und damit mittelbar die Funktion einer Ersatzanschaffung übernimmt; die wirtschaftliche Betrachtungsweise führe hier zur Verneinung der Gewinnverwirklichung; wirtschaftliche Funktionseinheit von Grundstück und Gebäude.

Bei *teilweiser Entziehung* von Boden und Gebäude (zB Teilabriss eines Gebäudes wegen Durchbruch einer Straße) sind die Buchwerte für Gebäude und Boden auf die verbliebenen und die enteigneten Teile des Bodens und des Gebäudes aufzuteilen und dann für die in den enteigneten Teilen enthaltenen stillen Reserven zwei RfE zu bilden. Begnügt sich der Stpfl. mit dem verbliebenen Teil seines Grundbesitzes, so müssen die aufgedeckten Teile der stillen Reserven mangels Ersatzbeschaffung versteuert werden; sie können nicht von den Buchwerten der verbliebenen Teile abgesetzt werden.

Buchführung: s. Anm. 577, 600, 601.

Entschädigung: s. Anm. 584, 595, 597.

Erbbaurecht: kann ErsatzWG für ein bebautes Grundstück sein. Wenn ein Stpfl., der ein bebautes Grundstück aufgeben mußte, ein unbebautes Ersatzgrundstück erwirbt, daran einem Dritten ein Erbbaurecht bestellt und Räume des von dem Erbbauberechtigten errichteten Gebäudes *mietet*, so wird man das unbebaute Grundstück als ErsatzWG für das aufgegebene Grundstück und Gebäude anerkennen können (o. V. DB 1961 S. 1114; o. V. StBp. 1970 S. 13, 16).

Ersatzwirtschaftsgut: s. Anm. 597–598.

Frist für Ersatzbeschaffung; s. Anm. 599.

Funktionsgleichheit: Ein Ersatzgebäude kann praktisch keine Kopie des ausgeschiedenen Gebäudes bilden; es kann aber trotz zweckmäßigerer, dem technischen Fortschritt Rechnung tragender Bauweise usw. die Funktionen des ausgeschiedenen Gebäudes erfüllen. Zum Ersatz für entzogene *Mietereinbauten* des Stpfl. s. Anm. 585.

Gebäude: s. auch „Boden und Gebäude“, „Erbbaurecht“. Gebäudeteile sind uU als selbständige WG zu behandeln, s. R 13 Abs. 3 EStR. Besteht ein Gebäude danach aus mehreren WG, so kommen sie auch einzeln als ErsatzWG in Betracht (glA BFH v. 14. 10. 70 I 34/69, BStBl. II 1971 S. 90; PRSKAWETZ, DStR 1979 S. 578; vgl. auch RICHTER, DStR 1966 S. 629, StBp. 1970 S. 68; MEYER/RICHTER, StBp. 1968 S. 175; abweichend BRAUN, DB 1960 S. 1260).

Gewinnermittlungsart: Über ihren Wechsel s. Anm. 578.

Grundstücke: s. auch „Boden und Gebäude“, „Erbbaurecht“. Ein Ersatzgrundstück braucht nicht die gleiche Größe wie das ausgeschiedene Grundstück zu besitzen (BFH v. 22. 9. 59 I 51/59 U, BStBl. III 1961 S. 1). Ein unbebautes Grundstück ist Ersatz für ein ausgeschiedenes unbebautes Grundstück, wenn beide in der gleichen Weise genutzt werden konnten (zB Ersetzung von Vorratsgelände mit unbestimmtem Zweck durch ein Grundstück, das anschließend mit Wohnungen für Arbeitnehmer bebaut wird, o. V., DB 1965 S. 306). Muß der Stpfl. eine *Beteiligung* an einer KapGes. (unter Zwang iS der Rspr. über die RfE) herausgeben und bildet die Beteiligung wirtschaftlich eine Beteiligung an einem Grundstück (zB weil das Vermögen der KapGes. im wesentlichen aus dem Grundstück besteht), so kann uE eine annähernd gleich hohe Beteiligung an einem gleichartigen Grundstück ein ErsatzWG für die Beteiligung an der KapGes. bilden.

Höhere Gewalt: s. Anm. 585.

Inventar: Ist ein Gebäude mit Inventar (Betriebs- und Geschäftsausstattung) ausgeschieden, so kann die beim Gebäude aufgedeckte stille Reserve mangels Funktionsgleichheit nicht auf die AK/HK des Inventars eines Ersatzgebäudes oder eines gemieteten Gebäudes übertragen werden (FG Münster v. 17. 12. 70, EDStZ 1971 S. 400). Ebenso wenig umgekehrt (BFH v. 9. 5. 57 IV 406/55 U, BStBl. III S. 261: Grundsatz der Einzelbewertung).

Mehrere Wirtschaftsgüter können „ErsatzWG“ für ein einziges ausgeschiedenes WG sein, wenn sie zusammen wirtschaftlich an die Stelle des ausgeschiedenen WG treten, zB mehrere kleine Gebäude für ein großes. Ebenso umgekehrt.

Mietrecht kann ein WG und daher ein ErsatzWG bilden (s. Anm. 598). Die stille Reserve eines Grundstücks kann aber nicht auf eine *Mietvorauszahlung* (Darlehnsforderung oder Rechnungsabgrenzungsposten) übertragen werden, auch nicht, wenn dem Stpfl. gleichzeitig ein Ankaufsrecht eingeräumt worden ist (FG Münster v. 17. 12. 70, EDStZ 1971 S. 400, wo es ohnehin an AK eines ErsatzWG fehlte). Erst recht kann die Entschädigung für den Verlust eines Mieterzuschusses

(vorausgezählten Mietzinses) nicht vom Mieterzuschuß für andere Mieträume abgesetzt werden (BFH v. 4. 3. 58 I 132/57, StRK EStG § 5 R. 175; aA FG Hamb. v. 27. 6. 58, EDStZ 1959 S. 67).

Miteigentum: Eine stille Rücklage kann von Miteigentum auf Alleineigentum und umgekehrt übertragen werden (glA o. V., DB 1971 S. 2439; s. auch „Mitunternehmer“).

Mitunternehmer: Für die Übertragung stiller Reserven zwischen dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft sowie Sonderbetriebsvermögen und Einzelbetrieben der einzelnen Mitunternehmer gilt uE ebenso Personenbezogenheit wie bei § 6 b (s. dort Anm. 10, 16–16 b). Zwar wendet sich § 6 b ausdrücklich an „Stpfl., die ...“ und bildet ferner eine die grundsätzlichen Gewinnermittlungsregeln durchbrechende Vergünstigung, während der RfH die Bildung der RfE rechtssystematisch mit Hilfe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise noch im Bereich der regulären Gewinnermittlung unterzubringen suchte (s. Anm. 580). Aber in beiden Fällen geht es um denjenigen Gewinn, der dem einzelnen Stpfl. zuzurechnen ist, und um die Neutralisierung des Gewinns durch wirtschaftliche Zusammenfassung von dem Stpfl. – allein oder anteilig – zuzurechnenden (ausgeschiedenen und als Ersatz beschafften) WG. Zu den Übertragungsmöglichkeiten der stillen Reserven im einzelnen s. § 6 b Anm. 9, 22–35 (Veräußerungsvorgänge), 55–63 (Schicksal einer bestehenden Rücklage bei gesellschaftsrechtlichen Veränderungen). Enger gegenüber den Übertragungsmöglichkeiten LADEMANN/SÖFFING, § 6 Anm. 436.

Ob das beschaffte WG *Ersatzfunktion* besitzt, richtet sich nach seiner Funktion für den Stpfl.; denn der Betrieb, für den das WG verwendet wird, kann ein anderer sein als derjenige, aus dem das ersetzte WG ausgeschieden war; s. auch Anm. 598 über Funktionsgleichheit für den Stpfl. Daher kann zB ein bei der Mitunternehmerschaft ausgeschiedenes WG durch ein WG ersetzt werden, das bei einem der Mitunternehmer Sonderbetriebsvermögen bildet und der Gesellschaft dient; dann kann der Anteil des Mitunternehmers an der RfE der Mitunternehmerschaft von den AK/HK des Ersatzguts abgesetzt werden. Die übrigen Mitunternehmer müssen ihren Anteil an der RfE gewinnerhöhend auflösen, es sei denn, daß auch die Mitunternehmerschaft ein ErsatzWG beschafft. Das ist nicht ausgeschlossen – mehrere WG können zusammen das ErsatzWG für ein ausgeschiedenes WG bilden –, wird aber praktisch wohl selten vorkommen.

Beim Ausscheiden eines Mitunternehmers und bei der Auflösung einer Mitunternehmerschaft gilt Entsprechendes: Der ausgeschiedene Mitunternehmer kann seinen Anteil an einer RfE der Mitunternehmerschaft fortführen und in einem anderen Betrieb (oder in einer anderen Mitunternehmerschaft) auf ein ErsatzWG übertragen (glA MEYER/RICHTER, StBp. 1968 S. 177; STOCKHAUSEN, DSz 1961 S. 115); s. auch „Partenreederei“.

Organgesellschaft kann auch dann, wenn ein Gewinnabführungsvertrag besteht, eine stille Reserve nur auf ihre eigenen WG übertragen, da sie selbständiges Steuersubjekt ist und ihren Gewinn selbständig zu ermitteln hat (MEYER/RICHTER, StBp. 1968 S. 172).

Partenreederei: Der Untergang ihres Schiffs führt zu ihrer Auflösung. Jedoch kann die aufgedeckte stille Reserve auf ein anderes Schiff übertragen werden, wenn eine neue Partenreederei errichtet wird, an der im wesentlichen dieselben Mitreeder mit im wesentlichen denselben Partenannteilen beteiligt sind (s. näher FinBeh. Hamb. v. 9. 7. 62, StEK EStG § 5 Rückl. Nr. 6). Nehmen die Mitreeder von einer gemeinsamen Ersatzbeschaffung Abstand, so kann jeder Mitreeder in

entsprechender Anwendung von R 41 b Abs. 6 EStR (zu § 6 b) seinen Anteil an der RfE auf das von ihm in Aussicht genommene Ersatzobjekt übertragen; will ein Mitreeder seinen Anteil nicht übertragen, so ist die Rücklage insoweit aufzulösen (FinBeh. Hamb. v. 23. 7. 68, Inf. S. 450 = FinMin. Schl.-Holst. v. 16. 9. 68, StEK EStG § 16 Nr. 18 = EDSStZ S. 418), nach Ansicht der FinVerw. zugunsten des laufenden Gewinns, s. aber § 16 Anm. 267.

Teilbetrieb: Muß der Stpfl. einen Teilbetrieb veräußern, so genügt es als Ersatzbeschaffung nicht, wenn er WG anschafft, die in einem anderen Teilbetrieb eine andere Funktion ausüben (vgl. DStPr. EStG § 5 Rückl. Nr. 8 betr. Glaserei und Sägewerk).

Trockenanlage einer Ziegelei, die anstelle einer veralteten Trockenanlage errichtet wird, ist kein ErsatzWG für ein abgebranntes Ziegeleigebäude (RFH v. 13. 7. 32, StuW Nr. 903).

Übertragung der RfE: s. Anm. 600–601.

Veräußerung und Aufgabe eines Betriebs: s. Anm. 578 und § 16 Anm. 267.

Vermietete und verpachtete Wirtschaftsgüter: Sie werden grundsätzlich nicht ErsatzWG für ausgeschiedene und bis dahin vom Stpfl. eigenbetrieblich genutzte WG sein können, da die Vermietung eine wesentlich andersartige Verwendung bildet (glA FG Düss./Köln v. 28. 9. 65, zit. DStR 1966 S. 629). Anders wohl bei einem ganzen *Betrieb*, wenn der verpachtete Betrieb als „fortgeführter“ Betrieb des Stpfl. behandelt wird. Hier wird der verpachtete Betrieb wie ein vom Stpfl. selbst bewirtschafteter Betrieb behandelt; die Tatsache der Verpachtung steht daher der Übertragung der stillen Reserven nicht entgegen.

GLA RICHTER, DStR 1966 S. 627; MEYER/RICHTER, StBp. 1968 S. 176 bei landwirtschaftlichen Betrieben, nicht dagegen bei Gewerbebetrieben, da der verpachtete Betrieb nicht der GewSt. unterliegt. Aber auch die Aufdeckung der zZ der Verpachtung bestehenden stillen Reserven während der Pachtzeit unterliegt nicht der GewSt.; s. im übrigen zur Frage des Ersatzes eines ganzen Betriebs weiter oben „Betrieb“.

Wahlrecht zur Bildung der RfE: s. Anm. 592.

Wiederaufforstungskosten: Ihre Aufwendung bildet keine Anschaffung oder Herstellung eines ErsatzWG, sondern laufende Betriebsausgaben; eine Entschädigung für Sturmschäden kann daher nicht in eine RfE eingestellt werden (OFD Münster v. 28. 5. 75, FR S. 352).

Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung: s. Anm. 599.

Einstweilen frei.

606

III. Rückstellung für Garantieverpflichtungen

Schrifttum: VAN DER VELDE, Kritische Bilanzposten, StJb. 1956/57 S. 335 (349); DEN-SOW, Die Zulässigkeit von Rückstellungen für Haftpflichtverbindlichkeiten im Ertragsteuerrecht, FR 1953 S. 254; HENNINGER, Die Zulässigkeit von Garantierückstellungen, DB 1953 S. 617; STEGMAIER, Bilanzierung von Garantieverpflichtungen, FR 1957 S. 14; GEORGE, Rückstellungen für Garantieverpflichtungen, DStR 1957 S. 197; GLADE U. HEIGL, Zur Bilanzierung von Garantieverpflichtungen, DB 1958 S. 874 f.; HORN, Abschlußkosten und Garantieverpflichtung, DB 1960 S. 368; E. MÜLLER, Berücksichtigung von Garantieverpflichtungen nach Einkommensteuer- und Bewertungsrecht, StJb. 1960/61 S. 279; NOLTE, Rückstellungen für Garantieverpflichtungen, FR 1960 S. 231; WERNINGER, Rückstellungen in der Bilanz, Wiesb. 1960; MÜLLER, Rückstellungen für Garantieverpflichtungen, StWä. 1961 S. 90; FÉAUX DE LA CROIX, Garantierückstellungen bei Lieferungen an die Bundeswehr, BB 1962 S. 1117; JÄHNKE, Gewährleistungsverpflichtungen und

ihre Bemessung, StBp. 1963 S. 197; HEUBECK/SCHRÖDER, Zur Bewertung von Garantieverpflichtungen, StBp. 1963 S. 200; BEEKES, Rückstellungen für Garantieverpflichtungen und für Garantieleistungen aus Kulanzgründen, FR 1964 S. 344; KASSMER, Die Berechnung und buchmäßige Behandlung der Garantierückstellung, StWa. 1965 S. 70; MEYER, Die Bemessung der Höhe von Garantierückstellungen, StBp. 1965 S. 328; STEUCK, Rückstellungen für Garantieverpflichtungen in der Steuerbilanz, DStR 1965 S. 22; W. MÜLLER, Steuerliche Anerkennung von Garantierückstellungen, FR 1966 S. 7; LOHMEYER, Rückstellungen für Garantieverpflichtungen, Inf. 1969 S. 313; HEINLEIN, Rechtliche und wirtschaftliche Voraussetzungen für die Ansetzung von Rückstellungen (I. Teil), Inf. 1977 S. 437 (445 f.); MITTELBACH, Zweifelsfragen bei der Bewertung von Rückstellungen für Gewährleistungsarbeiten, FR 1980 S. 281; H. VOGEL, Zur Bildung von Rückstellungen im Steuerrecht, JbFStR 1977/78 S. 232 (241 f.); DURCHLAUB, Rückstellungen für Gewährleistungs- und Ersatzansprüche, BB 1979 S. 825; MITTELBACH, Garantierückstellungen im StRecht, 2. Aufl. Köln 1981; HORLEMANN, Rückstellungen für Garantiehaftpflichtverbindlichkeiten, Gesellschaftswitwenpensionen und Kosten für Außenprüfungen, BB 1984 S. 2162; HORN, Die Bewertung von Rückstellungen mit Hilfe moderner Prognoseverfahren unter Berücksichtigung der Vorschriften des BiRiLiG, BB 1985 S. 1325.

Verwaltungsanordnungen: H 31 c Abs. 4 „Garantierückstellungen“, H 38 „Gewährleistungsverpflichtung“ EStH.

1. Allgemeine Erläuterungen zur Rückstellung für Garantieverpflichtungen

607 a) Rechtsentwicklung, Bedeutung

Handelsrecht: Gewährleistungsverpflichtungen gehören zu den ungewissen oder gewissen Verbindlichkeiten. Die Verpflichtung zu ihrem Ausweis ergibt sich aus § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB. Im Anschluß an die bereits erfolgte steuerliche Anerkennung sog. Kulanzrückstellungen waren Rückstellungen nach § 152 Abs. 7 AktG 1965 auch zulässig (nach den GoB: notwendig) für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (Ausschußbericht, KRÖPF, AktG, Düss. 1965 S. 237). Heute folgt dies aus § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB.

Steuerrechtlich ist die handelsrechtliche Passivierungspflicht von Gewährleistungsverpflichtungen verbindlich (§ 5 Abs. 1). Eine Verbindlichkeit ist auszuweisen, wenn die Verpflichtung zur Garantieleistung nach Grund und Höhe bei der Bilanzaufstellung feststeht, auch wenn der Berechtigte seinen Gewährleistungsanspruch noch nicht geltend gemacht hat (BFH v. 10. 5. 63 IV 1/59, StRK EStG § 5 R. 367). Eine Rückstellung ist zu bilden, wenn zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung der Grund und/oder die Höhe der Verpflichtung ungewiß und die Inanspruchnahme durch den Gewährleistungsberechtigten wahrscheinlich ist. Eine Rückstellung für die Reparatur gelieferter Maschinen wurde bereits anerkannt durch RFH v. 8. 10. 24, StuW Nr. 589 = Kartei REStG § 33 Abs. 2 R. 17, 18.

608 Einstweilen frei.

609 b) Abgrenzung zwischen Garantierückstellung und Wertberichtigung

Der Ausweis der Garantieverpflichtung (als Rückstellung oder Verbindlichkeit) ist zu unterscheiden von der Bewertung der Forderung, mit der die Garantieverpflichtung zusammenhängt.

Hat der Stpfl. das Entgelt für seine Lieferung oder Leistung zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung noch nicht erhalten, so betrifft die Gefahr der Wandlung oder Minderung den Bestand der Forderung und ist daher korrekterweise durch Wert-

berichtigung der Forderung, nicht durch eine Garantierückstellung zu berücksichtigen (BFH v. 1. 4. 58 I 60/57 U, BStBl. III S. 291), wenngleich in der Praxis beide Fälle zT als Garantierückstellungen zusammengefaßt werden.

Hat der Stpfl. das Entgelt erhalten, so ist die Sicherheit oder Wahrscheinlichkeit der Rückzahlung des Entgelts als Verbindlichkeit oder Rückstellung auszuweisen (s. auch unten Anm. 610). Über Zurückbehaltung eines Teils des Entgelts durch den Schuldner des Stpfl. s. u. Anm. 630 aE.

Hat der Stpfl. den Gewinn aus einer Lieferung durch Aktivierung der Kaufpreisforderung als verwirklicht behandelt, ist die Lieferung aber noch nicht abgenommen worden und hat der Stpfl. deshalb wegen der Gefahr der Nichtabnahme eine „Garantierückstellung“ gebildet, so liegt darin in Höhe der Rückstellung eine Rückgängigmachung der Gewinnverwirklichung, die uE ohne Rücksicht darauf, wie groß die Gefahr der Nichtabnahme ist, anzuerkennen ist, da der Stpfl. zum Ausweis des Gewinns vor Abnahme der Lieferung nicht verpflichtet ist.

Teilweise Zurückbehaltung des Entgelts durch den Schuldner während der Garantiefrist berechtigt den Stpfl. nicht, in gleicher Höhe eine Rückstellung zu bilden. Maßgebend ist vielmehr, in welcher Höhe mit tatsächlichen Garantieleistungen zu rechnen ist. Immerhin kann die Einbehaltung je nach den Umständen des einzelnen Falls ein Beweisanzeichen für die Höhe des Risikos bilden. Der Teilwert der Restforderung kann durch die Unverzinslichkeit gemindert sein (vgl. JÄHNKE, StBp. 1963 S. 198). Über Kautionswechsel zur Sicherung einer etwaigen Garantieforderung des Vertragspartners s. Anm. 2200 „Kautions“.

c) Abgrenzung zwischen Garantie- und Produkthaftung

610

Die Garantiehaftung betrifft die Gebrauchs- und Funktionsfähigkeit und den Wert, die Produkthaftung die Sicherheit der gelieferten Sache. Während die Garantiehaftung das wirtschaftliche Nutzungs- und Äquivalenzinteresse der Vertragspartners schützt, zielt die Produkthaftung auf den Schutz des Integrationsinteresses jedes Benutzers und Dritten daran, daß von der gelieferten Sache keine Gefahr für Leben, Gesundheit und Sachwerte ausgeht (PALANDT/THOMAS, BGB LVI., § 3 ProdHaftG Rz. 1; vgl. zur Abgrenzung auch FG Nürnberg v. 1. 7. 81, EFG 1982 S. 15, rkr.). Zu Produkthaftungsrückstellungen s. Anm. 694 ff.

d) Darlegungspflicht des Steuerpflichtigen

611

Der Stpfl. muß auf Verlangen des FA glaubhaft machen, daß die Bildung der Garantierückstellung dem Grund und der Höhe nach berechtigt war (§§ 90, 92, 93 AO). Besondere Bedeutung hat hierbei der Nachweis der Erfahrungen, die der Stpfl. bis zur Bilanzaufstellung gemacht hat, dh. der Nachweis früher erbrachter Garantieleistungen; s. dazu Anm. 618, 630. Das FA kann diesen Nachweis verlangen, soweit er zumutbar ist (BFH v. 18. 10. 60 I 198/60 U, BStBl. III S. 495; v. 20. 11. 62 I 242/61 U, BStBl. III 1963 S. 113). Andererseits berechtigt es nicht ohne weiteres zur Versagung der Rückstellung, wenn der Stpfl. die früheren Garantieleistungen nicht nachweist. Vielmehr muß die FinVerw. die Schätzung des Stpfl. prüfen und dabei die Erfahrungen der Branche unter Berücksichtigung der besonderen Verhältnisse des betreffenden Betriebs berücksichtigen (BFH v. 10. 7. 62 IV 470/60, StRK EStG § 5 R. 376; v. 17. 1. 63 IV 165/59 S, BStBl. III S. 237; Bp.-Kartei OFD Düss., Köln u. Münster, Teil I Konto Garantierückstellungen II 4 a; MITTELBACH, Inf. 1973 S. 76 u. FR 1980 S. 282: Die Aufzeichnung zahlreicher kleinerer Aufwendungen ist nicht zumutbar, mangels Aufzeichnung hat Schätzung zu erfolgen). Die Schätzung braucht allerdings nur grob zu sein

(BFH v. 10. 7. 62 IV 470/60, StRK EStG § 5 R. 376); Zweifel gehen zu Lasten des Stpfl., da er die Berechtigung der Rückstellung glaubhaft machen muß. FG Ba.-Württ./Freib. v. 16. 12. 81, EFG 1982 S. 405, rkr., läßt die Behauptung, im Betrieb seien vor dem Stpfl. geheimgehaltene Garantieleistungen erfolgt, nicht genügen, obwohl es sie für „durchaus glaubhaft“ hielt; dann hätten sie aber uE, wenn auch vorsichtig, geschätzt werden müssen (krit. auch KORN, KÖSDI 1982 S. 4864).

Daß der Stpfl. sich gegen Garantiefälle nicht versichert hat, besagt nicht, daß er sie für unwahrscheinlich hält, sondern allenfalls, daß er unvorsichtig ist, daß er finanziell zu schwach ist, um die Kosten der Versicherung aufzubringen, oder sich umgekehrt finanziell stark genug fühlt, das Risiko allein zu tragen (aA BFH v. 17. 1. 63 IV 165/59 S, BStBl. III S. 237; hiergegen auch SEITHEL, StRK-Anm. EStG § 5 R. 350); s. auch Anm. 1530 „Unterlassung von Versicherungsschutz“.

2. Voraussetzungen der Rückstellungsbildung

612 a) Rechtsgrundlagen der Rückstellungsbildung

Die Verpflichtung zur Bildung von Garantierückstellungen und Rückstellungen für Kulanzleistungen folgt handelsrechtlich aus § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB bzw. § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB, steuerlich aus § 5 Abs. 1; s. auch Anm. 607. Über Rechtsgrundlagen der Garantieverpflichtung s. Anm. 614.

613 Einstweilen frei.

614 b) Garantieverpflichtungen

Begriff: Der Ausdruck „Garantieverpflichtungen“ bezeichnet in erster Linie unselbständige Gewährleistungsverpflichtungen als Nebenleistungen einer Lieferung oder Leistung, aber auch die selbständige Verpflichtung, für einen bestimmten Erfolg einzustehen. Die steuerliche Behandlung ist in beiden Fällen die gleiche.

Abgrenzung von der Haftpflicht: Garantieverpflichtungen bestehen gegenüber Vertragspartnern. Bestehende oder drohende Verpflichtungen für eine Haftung gegenüber Dritten werden zwar häufig mit Gewährleistungsverpflichtungen zusammengefaßt, sind aber gesondert auszuweisen, da sie auf einem besonderen Rechtsgrund beruhen (BFH v. 26. 4. 66 I 18/64, BFHE Bd. 86 S. 114) und die Rspr. an die Bildung einer Rückstellung hier strengere Anforderungen stellt; s. Anm. 2200 „Haftpflicht“, Anm. 690–705 zur Produzentenhaftung; Vertragsstrafe s. dieses Stichwort in Anm. 2200.

Rechtsgrundlagen von Garantieverpflichtungen sind Vertrag und Gesetz.

Vgl. zB über Haftung für Sachmängel sowie über Wandlung und Minderung §§ 459, 462, 634 BGB; über Nachbesserung § 476 a BGB beim Kauf, § 633 BGB beim Werkvertrag, § 651 iVm. § 476 a oder mit § 633 BGB beim Werklieferungsvertrag; über Schadensersatz beim Kauf vgl. § 463 BGB, beim Werkvertrag § 635 BGB, beim Werklieferungsvertrag § 651 BGB; über Lieferung einer mangelfreien Sache beim Gattungskauf vgl. § 480 BGB; ferner können Verpflichtungen aus positiver Vertragsverletzung herrühren. Die erwähnten Fälle des Schadensersatzes wegen Fehlens einer zugesicherten Eigenschaft (§ 463 BGB) und wegen positiver Vertragsverletzung werden zT nicht unter Garantierückstellungen, sondern unter Haftpflichtrückstellungen erfaßt (vgl. POPP, DB 1976 S. 456).

Zu Rückstellungen für die Gewährleistung im Baugewerbe: SPITALER, FR 1950 S. 259, 1954 S. 546; WERNER, Rückstellungen im Baubetrieb, Düss. 1959; MÜHLING, Inf. 1974 S. 291; BICHEL, StBp. 1975 S. 256; HEINLEIN, Inf. 1977 S. 446–448; MOXTER, StRK-

Anm. EStG § 5 Rückst. R. 65; FG Köln v. 16. 7. 97, DStRE 1997 S. 745. Im Baugewerbe sind die gesetzlichen Gewährleistungsvorschriften oftmals durch Vereinbarung der VOB/B modifiziert.

Art der Aufwendungen: Bei der Bildung von Garantierückstellungen sind alle Aufwendungen zu berücksichtigen, die durch die Erfüllung der Garantiepflicht veranlaßt werden. Das sind bes. Aufwendungen für Nachbesserung oder ersatzlose Zurücknahme eines gelieferten WG, Lieferung eines mangelfreien WG, Schadensersatzleistungen und die Nebenkosten solcher Leistungen (zB für Reisen, Transport, Untersuchungen und Gutachten). Bestandteile der Aufwendungen sind im einzelnen:

- ▷ *Löhne und Materialkosten;*
- ▷ *Gemeinkosten* (glA BFH v. 10. 7. 62 IV 470/60, StRK EStG § 5 R. 376; ZACHARIAS, StJb. 1963/64 S. 221). Nach BFH aaO (mit Hinweis auf RFH v. 1. 4. 36, RStBl. S. 446) kann bei Nebenarbeiten zur Vereinfachung von der Berücksichtigung der Gemeinkosten abgesehen werden; hiergegen aber mit Recht MITTELBACH, Inf. 1973 S. 76: Die Gemeinkosten sind zu schätzen. Bei *Herstellungskosten* sind auch diejenigen Kosten zu berücksichtigen, die begrifflich zu den HK gehören, aber gem. R 33 EStR nicht als HK aktiviert zu werden brauchen (FinVerw. v. 14. 6. 74, StEK EStG § 5 Rückst. Nr. 49 = FR S. 322 betr. Rückstellungen für drohende Verluste aus Lieferverträgen); s. auch § 6 Anm. 982 über Wahlrecht;
- ▷ *Transportkosten* (vgl. BGH v. 9. 3. 83 VIII ZR 11/82, DB S. 1090 = BB S. 793 betr. Abdecken eingebauter, mangelhafter Dachziegel);
- ▷ *Abwehrkosten*, dh. Aufwendungen zur Abwehr von Garantieleistungen (glA KORN, KÖSDI 1982 S. 4864).

Für Nachlieferung mangelfreier WG darf (und muß) der Stpfl. nur die Kosten der Nachlieferung zurückstellen, dh. die AK/HK zuzüglich Nebenkosten, aber ohne Gewinnaufschlag (BFH v. 13. 12. 72 I R 7–8/70, BStBl. II 1973 S. 217).

Für ersatzlose Rücknahme mangelhafter WG ist ein Betrag in Höhe des zurückzugewährenden Kaufpreises abzüglich des Teilwerts der mangelhaften Ware zurückzustellen (glA MITTELBACH, Inf. 1973 S. 75; GLÄSSNER, StBp. 1982 S. 13; wohl auch BFH v. 13. 12. 72 I R 7–8/70, BStBl. 1973 S. 217 mit seiner Unterscheidung zwischen Nachbesserung und Wandlung).

Einzelfragen: s. Anm. 2200 „Automobilhersteller“, „Kraftfahrzeughändler“, „Reifenhändler“, „Haftpflicht“, „Vertragsstrafe“, Anm. 690–705 zur Produzentenhaftung.

Einstweilen frei.

615–617

c) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

618

Voraussetzung für die Rückstellungsbildung: Für Garantierückstellungen gilt das gleiche wie für Rückstellungen allgemein: Dem Grunde nach ist eine Rückstellung geboten, wenn der Stpfl. mit einer Inanspruchnahme ernstlich rechnen, sie ernstlich befürchten muß, dh. wenn sie wahrscheinlich ist.

Begriff und Grad der Wahrscheinlichkeit: Nach der Wortbedeutung (scheint wahr zu sein, der Wahrheit ähnlich) und dem Sprachgebrauch ist ein künftiges Ereignis wahrscheinlich, wenn unter Abwägung aller Umstände mehr für als gegen sein Eintreten spricht.

Der BFH spricht in einigen Entscheidungen von einem bestimmten Grad der Wahrscheinlichkeit: „*einige Wahrscheinlichkeit*“ (BFH v. 27. 1. 53 I 107/52, StRK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 3 R. 43; v. 5. 2. 53 IV 135/52, StRK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 2 R. 17; v. 18. 10. 60 I 198/60 U., BStBl. III S. 495; v. 30. 6. 83 IV R 41/81, BStBl. II 1984 S. 263); „*gewisse Wahrscheinlichkeit*“ (BFH v. 18. 10. 60 I 198/60 U., BStBl. III S. 495; v. 12. 3. 64 IV 95/63 S,

BStBl. III S. 404, v. 26. 3. 68 IV R 94/67, BStBl. III S. 533; v. 13. 12. 72 I R 7–8/70, BStBl. II 1973 S. 217; H 31 c Abs. 4 „Garantierückstellungen“ (EStH); „hohe Wahrscheinlichkeit“ (BFH v. 20. 11. 62 I 242/61 U, BStBl. III 1963 S. 113); „größte Wahrscheinlichkeit“ (BFH v. 27. 2. 81 III R 97/78, BStBl. II S. 562, 564). Derartige Abstufungen sind jedoch praktisch unfruchtbar, das Verlangen nach hoher oder größter Wahrscheinlichkeit widerspricht überdies den handelsrechtlichen GoB. Wahrscheinlichkeit im Unterschied von bloßer Möglichkeit genügt (schlicht von Wahrscheinlichkeit spricht auch BFH v. 17. 1. 63 IV 165/59 S, BStBl. III S. 237). Sie liegt vor, wenn *mehr Gründe für als gegen* die Inanspruchnahme sprechen; diese Frage ist „auf der Grundlage am Bilanzstichtag vorliegenden und spätestens bei der Aufstellung der Bilanz erkennbarer Tatsachen aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns“ zu beurteilen (so, allg. für Rückstellungen, BFH v. 1. 8. 84 I R 88/80, BStBl. II 1985 S. 44).

Die bloße Möglichkeit der Inanspruchnahme, nur weil eine Gewährleistungspflicht besteht, genügt nicht, wenn gänzlich ungewiß ist, ob und in welcher Höhe ein Garantieaufwand entstehen kann.

BFH v. 17. 1. 63 IV 165/59 S, BStBl. III S. 237; v. 26. 3. 68 IV R 94/67, BStBl. III S. 533 mit Hinweis auf die Rspr. zur Teilwertabschreibung; Hess. FG v. 12. 2. 70, EFG S. 332, in den Rechtsausführungen bestätigt, betr. Aufsuchen und Entschärfen von Munition; Schlesw.-Holst. FG v. 6. 12. 83, EFG 1984 S. 336, betr. gesetzliche Gewährleistungspflicht gem. SaatgutverkehrsG; OFD Düss. v. 15. 7. 63, DB S. 1018 betr. mögliche Inanspruchnahme wegen Unmöglichkeit der Lieferung aus politischen Gründen. Gegen BFH v. 26. 3. 68 IV R 94/67, BStBl. III S. 533 HOFFMANN, StuW 1969 Sp. 585: Es kommt nicht auf die Wahrscheinlichkeit, sondern auf die Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme an; dh. ist ein Risiko gegeben, so muß es berücksichtigt werden, und zwar mit seinem Teilwert. Es widerspricht aber den Grundsätzen ordn. Buchf., auch bloß mögliche Risiken zu berücksichtigen und lediglich der geringen Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme durch einen entsprechend geringen vH-Satz der möglichen Aufwendungen Rechnung zu tragen.

Beurteilung der Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme hat zu erfolgen nach den Verhältnissen vom Bilanzstichtag (s. § 6 Anm. 174–176) und den Kenntnissen des Stpfl. bei der Bilanzaufstellung (s. § 6 Anm. 179–191). Gegenstand der Garantiepflicht braucht nicht eine Reihe gleichartiger Geschäftsvorfälle (zB die Lieferung vertretbarer Sachen) zu sein; auch ein einzelner Geschäftsvorfall (zB die Lieferung einer individuellen Fabrikationsanlage) kann die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme begründen.

► **Maßgeblichkeit der Verhältnisse am Bilanzstichtag:** Rückstellbar sind nur Garantieverpflichtungen, die am Bilanzstichtag bestanden, also nicht aus Geschäften, für die die Garantiefrist am Bilanzstichtag abgelaufen war (s. aber Anm. 620 zu Kulanzleistungen); auch nicht aus Geschäften, die erst nach dem Bilanzstichtag ausgeführt wurden (FG Hamb. v. 13. 5. 59, EFG 1960 S. 54, rkr.).

► **Kenntnisse des Stpfl.:** Eine Inanspruchnahme muß entweder angedroht oder nach den Erfahrungen des Stpfl. oder der Branche oder zumindest nach der Lebenserfahrung ernsthaft zu befürchten sein. Das letztere gilt auch, wenn über das Auftreten von Mängeln Erfahrungen noch nicht vorliegen; dann muß der Kaufmann im allg. vorsorglich zunächst mit einer Inanspruchnahme rechnen; enger aber die Rspr., die auch hier die Darlegung konkreter Tatsachen für die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme verlangt, s. u. Anm. 630 über Abweichung von Erfahrungswerten (neue Verfahren und dergl.).

Beispiel: Ist ein Freiberufler 20 Jahre lang nicht in Anspruch genommen worden, so ist die Wahrscheinlichkeit, daß er ausnahmsweise doch einmal in Anspruch genommen werden wird, bei gleichbleibenden Verhältnissen nach Ansicht des BFH zu gering, um eine Rückstellung zu bilden (BFH v. 17. 1. 63 IV 165/59 S, BStBl. III S. 237). UE nur dann zutr., wenn im einzelnen Fall nach der Art der Arbeiten eine Inanspruchnahme in der Tat unwahrscheinlich ist. Der bloße Zeitablauf dagegen spricht nicht zwingend

gegen die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme; zB kann eine solche gerade durch das höhere Alter des Stpfl., dh. durch ein Nachlassen seiner Leistungsfähigkeit, mangelndes Mitgehen mit der technischen Entwicklung, gewachsene Kompliziertheit seines Arbeitsgebiets, Sinken der Arbeitsmoral seiner ArbN und dgl. steigen.

Glaubhaftmachung der Wahrscheinlichkeit (s. auch Anm. 630): Daß eine Garantieleistung, die am Bilanzstichtag wahrscheinlich war, später tatsächlich nicht erbracht zu werden brauchte, ist ein Vorgang der folgenden Zeit, nicht nur eine neue Erkenntnis über die am Bilanzstichtag herrschenden Verhältnisse (s. § 6 Anm. 176; aA NOLTE, FR 1960 S. 234).

Beispiel: Der Stpfl. hatte eine Serie mangelhafter Geräte ausgeliefert; er mußte nach den Verhältnissen des Bilanzstichtags damit rechnen, sämtliche Geräte nachbessern zu müssen. Daß dann einige Abnehmer wider Erwarten den Mangel nicht entdeckten oder auf eigene Kosten hoben, war nicht vorauszusehen und bildet einen Vorgang des neuen Wj. Ob eine Inanspruchnahme droht, hängt von den Umständen ab; die Frage berührt sich mit derjenigen nach dem Ausmaß der drohenden Inanspruchnahme und damit nach der Höhe der Rückstellung; s. Anm. 630.

Einstweilen frei.

619

d) Rückstellung bei Kulanzleistungen

620

Begriff: Als Kulanzleistungen bezeichnet man Garantieleistungen ohne eine entsprechende rechtliche Verpflichtung, die nach Ablauf der vereinbarten oder gesetzlichen Garantiefrist oder über das vertraglich oder gesetzlich erforderliche Maß hinaus erbracht werden (vgl. § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB). Hat der Stpfl. sich, ohne im einzelnen Fall zunächst zu Garantieleistungen verpflichtet gewesen zu sein, bis zum Bilanzstichtag zu solchen Aufwendungen verpflichtet, so erfolgt die Ausführung der Aufwendungen nicht mehr aus „Kulanz“, aus Entgegenkommen, sondern auf Grund einer am Bilanzstichtag bereits bestehenden rechtlichen Verpflichtung, einer Verbindlichkeit. Die Frage der Rückstellbarkeit für Kulanzleistungen betrifft dagegen den Fall, daß der Stpfl. sich bis zum Bilanzstichtag rechtlich noch nicht gebunden hatte.

Rückstellung bei tatsächlicher Pflicht zu Kulanzleistungen: Kulanzleistungen stehen mit der Hauptleistung und dem daraus erzielten Gewinn in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang, sind wirtschaftlich im Jahr der Hauptleistung verursacht und daher uE als Aufwand jenes Jahres zu behandeln, soweit am Bilanzstichtag eine tatsächliche Pflicht zur Erbringung solcher Leistungen bestand, dh. soweit der Stpfl. sie aus geschäftlichen Erwägungen nicht ablehnen konnte. Insoweit unrichtig die (vielfach kritiklos zitierte) Entscheidung des BFH v. 20. 11. 62 I 242/61 U, BStBl. III 1963 S. 113, wenn dort verlangt wird, daß der Stpfl. bis zum Bilanzstichtag eine Verpflichtung zur Erbringung der Garantieleistung eingegangen sein müsse (s. o.: dann eben keine „Kulanz“) oder auf Grund in der Vergangenheit erbrachter Kulanzleistungen mit künftigen Leistungen rechnen müsse. Die tatsächliche, geschäftliche Verpflichtung des Stpfl. zu Kulanzleistungen hängt nicht von vergangenen Leistungen, sondern von den Verhältnissen am Bilanzstichtag ab, die von den Verhältnissen an früheren Bilanzstichtagen abweichen können.

Nach § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB sind Rückstellungen zu bilden für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden; ein Passivierungswahlrecht besteht nicht.

In den Fällen, in denen der Stpfl. am Bilanzstichtag lediglich *beabsichtigt*, Kulanzleistungen zu erbringen, oder sich nach dem Bilanzstichtag dazu entschließt, sich jedoch nicht durch geschäftliche Umstände gezwungen fühlt, dh. die Leistung

ohne geschäftliche Nachteile unterlassen könnte und sie nur zur Pflege der Geschäftsbeziehungen erbringt, ist eine Rückstellung nicht zulässig. Dasselbe gilt, wenn die Ursache der Leistung erst nach dem Bilanzstichtag – durch Verschleiß der verkauften Ware, Behandlungsfehler des Kunden und dergl. – entstanden ist und daher nicht das abgelaufene Jahr belastet (BFH v. 6. 4. 65 I 23/63 U, BStBl. III S. 383).

Zur Rückstellbarkeit wegen Kulanzverpflichtung nach der Rechtslage vor dem BiRiLiG vgl. neben BFH v. 20. 11. 62 und v. 6. 4. 65 (jeweils aaO) BFH v. 29. 5. 56 I 224/55 U, BStBl. III S. 212; v. 17. 8. 67 IV 285/65, BStBl. III 1968 S. 80. NOLTE, FR 1960 S. 231; STUMPE, FR 1961 S. 238 u. BB 1962 S. 1080; WELSCH, BStA 1961 S. 261; E. MULLER, StbJb. 1960/61 S. 283 f.; FASOLD, BB 1962 S. 1078; VAN DER VELDE, FR 1962 S. 428; H. VOGEL, JbFStR 1977/78 S. 241; EIFLER, Grundsätze ordn. Bilanzierung für Rückstellungen, Düss. 1976 S. 162; DÖLLERER, JbFStR 1977/78 S. 270; KAMMANN, StuW 1978 S. 121.

621–622 Einstweilen frei.

3. Rückstellungsbildung

623 a) Pflicht zur Rückstellungsbildung

Nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB besteht eine *Pflicht* zur Bildung einer Garantierückstellung, wenn die Inanspruchnahme wahrscheinlich ist. Dasselbe gilt für die Bildung von Rückstellungen für Kulanzleistungen, § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB. Die handelsrechtliche Passivierungspflicht gilt auch steuerlich, § 5 Abs. 1. Ein *Wahlrecht* mag allenfalls bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 anzuerkennen sein (MITTELBACH, Inf. 1973 S. 78).

624 b) Zeitpunkt der Rückstellungsbildung

Ausgeführte Lieferungen oder Leistungen: Eine Garantierückstellung kann (und muß) frühestens in demjenigen Jahr gebildet werden, in dem der Grund für eine Garantieleistung entstanden ist, dh. im Jahr der Lieferung oder Leistung (BFH v. 13. 12. 72 I R 7–8/70, BStBl. II 1973 S. 217; v. 7. 10. 82 IV R 39/80, BStBl. II 1983 S. 104). Die Höhe des Risikos ist zu jedem Bilanzstichtag neu zu schätzen.

Unfertige Arbeiten verursachen noch keine Garantiepflcht und berechtigen daher noch nicht zur Bildung einer Garantierückstellung (FG Münster v. 13. 2. 64, EFG S. 477, rkr.). Der Teilwert der unfertigen und fertigen Erzeugnisse kann jedoch unter den HK liegen, zB wenn sich aus Garantieleistungen für abgelieferte Fabrikate auf Mängel der vorhandenen Bestände schließen läßt.

Nachholung einer unterlassenen Rückstellung erfolgt, soweit noch möglich, durch Bilanzberichtigung (§ 4 Abs. 2) in dem Jahr, in dem der Stpfl. die Rückstellung bilden mußte. Über Berichtigung durch das FA s. Anm. 628.

625 c) Methoden der Rückstellungsbildung

Es gilt Entsprechendes wie bei der Wertberichtigung auf Forderung (s. § 6 Anm. 917); dh. die Rückstellung kann auf Grund einer Einzelermittlung, einer pauschalen Bemessung oder gemischt nach beiden Verfahren gebildet werden (BFH v. 1. 4. 58 I 60/57 U, BStBl. III S. 291; v. 20. 11. 62 I 242/61 U, BStBl. III 1963 S. 113; v. 7. 10. 82 IV R 39/80, BStBl. II 1983 S. 104; v. 30. 6. 83 IV R 41/81, BStBl. II 1984 S. 263).

Einzelermittlung ist notwendig, soweit bestimmte Inanspruchnahmen in abzuschätzender Zahl und Höhe drohen, zB bei einer bestimmten Serie von Erzeugnissen ist durchweg der gleiche Fehler unterlaufen.

Pauschale Bemessung der Rückstellung ist im übrigen angebracht für das unbestimmte (aber jedenfalls – nach den Erfahrungen des Stpfl. oder in der Branche – ernsthaft bestehende) Risiko aus Garantieverpflichtungen (BFH v. 30. 6. 83 IV R 41/81, BStBl. II 1984 S. 263). Üblich ist die Bemessung in einem vH-Satz desjenigen Umsatzes, aus dem sich die Inanspruchnahmen ergeben können.

Gemischte Bemessung, teils einzeln und teils pauschal ergibt sich dann, wenn die Höhe bestimmter Risiken einzeln ermittelt werden muß, das übrige Risiko dagegen pauschal geschätzt wird (so im Fall BFH v. 10. 5. 63 IV 1/59, StRK EStG § 5 R. 367 betr. einen Bauunternehmer: Keine ausschließlich pauschale Bemessung der Rückstellung, wenn diese Methode den Verhältnissen des Betriebs nicht entspricht, weil die Garantieleistungen wegen der Verschiedenartigkeit der erstellten Bauten in den einzelnen Jahren stark schwanken). Einzelermittlung und pauschale Schätzung unterscheiden auch BFH v. 1. 4. 58 I 60/57 U, BStBl. III S. 291; v. 10. 7. 62 IV 470/60, StRK EStG § 5 R. 376; v. 7. 10. 82 IV R 39/80, BStBl. II 1983 S. 104; allg. zur Zulässigkeit pauschaler Garantierückstellungen bei Bauunternehmen FG Köln v. 16. 7. 97, DStRE 1997 S. 745.

Einstweilen frei.

626–627

d) Änderung durch das Finanzamt

628

Das FA kann – auch noch auf Grund einer Außenprüfung – von Sätzen, die es für frühere Jahre als Garantierückstellungen anerkannt hatte, abweichen, soweit sich die Verhältnisse in den folgenden Jahren geändert haben. Dem steht der Grundsatz von Treu und Glauben idR nicht entgegen (BFH v. 16. 3. 67 IV R 280/66, BStBl. III S. 389 betr. Pensionsrückstellung). „Treu und Glauben verbieten nur dann die Abweichung von früher vom FA zugebilligten Sätzen, wenn sich der Stpfl. durch bedeutsame wirtschaftliche, geschäftliche oder finanzielle Maßnahmen auf den alten Standpunkt des FA auch für das Streitjahr eingestellt hatte“ (FG Münster v. 26. 1. 61, EFG S. 248, rkr., auch v. 26. 10. 60, EFG 1961 S. 439, grundsätzlich bestätigt EFG 1966 S. 209); s. dazu allg. Einf. ESt. Anm. 560 ff. Da die FinVerw. Garantierückstellungen bei Betriebsprüfungen des öfteren herabsetzt, wenn die tatsächlichen Leistungen hinter den Rückstellungen zurückblieben (s. Anm. 630 „Maßgeblichkeit der Kenntnisse bei Aufstellung der Bilanz“), muß sie folgerichtig die Rückstellungen für die Vergangenheit erhöhen, wenn die Garantieleistungen die Rückstellungen erreichten (Vorsichtszuschlag) oder gar überstiegen.

Unterlassene Rückstellungen muß das FA grundsätzlich nachholen, da der Stpfl. die Rückstellung bilden muß, wenn ihre Voraussetzungen vorliegen (s. Anm. 607, 612). Eine Ausnahme gilt wohl, wenn der Stpfl. die Bildung der Rückstellung absichtlich unterlassen hat, um sich dadurch einen steuerlichen Vorteil zu verschaffen (RFH v. 2. 10. 35, RStBl. S. 1391 aE; s. auch § 7 Anm. 96).

Einstweilen frei.

629

4. Höhe der Garantierückstellung

630 a) Allgemeines

Die Höhe der Rückstellung hängt von der wahrscheinlichen Zahl der Garantiefälle selbst und von der Höhe der im einzelnen Garantiefall wahrscheinlich entstehenden Aufwendungen ab. Gewißheit oder Ungewißheit der Höhe der wahrscheinlichen Garantieleistungen ist für die Höhe der Rückstellung von Bedeutung. Ist die Garantieverpflichtung nur dem Grund nach ungewiß, jedoch ihre Höhe gewiß, so ist grundsätzlich dieser Betrag zurückzustellen, dh. die Möglichkeit, daß der Stpfl. nicht in Anspruch genommen wird, braucht nicht durch einen Abschlag berücksichtigt zu werden. Bei einer ungewissen Zahl von dem Grund nach ungewissen Garantieverpflichtungen (zB wenn gleichartige Waren geliefert werden und wahrscheinlich nur ein Teil von ihnen mangelhaft sein wird) ist die wahrscheinliche Zahl der Garantiefälle zu schätzen und für diese Zahl der im einzelnen Fall aufzuwendende, bereits bekannte Betrag zugrunde zu legen; s. auch Anm. 625 über Pauschalrückstellung. Bei ungewisser Höhe der Garantieverpflichtung muß der Stpfl. schätzen, wie hoch seine Aufwendungen voraussichtlich sein werden.

Über Schätzung von Garantieverpflichtungen vgl. – außer der in Anm. 631 angeführten Rspr. – BFH v. 5. 2. 53 IV 135/52, StRK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 2 R. 17; v. 18. 10. 60 I 198/60 U, BStBl. III S. 495; v. 1. 4. 58 I 60/57 U, BStBl. III S. 291; dazu HOFFMANN in Loep., BFH-Bespr.; v. 20. 11. 62 I 242/61 U, BStBl. III 1963 S. 113; v. 17. 1. 63 IV 165/59 S, BStBl. III S. 237; v. 10. 5. 63 IV 1/59, StRK EStG § 5 R. 367; v. 13. 11. 91 I R 129/90, BStBl. II S. 519; grundsätzliche Ausführungen auch bei LITTMANN, DSz 1962 S. 325.

631 b) Berücksichtigung von Erfahrungen

Bedeutung von Erfahrungen: Nach der Rspr. richtet sich die zulässige Höhe einer Garantierückstellung in erster Linie nach den Erfahrungen, die der Stpfl. bis zur Bilanzaufstellung gemacht hat (zB BFH v. 7. 10. 82 IV R 39/80, BStBl. II 1983 S. 104). Er darf auf Grund dieser Erfahrungen eine Garantierückstellung auch dann „in gewissem Umfang“ bilden, „wenn zwar am Bilanzstichtag oder am Tag der Bilanzaufstellung Garantiefälle noch nicht bekanntgeworden sind, er aber auf mit einer gewissen Regelmäßigkeit nach Grund und Höhe auftretende tatsächliche Garantieanspruchnahme hinweisen kann (vgl. bes. BFH v. 18. 10. 60 I 198/60 U, BStBl. III S. 495). Selbst dort, wo das letztere nicht der Fall ist, ist eine vorsichtige Rückstellungsbildung zulässig, sofern sich aus den Erfahrungen der Branche und der individuellen Gestaltung des Betriebs die Wahrscheinlichkeit ergibt, Garantieleistungen auf Grund gesetzlicher Mängelrüge oder vertraglicher Vereinbarung erbringen zu müssen“ (BFH v. 17. 1. 63 IV 165/59 S, BStBl. III S. 237; FG Ba.-Württ./Freib. v. 16. 12. 81, EFG 1982 S. 405, rkr.).

Über Erfahrungssätze im Baugewerbe s. das vor Anm. 607 angegebene Schrifttum. „Vorsichtig“ ist die Bildung einer Rückstellung dann, wenn sie dem Gebot der kaufmännischen Vorsicht genügt, ohne darüber hinauszugehen. – Vgl. über Bemessung der Rückstellung auf Grund der Erfahrungen bei mehrjähriger Garantie BFH v. 7. 10. 82 IV R 39/80, BStBl. II 1983 S. 104; STEINER, DB 1971 S. 158.

Individuelle Erfahrungswerte sind jeweils diejenigen Garantieleistungen, die im Lauf des einzelnen Wj. erbracht worden sind für Lieferungen und Leistungen, die bis zum Ende des vorangegangenen Wj. ausgeführt worden waren. Die im Lauf eines Jahrs erfahrungsgemäß anfallenden Aufwendungen können als Erfahrungswerte für die nach dem Bilanzstichtag voraussichtlich anfallenden Aufwendungen nicht zugrunde gelegt werden, soweit sie auf Lieferungen oder Lei-

stungen des gleichen Jahrs entfallen (Berechnungsbeispiele vgl. o. V., StBp. 1965 S. 187 u. 328).

Häufigkeit der garantispflichtigen Lieferungen oder Leistungen: Je kleiner die Zahl der garantipflichtigen Geschäftsvorfälle im einzelnen Wj., desto geringer die Möglichkeit, nach dem Gesetz der großen Zahl aus einer Vielzahl von Vorfällen einen Erfahrungssatz abzuleiten, und desto ungewisser und damit desto größer das im einzelnen Vorfall liegende Risiko. Wer zB in mehreren Jahren jeweils nur einen Auftrag ausführt, muß selbst dann, wenn bei den letzten Arbeiten keine Inanspruchnahmen aus Garantieverpflichtungen erfolgten, eine uU verhältnismäßig hohe Rückstellung für schwebende Garantieverpflichtungen bilden, sofern Mängel jedenfalls ernsthaft möglich sind und dann eine hohe Belastung entsteht (Beispiel: Lieferung von Sprengstoffabriken). Die Tatsache, daß es jahrelang „gut gegangen“ ist, berechtigt den Kaufmann nicht zu einer sorglosen Bilanzierung (glA HENNINGER, DB 1953 S. 617). Umgekehrt läßt sich bei serienmäßiger Fertigung zahlreicher gleichartiger Waren die voraussichtliche Inanspruchnahme aus den Erfahrungen der Vergangenheit mit einiger Sicherheit ermitteln (sofern nicht besondere Umstände eingetreten sind). Aber auch dann verlangt das Gebot der kaufmännischen Vorsicht, das zu den nach § 5 auch steuerlich maßgebenden handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gehört, eine ständig leicht überhöhte Deckung des erfahrungsgemäßen Risikos, weil es ja schwanken kann.

GLA SPITALER, FR 1954 S. 549; RFH v. 15. 1. 31, RStBl. S. 201: Jeder Kaufmann muß – nach der Einzelwertberichtigung uneinbringlicher Forderungen – „mit Ausfällen, Nachlässen, Nacharbeiten, Gewährleistungsverpflichtungen und dgl. rechnen, die er im einzelnen nicht voraussehen kann und für die er eine Rückstellung machen muß, ohne daß er die gefährdeten Forderungen oder die drohenden Schuldverpflichtungen im einzelnen bezeichnen könnte“; BFH v. 20. 11. 62 I 242/61 U, BStBl. III 1963 S. 113: „Es erscheint daher gerechtfertigt, ähnlich wie bei der Delkrederebildung für Forderungen eine weitere Pauschalrückstellung für nicht im einzelnen belegbare Kulanzgarantien zuzulassen; vgl. BFH v. 9. 5. 61 I 128/60 S, BStBl. III S. 336“; auf die durchschnittlichen Garantieleistungen der Vergangenheit wurden 80 vH aufgeschlagen.

Die Häufigkeit der Inanspruchnahme im Verhältnis zur Zahl der Geschäftsvorfälle einerseits und der Betrag der Verpflichtung bei der einzelnen Inanspruchnahme andererseits sind zu berücksichtigen. Ist das Risiko dem Grund nach – im Verhältnis zur Zahl der Geschäftsvorfälle – gering, so ist dieser geringe Grad der Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme durch einen entsprechend niedrigen Prozentsatz des denkbaren Risikos aus allen garantipflichtigen Geschäftsvorfällen auszudrücken (HEUER, StJb. 1959/60 S. 417; RFH v. 14. 1. 31, RStBl. S. 240: Teilwert der Garantieverpflichtung); gleichwohl kann aber die Garantierückstellung wegen der beträchtlichen Höhe der einzelnen möglichen Inanspruchnahme im Verhältnis zum garantipflichtigen Umsatz doch recht hoch sein.

Schwankende Garantieleistungen: Bei nicht unwesentlicher Schwankung der Inanspruchnahme in der Vergangenheit muß der vorsichtige Kaufmann von der ungünstigsten Entwicklung ausgehen (glA FG Ba.-Württ./Freib. v. 16. 12. 81, EFG 1982 S. 405, rkr.; MITTELBACH, Die Schätzung im Besteuerungsverfahren, Ludwigshafen 1961 S. 395 u. Inf. 1973 s. 77, gegen Schätzung in Höhe eines mehrjährigen Durchschnitts). Bei einer zehnjährigen Garantiefrist hält jedoch BFH v. 7. 10. 82 IV R 39/80, BStBl. II 1983 S. 104, eine Zusammenfassung einerseits der Umsätze und andererseits der Garantieleistungen der letzten 10 Jahre und Bildung eines Durchschnitts für eine geeignete Grundlage zur Schätzung des künftig voraussichtlichen anfallenden Garantieraufwands, wobei einerseits Sonderbelastungen aus einzelnen Aufträgen durch eine Einzelrückstel-

lung – außerhalb der Pauschalrückstellung – Rechnung getragen wird, andererseits aber auch Sonderbelastungen (Großschäden) der Vergangenheit bei der Bemessung der Pauschalrückstellung ausgeschieden werden.

Abweichung von Erfahrungswerten: Die Erfahrungen des Stpfl. betr. in der Vergangenheit erbrachte Garantieleistungen bilden nicht die alleinige Beurteilungsgrundlage für die Höhe der künftig voraussichtlich zu erbringenden Garantieleistungen (Kritik zur Durchschnittsrechnung vgl. ALBACH, StbJb. 1967/68 S. 334–338). „Eine abweichende Beurteilung kann angebracht sein, wenn zB eine veränderte Bauweise, ein neues Verfahren, noch nicht erprobtes Material und dgl. größere Wagnisse bringen“ (BFH v. 5. 2. 53 IV 135/52, StRK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 2 R. 17; FG Ba.-Württ./Freib. v. 16. 12. 81, EFG 1982 S. 405, rkr.; OFFERHAUS, StBp. 1983 S. 45). ZB wird bei Aufnahme einer neuen Fertigung das Garantierisiko oft aus den bisherigen Erfahrungen mit anderen Fertigungen nicht oder nur unvollständig beurteilt werden können. Dann ist für den Kaufmann besondere Vorsicht geboten. Eine entsprechend hohe Garantierückstellung kann hier erforderlich sein und ist steuerlich uE nicht etwa zu beanstanden, wenn sich später herausstellt, daß die tatsächliche Inanspruchnahme beträchtlich unter der Garantierückstellung lag oder überhaupt entfiel (glA SPITALER, FR 1954 S. 547 f.; STEUK, DStR 1965 S. 26; enger aber der BFH, s. u.).

Eine Erhöhung der bisher angemessenen Garantierückstellung kann sich auch daraus ergeben, daß ein Fabrikat von den Abnehmern zu anderen als bisher üblichen Zwecken verwendet wird, sich als für diese Zwecke nicht oder nicht ausreichend geeignet erweist und daher vom Hersteller im Interesse der Kundenpflege zurückgenommen oder nachgebessert werden muß. In solchen Fällen werden unter Umständen die zurückliegenden Erfahrungen nur beschränkte Anhaltspunkte für die Schätzung der Haftungsverbindlichkeiten bieten können. „Aber auch hier muß gefordert werden, daß der Kaufmann Umstände vorbringt, die nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag bei Anlegung eines objektiven Maßstabs eine über die frühere Höhe hinausgehende Bewertung gerechtfertigt erscheinen lassen. Es muß mit einiger Sicherheit oder doch einiger Wahrscheinlichkeit eine erhöhte Haftung in Betracht kommen können. Vermutungen und entfernte Möglichkeiten berechtigen zu keinem höheren Ansatz“ (BFH v. 5. 2. 53 IV 135/52 aaO). BFH v. 18. 10. 60 I 198/60 U, BStBl. III S. 495, läßt die Bildung erhöhter Rückstellungen zu, wenn der Stpfl. nicht bloß ein erhöhtes Risiko wegen neuartiger Verfahren behauptet, sondern konkrete Ausführungen dazu macht, warum die bisher gebildeten Rückstellungen mit einiger Wahrscheinlichkeit nicht ausreichen werden.

Ebenso BFH v. 5. 2. 53 IV 13 aaO; v. 17. 1. 63 IV 165/59 S, BStBl. III S. 237; v. 26. 3. 68 IV R 94/67, BStBl. III S. 533 betr. neuartige Brückenkonstruktion mit Einsatz unerfahrener Ingenieure; im Ergebnis zust. PAULICK, FR 1968 S. 493; ablehnend HOFFMANN, StuW 1969 Sp. 585: Ein Risiko war gegeben, sein Teilwert mußte berücksichtigt werden.

Kann der Stpfl. solche konkreten und im einzelnen nachprüfbaren Tatsachen für seine Schätzung nicht anführen, so ist es nach Ansicht des BFH auch bei Veränderung der betrieblichen Verhältnisse im allg. gerechtfertigt, aus der Vergangenheit „und in gewissem Umfange auch aus der künftigen Entwicklung“ Rückschlüsse zu ziehen. Die Forderung nach Angabe konkreter Tatsachen, aus denen sich ergibt, daß die Veränderung der betrieblichen Verhältnisse, besonders die Anwendung neuartiger Verfahren, zu einem erhöhten Risiko führt, kann aber im einzelnen Fall ein iS von § 90 AO unzumutbares Beweisverlangen bilden. Es fehlen ja gerade Erfahrungen, um das Risiko abschätzen zu können; es kann geringfügig, es kann aber auch sehr hoch sein. Hier ist der Kaufmann nach

handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätzen zu besonderer Vorsicht verpflichtet und muß die Erfahrungen der nächsten Jahre abwarten.

GIA SEITHEL, StRK-Anm. EStG § 5 R. 350 gegen BFH v. 17. 1. 63 IV 165/59 S aaO.

c) Kenntnisse bei Bilanzaufstellung

632

Kenntnisse, die der Stpfl. zwischen dem Bilanzstichtag und der Aufstellung der Bilanz über die am Stichtag bestehenden Verhältnisse gewinnt, muß er noch berücksichtigen (BFH v. 20. 11. 62 I 242/61 U, BStBl. III 1963 S. 113; v. 10. 5. 63 IV 1/59, StRK EStG § 5 R. 367; s. auch § 6 Anm. 82–84). Der weitere Ablauf der Dinge ist dagegen für die zulässige Höhe der Rückstellung nicht etwa schlechthin maßgebend. Das gilt ebenso für den Stpfl. wie für die Steuerbehörde (BFH v. 5. 2. 53 IV 135/52, StRK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 2 R. 17). Die bei einer Betriebsprüfung vorliegende Kenntnis von der Höhe der tatsächlichen Inanspruchnahme berechtigt nicht, diese Kenntnis auf den Bilanzstichtag zurückzubeziehen, wie es oft geschieht. Liegt die tatsächliche Inanspruchnahme ungewöhnlich tief unter der Rückstellung, so kann dies dafür sprechen, daß der Stpfl. die künftige Inanspruchnahme bei der Bilanzaufstellung zu pessimistisch geschätzt hat; doch braucht dies keineswegs immer der Fall zu sein. Der tatsächliche Ablauf hat also nur die Bedeutung einer Beweisvermutung; dh. wenn die Rückstellung später nur zu einem verhältnismäßig kleinen Teil oder gar nicht in Anspruch genommen worden ist, ist es Sache des Stpfl., darzulegen, warum nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag und nach den Kenntnissen bei Bilanzaufstellung gleichwohl mit einer Inanspruchnahme in der bilanzierten Höhe bei vorsichtiger Bilanzierung gerechnet werden mußte (HEUER, StJb. 1959/60 S. 415 mit Hinw. auf RFH v. 12. 8. 27, RStBl. 1928 S. 5 und BFH v. 22. 5. 58 IV 470/55 U, BStBl. III S. 345).

d) Abzinsung, Preisanstieg

633

Die Abzinsung der Rückstellung für Aufwendungen, die erst nach längerer Zeit zu erbringen sein werden, ist nicht zulässig, s. Anm. 742 zu Rekultivierungsverpflichtungen.

Der Preisanstieg zwischen dem Bilanzstichtag und der Vornahme der Aufwendungen ist jedenfalls insoweit zu berücksichtigen, als er am Bilanzstichtag bereits zu erwarten war und die Garantieforderungen innerhalb des folgenden Wj. anzufallen drohen (s. auch § 6 Anm. 1025 „Preisänderungen“). Im übrigen sind aber die Garantierückstellungen entsprechend dem Stichtagsprinzip und dem Nominalwertprinzip nach den Preisverhältnissen vom Bilanzstichtag zu bemessen und an den folgenden Bilanzstichtagen den geänderten Preisen anzupassen; so BFH v. 7. 10. 82 IV R 39/80, BStBl. II 1983 S. 104.

Für Berücksichtigung eines zu erwartenden Preisanstiegs STEUCK, DStR 1965 S. 26; EIFLER, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen, Düss. 1976 S. 70–72 und 161; DURCHLAUB, BB 1979 S. 828. Über mathematische Methoden zur Ermittlung von Garantierückstellungen vgl. STEINER, DB 1971 S. 158.

Einstweilen frei.

634–638

e) Höhe der Rückstellung bei Rückgriffsrechten

639

Entstandene Rückgriffsrechte (zB gegen Vorlieferanten, Gesamtschuldner, Versicherungsunternehmen) sind zu aktivieren, soweit mit einer Deckung der Garantiepflicht zu rechnen ist (Hess. FG v. 12. 2. 70, EFG S. 332, in Rechtsausführungen bestätigt). Ggf. ist der Anspruch wertüberichtig (vgl. zB DStPr.

EStG § 5 Rückst. Nr. 11 betr. bestrittenen Anspruch gegen ein Versicherungsunternehmen). Die nur entfernte Möglichkeit, daß der Schaden nicht voll gedeckt wird, berechtigt nicht zu einer Wertberichtigung auf den Rückgriffsanspruch (RFH v. 13. 7. 33, RStBl. S. 1085). Rückstellung und Rückgriffsanspruch sind im Interesse der Bilanzklarheit getrennt auszuweisen.

Noch nicht entstandene Rückgriffsrechte: Die voraussichtliche Schadensdeckung (bes. durch Versicherungsschutz) ist bei der Bildung der Rückstellung uE zu berücksichtigen, da dem Stpfl. insoweit keine Vermögensminderung droht (s. Anm. 1522).

Unterlassene Rückdeckung: s. Anm. 1530 „Unterlassung von Versicherungsschutz“.

5. Auflösung der Rückstellung

640 a) Allgemeines

Eine Garantierückstellung ist aufzulösen, soweit die Voraussetzungen für ihre Bildung nicht mehr bestehen. Es gilt Entsprechendes wie für die Bildung der Rückstellung; ein Recht auf Fortführung der Rückstellung besteht nicht, vgl. § 249 Abs. 3 Satz 2 HGB. Die Prüfung der angemessenen Höhe muß zu jedem Bilanzstichtag erneut erfolgen.

641 Einstweilen frei.

642 b) Buchung von Garantieraufwendungen

Aufwandsarten: Die FinVerw. verlangt oft Verbuchung der einzelnen Garantieraufwendungen gegen die Rückstellung. Bei einer Inanspruchnahme für Garantiearbeiten ist es häufig jedoch nicht möglich, Löhne und Gehälter, soziale Abgaben, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe direkt dem Konto der Rückstellung zu belasten (dies wäre auch unzulässig, wenn die Rückstellung über die sonstigen Aufwendungen gebildet wurde). Der Garantieraufwand wird in der Praxis oft den erwähnten einzelnen Aufwandskonten belastet, die Garantierückstellung nach den Verhältnissen des neuen Bilanzstichtags neu berechnet und der Unterschied gegenüber der vorjährigen Rückstellung als Aufwand oder Ertrag behandelt. Zum Nachweis der Erfahrungen aus den bisherigen Garantieleistungen müssen dann die Aufwendungen statistisch zusammengestellt werden. Erfassung in der Buchführung auf einem Ertragskonto, das am Jahresende über das Rückstellungskonto aufgelöst wird, ist einfacher und sicherer (im einzelnen vgl. KASSMER, StWa. 1965 S. 70 ff.). Es gibt jedoch je nach den Verhältnissen des einzelnen Betriebs durchaus auch Ausnahmen, in denen eine genaue buchmäßige oder statistische Erfassung der Garantieraufwendungen unzumutbar ist; dann kann zB eine Schätzung nach Erfahrungssätzen der Branche in Betracht kommen (glA MITTELBACH, Inf. 1973 S. 77, FR 1980 S. 282). Manche Garantieraufwendungen lassen sich nur durch Schätzung von anderen Aufwendungen abgrenzen, zB wenn sie dem Stpfl. von seinem Personal verschwiegen werden. Ferner stehen viele Aufwendungen mit Garantiefällen nicht erkennbar in Zusammenhang (zB anteilige Kosten der Geschäftsleitung, des Büropersonals, der Rechtsabteilung, des Beraters, für Telefon und dergl.); auch sie müssen geschätzt werden.

Mehrjährige Garantie: Die Garantieraufwendungen müßten strenggenommen der für das einzelne Jahr gebildeten Rückstellung gegengerechnet werden; erst wenn diese Rückstellung aufgezehrt ist, wirken die weiteren Aufwendungen

gewinnmindernd (vgl. dazu eingehend Bp.-Kartei OFD Düss., Köln und Münster, Teil I Konto Garantierückstellungen). Ebenso grundsätzlich BFH v. 7. 10. 82 IV R 39/80, BStBl. II 1983 S. 104: Da die Garantieleistungen, die sich aus dem einzelnen Jahresumsatz ergeben, sich über die Jahre des Garantiezeitraums verteilen, verringert sich die für das einzelne Jahr gebildete Rückstellung entsprechend den auf dieses Jahr entfallenden Garantieleistungen; läßt sich diese Zurechnung zu den einzelnen Jahren nicht durchführen, so kann der Abbau der für das einzelne Jahr gebildeten Rückstellung zeitanteilig erfolgen, und die Garantieaufwendungen werden als Aufwand verbucht, ohne sie bestimmten zurückliegenden Umsatzjahren zuzuordnen. Die Begründung für eine degressive Auflösung der Rückstellung müßte der Stpl. glaubhaft machen.

Einstweilen frei.

643

c) Schicksal der Rückstellung bei Aufgabe des Betriebs

644

Bei Aufgabe des Betriebs ist die Garantierückstellung (soweit überhaupt noch berechtigt) in den folgenden Jahren entsprechend den Endzeitpunkten der einzelnen Garantiepflichtungen aufzulösen und mit den Aufwendungen aus Garantieleistungen zu verrechnen (Bp.-Kartei OFD Düss., Köln und Münster, Teil I Konto Garantierückstellungen). Eine vereinfachende zeitanteilige Auflösung während der Garantiezeit wurde nicht beanstandet durch RFH v. 5. 6. 35, RStBl. S. 1356. Der sich danach ergebende Ertrag oder Aufwand bildet nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 24 Nr. 2) ohne Tarifiermäßigung nach § 34 und ohne Freibetrag nach § 16 Abs. 4.

Einstweilen frei.

645–649

IV. Rückstellung für Kosten der Aufstellung, Prüfung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses

Schrifttum: HORN, Abschlußkosten und Garantiepflichtung, DB 1960 S. 368; HEINRICH, Rückstellungen für Steuerberatungs-, Abschluß- und Prüfungskosten, DB 1962 S. 1549; NOLTE, Rückstellungen für Steuerberatungs-, Abschluß- und Prüfungskosten, DB 1962 S. 146; RISSÉ, Rückstellungen für Prüfungs- und Steuerberatungskosten, BB 1962 S. 327; SCHUWARDT, Rückstellungen für Abschluß- und Beratungskosten, FR 1962 S. 127; FRH. D. SCHEURL, Die Rückstellung für Abschluß- und Prüfungskosten, BB 1964 S. 125; NEHM, WPg. 1966 S. 6; MIES, WPg. 1969 S. 223, 340; WEIRICH, WPg. 1969 S. 225; MAASSEN, Sind Buchabschluß-, Prüfungs- und Beratungskosten rückstellungsfähig?, StBp. 1972 S. 231; ALBACH, Zur Bildung von Rückstellungen für Jahresabschluß- und Beratungskosten, BB 1973 S. 557; FASOLD, Zur Rückstellungsfähigkeit von Abschlußkosten vor Durchführung der Abschlußarbeiten, DB 1973 S. 400; GRIEGER, Anm. zu BFH v. 24. 8. 72 VIII R 21/69, DStZ 1973 S. 87; RUNGE, Die Zulässigkeit von Rückstellungen für Jahresabschluß- und Beratungskosten, DStZ 1973 S. 173; STEGMAIER, Rückstellungen für Jahresabschluß- und Beratungskosten im gleichen Jahr nicht zulässig, FR 1973 S. 213; PLATE, Rückstellungen für Jahresabschluß- und Beratungskosten, DStR 1973 S. 193; PLUCKENBAUM, Rückstellungen für Kosten des Jahresabschlusses, Inf. 1973 S. 245; RETTIG, Rückstellungen für Jahresabschluß- und Beratungskosten, BB 1973 S. 369; VAN DER VELDE, Begriff „Rückstellung“ im Sinne des AktG 1965, DB 1973 S. 1373; DERS., Noch einmal: Rückstellungen für Kosten des Jahresabschlusses, FR 1974 S. 385; BAREIS, WPg. 1974 S. 285; DITGEN, Rückstellungen für Jahresabschlußkosten, DB 1974 S. 646; HOFBAUER, Sind Rückstellungen für die Kosten der Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses unzulässig?, DStR 1974 S. 99; OFFERHAUS, Zur Passivierung der Kosten der Buchabschlüsse, der Bilanzprüfung, des Geschäftsberichtes, der Hauptversammlung und der Steuerberatung, BB 1974 S. 473; DERS., Anm. zu Nds. FG v. 29. 4. 75 (EFG 75 S. 594), StBp. 1976

S. 45; DERS., Anm. zu BFH v. 26. 10. 77 I R 148/75 u. I R 124/76, StBp. 1978 S. 91; DERS., Anm. zu BFH v. 20. 3. 80 IV R 89/79, StBp. 1980 S. 187; DERS., Anm. zu BFH v. 23. 6. 80 I R 28/77, StBp. 1981 S. 19; VON WALLIS, in „Bericht über die Fachtagung 1974 des IdW“, Düss. 1975 S. 167 f.; BUDDÉ/LABERENZ, WPg. 1976 S. 97; BREZING, Wann läuft ein Geschäftsjahr ab?, FR 1978 S. 265; H. VOGEL, Zur steuerlichen Anerkennung einer Rückstellung für Jahresabschlußkosten, BB 1977 S. 836; LITTMANN, Anm. zu BFH v. 26. 10. 77 I R 148/75, DStR 1978 S. 170; RUDOLPH, Keine Rückstellung für Abschlußkosten, DB 1978 S. 1101; DERS., Nochmals, Rückstellungen für Jahresabschlußkosten, DB 1979 S. 1527; DERS., Rückstellungen für Jahresabschlußkosten in Steuerbilanz wieder anerkannt, DB 1980 S. 1368; v. WALLIS, Anm. zu BFH v. 26. 10. 77 I R 126/76, DStZ 1978 S. 135; BORDEWIN, Rückstellungen für Kosten des Jahresabschlusses – Überlegungen zu BFH v. 20. 3. 80, FR 1980 S. 351; DÖLLERER, Anm. zu BFH v. 20. 3. 80 IV R 89/79, DStZ 1980 S. 357; KAMMANN, Rückstellungen für Jahresabschlußkosten, DStR 1979 S. 310; DERS., Die Bedeutung von Impariätsprinzip und wirtschaftlicher Betrachtungsweise für die Rückstellungsbildung – Grundfragen der Handelsbilanzkonzeption aus der Perspektive der Jahresabschlußkostenurteile des FG Münster v. 23. 2. 1979 und des BFH vom 20. 3. 1980, DStR 1980 S. 400; DERS., StRK-Anm. EStG 1975 § 5 Rückst. R. 1; MAYER-WEGELIN, Anm. zu BFH v. 4. 12. 80 IV B 35/80, DStZ 1981 S. 262; STÖCKER, Anm. zu BFH v. 20. 3. 80 IV R 89/79, DStZ 1980 S. 280; ECHELMEYER, Nochmals: Was sind rückstellungsfähige Abschluß- und Steuererklärungskosten?, DStR 1981 S. 493; HORN, Was sind rückstellungsfähige Abschluß- und Steuererklärungskosten?, DStR 1981 S. 251; HERZIG, Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, insbesondere Umweltschutz, DB 1990 S. 1341; BACHEM, Bewertung von Rückstellungen für Buchführungsarbeiten, BB 1993 S. 2337.

1. Allgemeine Erläuterungen zur Rückstellung für Jahresabschlußkosten

650 a) Überblick

Die folgenden Anmerkungen betreffen die Rückstellung für Aufwendungen zur Aufstellung, Prüfung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses. Über weitere, mit dem Jahresabschluß zusammenhängende Aufwendungen s. Anm. 2200 „Buchführungsarbeiten“, „Geschäftsbericht“, „Gesellschafterversammlung“, „Steuerberatungskosten“.

Zur Rückstellungsbildung betreffend die Verpflichtung zur Buchung laufender Geschäftsvorfälle vgl. BFH v. 25. 3. 91 I R 69/91, BStBl. II 1992 S. 1010.

651 b) Rechtsentwicklung

Der BFH lehnte früher Rückstellungen für die Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses ab (BFH v. 26. 10. 77 I R 148/75 und v. 26. 10. 77 I R 124/76, BStBl. II 1978 S. 97 und 99; anders allerdings in einer – wohl vereinzelt – Entscheidung RFH v. 24. 8. 38, StuW Nr. 542), gab diese Rspr. aber 1980 auf (BFH v. 20. 3. 80 IV R 89/79, BStBl. II S. 297; v. 23. 7. 80 I R 30/78, BStBl. II 1981 S. 62; v. 24. 11. 83. IV R 22/81, BStBl. II 1984 S. 301; v. 25. 3. 92 I R 69/91, BStBl. II 1992 S. 1010).

Die FinVerw. anerkannte zunächst Rückstellungen für Verbindlichkeiten gegenüber Dritten, auch wenn die Verbindlichkeiten am Bilanzstichtag noch nicht entstanden, aber wirtschaftlich verursacht waren, was bei Abschlußarbeiten Dritter zutrifft (FinBeh. Hamb. v. 17. 5. 57, DB S. 543; OFD Düss. v. 14. 2. 62, DB S. 182 = BB S. 327; OFD Münster v. 9. 9. 64, DB S. 1462). Später ließ sie eine Rückstellung für Abschlußarbeiten nur insoweit zu, als einem Dritten vor Ablauf des Wj. ein Auftrag zur Vornahme der Abschlußarbeiten oder zur Beratung beim Jahresabschluß erteilt und die Leistung (dh. eine abgrenzbare Teilleistung) vor dem Bilanzstichtag erbracht worden war (BMF v. 13. 11. 72, DB S. 2279 = BB

S. 1489 = FR S. 562). Seit BFH v. 20. 3. 80 IV R 89/79, BStBl. II S. 297 und v. 23. 7. 80 I R 30/78, BStBl. II 1981 S. 62 folgt die FinVerw. der geänderten Rspr. (H 31 c Abs. 3 EStH).

Das Schrifttum hatte sich seit langem überwiegend für die Zulässigkeit der Rückstellung ausgesprochen, s. Anm. 660, 662.

Einstweilen frei.

652–658

2. Voraussetzungen der Rückstellungsbildung

a) Rechtsgrundlagen der Rückstellung

659

Der Stpfl. muß eine Rückstellung für die ungewissen Verbindlichkeiten bilden, die aus der Verpflichtung erwachsen, einen Jahresabschluß aufzustellen, ggf. prüfen zu lassen und zu veröffentlichen. Dies ergibt sich handelsrechtlich aus § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, steuerlich aus § 5 Abs. 1. Die Vorschriften schreiben bei Vorliegen der Voraussetzungen (s. Anm. 660, 662, 664) die Rückstellungsbildung zwingend vor; ein Wahlrecht steht dem Stpfl. nicht zu.

b) Rückstellung für Kosten der Aufstellung des Jahresabschlusses

660

Der Aufwand für die Aufstellung des Jahresabschlusses ist bereits in dem Abschluß selbst zurückzustellen, da der Stpfl. zur Durchführung der Abschlußarbeiten öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (§§ 140, 141 AO, §§ 242, 264 HGB), an die Verletzung dieser Pflicht Sanktionen geknüpft sind (§ 283 b StGB, § 379 Abs. 1 AO) und der Aufwand wirtschaftlich im abgelaufenen Geschäftsjahr verursacht oder entstanden ist.

So BFH v. 20. 3. 80 IV R 89/79, BStBl. II S. 297 (s. auch Anm. 651); v. 23. 7. 80 I R 30/78, BStBl. II 1981 S. 63; v. 25. 11. 81 I R 54/77, BStBl. II 1982 S. 189, 191; v. 24. 11. 83 IV R 22/81, BStBl. II 1984 S. 301; s. auch Anm. 2200 „Öffentlich-rechtliche Verpflichtungen“. BFH v. 20. 3. 80 IV R 89/79, BStBl. II S. 297 wendet sich (insoweit abweichend von der Vorinstanz EFG 1979 S. 327) gegen die von der FinVerw. früher vorgenommene Unterscheidung danach, ob der Stpfl. am Bilanzstichtag bereits einen Auftrag zur Vornahme der Abschlußarbeiten erteilt hatte: Es liegt ein schwebendes Geschäft vor, das ausgeglichen ist; daher keine Begründung der Rückstellung mit einem drohenden Verlust, wohl aber mit der öfftl.-rechtl. Verpflichtung.

Die FinVerw. folgte dem BFH, s. H 31 c Abs. 3 EStH.

Auch im Schrifttum (wie auch seit langem von uns) wird – zT mit gewissen Unterscheidungen und in älterer Zeit meistens beschränkt auf außerbetrieblichen Aufwand – die Rückstellungsbildung überwiegend für geboten oder zulässig gehalten (soweit sich das nachstehend aufgeführte Schrifttum auf Prüfungskosten bezieht, gilt es entsprechend für Abschlußkosten): ALBACH, BB 1973 S. 557; BUNDESKAMMER DER STBEVOLLM., DStR 1973 S. 224; FASOLD, DB 1973 S. 400; GÖTZA, STB 1973 S. 21; GRIEGER, DStZ 1973 S. 87; IDW, Stellungnahme HFA 2/73, WPg. 1973 S. 503, aufrechterhalten WPg. 1975 S. 147 und 1978 S. 206; PLATE, DStR 1973 S. 193; PLÜCKEBAUM, Inf. 1973 S. 245; REITIG, BB 1973 S. 369; VAN DER VELDE, DB 1973 S. 1373 und FR 1974 S. 385; BARFIS, WPg. 1974 S. 285; DITGEN, DB 1974 S. 646; GASSNER/LEMPENAU, DStZ 1974 S. 136; HOFBAUER, DStR 1974 S. 99 (104 f.); OFFERHAUS, BB 1974 S. 473, StBp. 1976 S. 45, 1978 S. 91, 1980 S. 187, 1981 S. 19; o.V., DStZ 1974 S. 135 f.; DStPr. EStG § 5 Rückst. Nr. 9; VON WALLIS, in „Bericht über die Fachtagung 1974 des IdW“, Düss. 1975 S. 167 f.; BUDDÉ/LABERENZ, WPg. 1976 S. 97; EIFLER, Grundsätze ordn. Bilanzierung für Rückstellungen, Düss. 1976 S. 146; UELNER, StBj. 1976/77 S. 166, 1980/81 S. 395; BdJ im Verfahren BFH I 148/75, BStBl. II 1978 S. 97; BREZING, FR 1978 S. 265; H. VOGEL, BB 1977 S. 836 und JbFStR 1977/78 S. 249–252, aber für handelsrechtliches Wahlrecht und damit steuerliches Passivierungsverbot JbFStR 1978/79 S. 232–234; EMMERICH, DB 1978 S. 2134 f.; G. LEMPENAU, StBj. 1978/79 S. 167; LITTMANN, DStR 1978 S. 170;

MAASSEN, DB 1978 S. 2042 f.; POPP/GRUBERT, StRK-Anm. EStG § 5 Rückst. R. 47; RUDOLPH, DB 1978 S. 1101, 1979 S. 1527, 1980 S. 1368; KAMMANN, DStR 1979 S. 310, 1980 S. 400, StRK-Anm. EStG 1975 § 5 Rückst. R. 1; BORDEWIN, FR 1980 S. 351; DÖLFFERER, DSStZ 1980 S. 357; MAYER-WEGELIN, DSStZ 1980 S. 266; STÖCKER, DSStZ 1980 S. 280.

Gegen Zulässigkeit einer Rückstellung (sämtlich vor Inkrafttreten des BiRiLiG): MIES, DB 1970 S. 1803, FR 1974 S. 73 (80 f.); MAASSEN, StBp. 1972 S. 231; DSStPr. EStG Rückst. Nr. 8; RUNGE, DSStZ 1973 S. 173; STEGMAIER, FR 1973 S. 213; BEISSE, JbFStR 1978/79 S. 190; v. WALLIS, DSStZ 1978 S. 135; WOERNER, JbFStR 1978/79 S. 233 f.; MATHIAK, StuW 1981 S. 77: wirtschaftlich noch nicht verursacht.

661 Einstweilen frei.

662 c) Rückstellung für Kosten der Prüfung des Jahresabschlusses

Begriff der Prüfungskosten: Prüfungskosten sind Aufwendungen für die (nach der Aufstellung des Jahresabschlusses durchgeführte) Prüfung, ob bei der Aufstellung des Jahresabschlusses die gesetzlichen und ggf. gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen beachtet worden sind. Der Stpfl. muß für die Prüfungskosten Rückstellungen bilden, wenn am Bilanzstichtag eine Verpflichtung zur Prüfung bestand. Letztere kann sowohl auf öffentlichem Recht als auch auf Privatrecht beruhen.

Abgrenzung zu den Kosten der Aufstellung des Jahresabschlusses: Bei manchen Unternehmen wirkt der Berater an der Aufstellung des Jahresabschlusses mit und erstellt anschließend einen „Prüfungsbericht“. Dann gehen die Aufwendungen für die „Prüfung“ in den Abschlußarbeiten auf und sind insgesamt zurückzustellen.

Das gleiche gilt, wenn das Unternehmen zwar den Jahresabschluß selbst aufstellt, ihn aber weniger zur Gewinnung betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse, sondern in erster Linie einfach deshalb prüfen läßt, weil nicht hinreichend sicher erscheint, daß die betriebsinterne Arbeit den öfftl.-rechtl. an die Aufstellung des Jahresabschlusses gestellten Anforderungen genügt; die „Prüfung“ erfolgt dann in Erfüllung der öfftl.-rechtl. Pflicht zur Aufstellung eines ordnungsmäßigen Jahresabschlusses, sie bildet den letzten Teil der Abschlußarbeiten, und ihre Kosten sind in solchen Fällen uE im Rahmen der Jahresabschlußkosten zurückzustellen (glA G. LEMPENAU, StBj. 1978/79 S. 167).

Gesetzliche Pflichtprüfung: Die gesetzliche Prüfungspflicht folgt für große GmbH, AG und KGaA aus § 316 Abs. 1 iVm. § 267 Abs. 1 HGB; für börsennotierte GmbH, AG und KGaA, unabhängig von deren Größe, aus § 316 Abs. 1 iVm. § 267 Abs. 3 Satz 2 HGB; für publikationspflichtige Unternehmen aus §§ 6, 3 Abs. 1 PublG; für Genossenschaften aus §§ 53 ff. GenG; für Kreditinstitute, unabhängig von deren Größe, aus § 340 k HGB; für Bausparkassen aus § 1 Abs. 3, 13 BausparkG; für Versicherungsunternehmen, unabhängig von Größe und Rechtsform, grds. aus § 341 k HGB (Ausnahmen sind zulässig § 330 HGB iVm. § 64 VAG). Ein nicht geprüfter Jahresabschluß einer AG (oder KGaA) ist nichtig (§ 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG). Die Bestellung der Abschlußprüfer einer AG kann ebenso erzwungen werden (§ 407 Abs. 1 AktG) wie die Vorlegung der Bücher einer Genossenschaft an den Prüfer (§ 160 GenG).

Weitere Beispiele vgl. FÖRSCHLE/KOFAHL in Beck-BilKomm. III, § 316 HGB Anm. 16 ff.; zur Rechtslage vor Inkrafttreten des BiRiLiG s. ECHELMFAYER, DStR 1981 S. 493.

Infolge der öfftl.-rechtl. Prüfungspflicht entsteht die Verbindlichkeit für den Prüfungsaufwand wirtschaftlich bereits im abgelaufenen Geschäftsjahr, dessen

Abschluß zu prüfen ist, auch wenn der Prüfungsauftrag ausnahmsweise noch nicht vor Ablauf des Geschäftsjahrs erteilt worden ist, da die Verbindlichkeit nicht auf dem Prüfungsauftrag, sondern auf der öfftl.-rechtl. Prüfungspflicht beruht.

BFH v. 23. 7. 80 I R 28/77, BStBl. II 1981 S. 62; H 31 c Abs. 3 EStH; s. auch Anm. 660 über Kosten der Aufstellung des Jahresabschlusses. – Im Ergebnis wie oben größtenteils das oa. Schrifttum, zT allerdings auf Grund des früher von der Rspr. in Rückstellungsfällen vertretenen Gebots einer periodengerechten Gewinnermittlung.

Rückstellung für Prüfungskosten ohne gesetzliche Prüfungspflicht wird von der FinVerw. abgelehnt (BMF v. 16. 1. 81, StEK EStG § 5 Rückst. Nr. 79 = DB S. 398 betr. Prüfungspflicht lt. Gesellschaftsvertrag; v. 19. 11. 82, StEK EStG § 5 Rückst. Nr. 83 = DB S. 2490 betr. Prüfungspflicht lt. Kreditvertrag mit einem Gläubiger). UE kann aber bei einer Verpflichtung, die der Stpfl. vor dem Bilanzstichtag gegenüber einem Dritten zur Prüfung des Jahresabschlusses rechtlich eingegangen ist, nichts anderes gelten als bei einer öfftl.-rechtl. Prüfungspflicht. Dritter kann insbesondere ein Gläubiger sein, aber auch zB ein anderes Unternehmen. Das gleiche gilt bei der Prüfungspflicht einer KapGes. lt. Satzung, da die Gesellschafter der Gesellschaft als Dritte gegenüberstehen, aber wohl nicht bei Prüfungspflicht einer PersGes. lt. Gesellschaftsvertrag, da insoweit, steuerlich betrachtet, eine Verpflichtung der Gesellschafter gegen sich selbst vorliegt (anders handelsrechtlich IDW, WPg. 1982 S. 407).

Gegen Rückstellung der Prüfungskosten, auch bei gesetzlicher Prüfungspflicht: NOLTE, DB 1962 S. 146; NEHM, WPg. 1969 S. 6; MIES, WPg. 1969 S. 223, 340; MAASSEN, StBp. 1972 S. 231; RUNGE, DStZ 1973 S. 175. Für Rückstellung *nur bei gesetzlicher Prüfungspflicht* (wie die FinVerw.): OFFERHAUS, BB 1974 S. 477; BORDEWIN, FR 1980 S. 325; KAMMANN, StRK-Anm. EStG 1975 § 5 Rückst. R. 1; UELNER, StJb. 1980/81 S. 395; ECHELMAYER, DStR 1981 S. 493; DÖLLERER, JbFStR 1978/79 S. 200 (der aber in DStZ 1980 S. 357 eine privatrechtliche Verpflichtung gegenüber einem Dritten genügen läßt); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XV. § 5 Anm. 550 „Jahresabschluß“; BLUMICH/SCHREIBER, § 5 Anm. 920 „Jahresabschluß“. Für Rückstellung auch *bei jeder privatrechtlichen Prüfungspflicht*: GASSNER/G. LEMPENAU, DStZ 1974 S. 135 f; BISE, DB 1975 S. 2398; RUDOLPH, DB 1978 S. 1101; KORN, KÖSDI 1981 S. 4141, 1982 S. 4863; MAYER-WEGELIN, DStZ 1981 S. 262; GAIL, StJb. 1982/83 S. 312. Für Rückstellung auch *bei freiwilliger Prüfung* (zT unter der Voraussetzung, daß der Prüfungsauftrag am Bilanzstichtag erteilt worden war): RISSE, BB 1962 S. 327; SCHUWARDT, FR 1962 S. 127; FRHR. v. SCHEURL, BB 1964 S. 127; DITGEN, S. 1974 S. 650; HOFBAUER, DStR 1974 S. 99; VAN DER VELDE, FR 1974 S. 385 und G. LEMPENAU, StJb. 1978/79 S. 167; ALBACH, BB 1973 S. 557.

Einstweilen frei.

663

d) Rückstellung für Kosten der Veröffentlichung des Jahresabschlusses

664

Gesetzlich vorgeschriebene Veröffentlichung: Die Kosten sind bereits in dem zu veröffentlichenden Jahresabschluß zurückzustellen; so BFH v. 23. 7. 80 I R 28/77, BStBl. II 1981 S. 62; H 31 c Abs. 3 EStH, betr. Veröffentlichung im Bundesanzeiger. Die Verpflichtung zur Offenlegung des Jahresabschlusses folgt seit Inkrafttreten des BiRiLiG aus §§ 325 ff. HGB, für publikationspflichtige Unternehmen aus § 9 PublG iVm. § 325 Abs. 1, 2, 4, 5, § 328 HGB.

Durch Satzung vorgeschriebene Veröffentlichung: Die Frage, ob auch die Kosten für die Veröffentlichung des Jahresabschlusses, der nicht auf einer öfftl.-rechtl., sondern auf einer privatrechl. (gesellschaftsrechtl.) Verpflichtung beruht, zurückzustellen sind, ist uE ebenso zu bejahen wie bezüglich der Kosten einer durch die Satzung vorgeschriebenen Prüfung, s. Anm. 662 (bejahend RUDOLPH, DB 1982 S. 1743).

665 **3. Höhe der Rückstellung für Jahresabschlußkosten**

Die Höhe der Rückstellung hängt von Art und Höhe der zu berücksichtigenden Aufwendungen ab.

Art der Aufwendungen:

Sowohl betriebliche (externe) als auch innerbetriebliche (interne) Aufwendungen sind zu erfassen.

BFH v. 24. 11. 83 IV R 22/81, BStBl. II 1984 S. 301 (über Einschränkung bei betriebsinternen Kosten s. weiter unten); v. 20. 3. 80 IV R 89/79, BStBl. II S. 297 (Die Entscheidung betrifft externe Kosten, macht aber keinen Unterschied gegenüber internen Kosten; H 38 „Jahresabschlußkosten“ EStH; H. VOGEL, BB 1977 S. 837 mwN; SÖFFING, FR 1978 S. 600; BORDEWIN, FR 1980 S. 352; DÖLLNER, DStZ 1980 S. 357; UELNER, StJb. 1980/81 S. 395; HORN, DStR 1981 S. 251; KAMMANN, StRK-Anm. EStG 1975 § 5 Rückst. R. 1; KILLINGER, DStR 1981 S. 686; KORN, KÖSDI 1981 S. 4141; LUIK, WPg. 1981 S. 703; MAYER-WEGELIN, DStZ 1981 S. 263; OFFERHAUS, StBp. 1981 S. 20 (abw. von StBp. 1980 S. 188); IDW, WPg. 1982 S. 407; PFLÉGER, DB 1982 S. 1082; RUDOLPH, BB 1983 S. 943. Gegen Rückstellung für interne Kosten FG Nürnberg. v. 26. 1. 65, EFG S. 321, rkr.; OSWALD, StWa. 1981 S. 9; ECHELMAYER, DStR 1981 S. 493; RING, DStR 1981 S. 494.

Nur interne Einzelkosten, nicht interne Gemeinkosten sollen rückstellbar sein. BFH v. 24. 11. 83 IV R 22/81, BStBl. II 1984 S. 301; H 38 „Jahresabschlußkosten“ EStH. UE nicht einleuchtend; vgl. KORN, KÖSDI 1982 S. 4862 f.; KAUL, DB 1983 S. 363; RUDOLPH, BB 1983 S. 943; LEINE-WEBER, DB 1984 S. 638 mit Hinweis auf BFH v. 19. 7. 83 VIII R 160/79, BStBl. II 1984 S. 56, 59, wonach bei Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften Einzelkosten und Gemeinkosten zu berücksichtigen sind HARTUNG, BB 1984 S. 510, BB 1985 S. 32; BORDEWIN, BB 1985 S. 516; DÖLLNER, DStZ 1987 S. 67 (71); KUPSCH, DB 1990 S. 53 (60); HERZIG, DB 1990 S. 1341 (1353); BACHEM, BB 1993 S. 2337; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Anm. 920 „Jahresabschlußkosten“ CLEMM/NONNENMACHER in Beck-BilKomm III § 249 HGB Anm. 100 „Jahresabschluß“; s. Anm. 2200 „Steuerberatungskosten“.

Höhe der Aufwendungen: Betriebsinterne Aufwendungen sind nach Ansicht des BFH nur rückstellbar bis zur Höhe desjenigen Entgelts, das ein Dritter, der mit den Arbeiten beauftragt worden wäre, erhalten hätte (BFH v. 24. 11. 83 IV R 22/81 IV R 22/81, BStBl. II 1984 S. 301, o. Begr.; H 38 „Jahresabschlußkosten“ EStH). UE nicht zutreffend, s. Anm. 2200 „Steuerberatungskosten“.

Vgl. auch HORN, DStR 1981 S. 251; KORN, KÖSDI 1982 S. 4863; PFLÉGER, DB 1982 S. 1082, HERZIG, DB 1990 S. 1341.

666–668 Einstweilen frei.

669 **V. Rücklage für Preissteigerungen**

Schrifttum: H. VOGEL, Die Preissteigerungsrücklage nach dem StNG 1954, BB 1955 S. 63, DStZ 1956 S. 17, 127, BB 1956 S. 32, 135; GÖRRES, Zur Scheingewinnbesteuerung, BB 1955 S. 124; DERS., Substanzbesteuerung, BB 1955 S. 894; BEUCK, Berechnung der Rücklage für Preissteigerung, „Abschreibung“ usw. bei Qualitätsverlusten, DB 1956 S. 142; CHRISTOPH, Eis. Bestand und Preisdifferenzrücklage in der betriebswirtschaftliche Praxis, DB 1956 S. 25; HAX, Die Substanzerhaltung der Betriebe, DB 1956 S. 357; PETTINGER, Berechnung der Preissteigerungsrücklage bei Qualitätsverlusten, DB 1956 S. 243; MUTZE, Maßnahmen gegen Scheingewinnbesteuerung, Inf. 1957 S. 114; WALTER, Betriebswirtschaftliche Kapitalerhaltung und Preissteigerungsrücklage in der deutschen und französischen Ertragsteuerbilanz, Diss. Saarbrücken 1958; STOCKHAUSEN, Behandlung der Rücklagen für Preissteigerungen beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft, DStZ 1961 S. 242; KNIEF, Die Rücklage für Preissteigerung beim Übergang zur Mehrwertsteuer, DB 1968 S. 903; BECHTE, Die Beseitigung preissteigernder Wirkungen der Scheingewinnbe-

steuerung durch Rücklagenbildung, FR 1971 S. 577; FEUERBAUM, BB 1971 S. 1271; W. MARTIN, Besteuerung von Scheingewinnen aus Preissteigerungen, DB 1972 S. 245; W. KLEIN, Eliminierung von Scheingewinnen im Bereich des Vorratsvermögens, DB 1972 S. 2169, 2217; KUPSCH, Anwendungsvoraussetzungen für die Bildung einer Preissteigerungsrücklage bei verlustfreier Bewertung von Erzeugnissen, BB 1976 S. 1502; STRUNZ, Zum Verhältnis der Preissteigerungsrücklage zur Handels und Steuerbilanz, BStA 1979 S. 30; TIETZE, Die Preissteigerungsrücklage (§ 74 EStDV) nach künftigem Bilanzrecht, DB 1981 S. 2389; KLEINBIELN/GÖRTZ, Zum Umfang der Scheingewinnreduktion in der Steuerbilanz, BB 1983 S. 1827; SCHÄFER, Zur Ermittlung der Preissteigerungsrate bei nicht marktgängigen Zwischenerzeugnissen (§ 74 Abs. 4 EStDV), StBp. 1984 S. 138. Siehe auch Schrifttum zu Scheingewinnen § 6 Anm. 967.

§ 74 EStDV (idF der EStDV v. 28. 7. 92, BGBl. I S. 1418, BStBl. I S. 498, aufgehoben durch JStG 1996 v. 11. 10. 95, BGBl. I S. 1250, BStBl. I S. 438 [574]) hatte folgenden Wortlaut:

„§ 74

Rücklage für Preissteigerung

(1) Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 des Gesetzes ermitteln, können für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Januar 1990 enden, für die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, halbfertigen Erzeugnisse, fertigen Erzeugnisse und Waren, die vertretbare Wirtschaftsgüter sind und deren Börsen- oder Marktpreis (Wiederbeschaffungspreis) am Schluß des Wirtschaftsjahrs gegenüber dem Börsen- oder Marktpreis (Wiederbeschaffungspreis) am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs um mehr als 10 vom Hundert gestiegen ist, im Wirtschaftsjahr der Preissteigerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage für Preissteigerung nach Maßgabe der Absätze 2 bis 4 bilden.

(2) Zur Errechnung der Rücklage für Preissteigerung ist der Vomhundertsatz zu ermitteln, um den der Börsen- oder Marktpreis (Wiederbeschaffungspreis) der Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1 am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs zuzüglich 10 vom Hundert dieses Preises niedriger ist als der Börsen- oder Marktpreis (Wiederbeschaffungspreis) dieser Wirtschaftsgüter am Schluß des Wirtschaftsjahrs.

(3) Die Rücklage darf den steuerlichen Gewinn nur bis zur Höhe des Betrags mindern, der sich bei Anwendung des nach Absatz 2 berechneten Vomhundertsatzes auf die am Schluß des Wirtschaftsjahrs in der Steuerbilanz ausgewiesenen und nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 des Gesetzes mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewerteten Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1 ergibt. Ist ein Wirtschaftsgut im Sinne des Absatzes 1 am Schluß des Wirtschaftsjahrs in der Steuerbilanz niedriger als mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten bewertet worden, so darf die Rücklage den steuerlichen Gewinn bis zur Höhe des Betrags mindern, der sich bei Anwendung des nach Absatz 2 berechneten Vomhundertsatzes auf den in der Steuerbilanz ausgewiesenen niedrigeren Wert ergibt. Liegt dieser Wert unter dem Börsen- oder Marktpreis (Wiederbeschaffungspreis) am Schluß des Wirtschaftsjahrs, so kann eine Rücklage nicht gebildet werden.

(4) Für Wirtschaftsgüter, die sich am Schluß des Wirtschaftsjahrs im Zustand der Be- oder Verarbeitung befinden und für die ein Börsen- oder Marktpreis (Wiederbeschaffungspreis) nicht vorhanden ist, sind die Absätze 1 bis 3 mit der Maßgabe anzuwenden, daß die Preissteigerung nach dem Börsen- oder Marktpreis (Wiederbeschaffungspreis) des nächsten WG zu berechnen ist, in das das im Zustand der Be- oder Verarbeitung befindliche Wirtschaftsgut eingeht und für das ein Börsen- oder Marktpreis (Wiederbeschaffungspreis) vorliegt.

(5) Die Rücklage für Preissteigerung ist spätestens bis zum Ende des auf die Bildung folgenden sechsten Wirtschaftsjahrs gewinnerhöhend aufzulösen. Bei Eintritt wesentlicher Preissenkungen, die auf die Preissteigerungen im Sinne des Absatzes 1 folgen, kann eine Auflösung zu einem früheren Zeitpunkt bestimmt werden.

(6) Voraussetzung für die Anwendung des Absatzes 1 ist, daß die Bildung und die Auflösung der Rücklage in der Buchführung verfolgt werden können.“

670 1. Rechtentwicklung

Rechtslage bis 1989: Um den volkswirtschaftlichen Forderungen zu entsprechen und die bei der Nominalwertrechnung (s. Einf. ESt. Anm. 550) unvermeidlichen nachteiligen Auswirkungen wenigstens zum Teil zu beseitigen, ließ die FinVerw. für die VZ 1950–1951 durch LänderErl., BStBl. II 1952 S. 98, unter bestimmten Voraussetzungen die Bildung einer Preisdifferenzrücklage zur Vermeidung von Scheingewinnen beim Vorratsvermögen zu. Es handelte sich hierbei lediglich um Billigkeitsmaßnahmen, die auf §§ 127, 131 AO aF gestützt waren. Die Preisdifferenzrücklage war in einer vom FA zu bestimmenden Weise zugunsten der steuerlichen Gewinne der folgenden Wj. aufzulösen. Der Stpfl. konnte die Rücklage aber vorzeitig – in einem kürzeren als dem vom FA zunächst bestimmten Zeitraum oder gar in einem einzigen Wj. – auflösen (FinVerw., DB 1953 S. 660) und zwar auch dann, wenn er keinen entsprechenden Vorbehalt gemacht hatte.

Die Regelung des Problems der „Scheingewinne“ (s. § 6 Anm. 967) durch Erlasse erwies sich indes als unzulänglich und rechtlich bedenklich. Daher erfolgte eine gesetzliche Regelung durch § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG 1955 ff. Die Bestimmung ermächtigt die BReg. zum Erlass von Vorschriften durch Rechtsverordnung zur Milderung der Scheingewinnbesteuerung durch Bildung einer *Rücklage für Preissteigerungen*. Einzelheiten s. § 74 EStDV 1955 ff. sowie Abschn. 228 EStR 1955 ff. In EStG 1975 ff. blieb die Preissteigerungsrücklage erhalten. Seit der EStDV 1975 wurde Gewinnermittlung auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung nicht mehr verlangt, statt dessen Verfolgbarkeit der Rücklagenbildung und -auflösung in der Buchführung (§ 74 Abs. 6 EStDV aF).

Rechtslage ab 1990: Stpfl. durften die Preissteigerungsrücklage letztmalig für solche Wj. bilden, die vor dem 1. 1. 90 endeten (§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b idF des StReformG 1990 v. 25. 7. 88, BGBl. I S. 1093, BStBl. I S. 224 [242] und § 74 Abs. 1 EStDV, idF v. 28. 7. 92, BGBl. I S. 1418, BStBl. I S. 498). Da die Rücklage spätestens innerhalb von sechs Jahren aufzulösen war (§ 74 Abs. 5 EStDV), wurden folgerichtig mit JStG 1996 v. 11. 10. 95, BGBl. I S. 1250, BStBl. I S. 438 (574), sowohl § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG als auch § 74 EStDV aufgehoben.

Handelsrecht: Nach § 247 Abs. 3 HGB „dürfen“ für Preissteigerungsrücklagen Passivposten in der Handelsbilanz gebildet werden. Sie sind als „Sonderposten mit Rücklageanteil“ auszuweisen und nach Maßgabe des Steuerrechts aufzulösen. Für KapGes. ist diese Regelung jedoch in § 273 HGB auf Posten beschränkt, bei denen das Steuerrecht die Anerkennung davon abhängig macht, daß der Sonderposten in der Handelsbilanz gebildet wird. Da für die Preissteigerungsrücklage weder vom Steuerrecht noch von der FinVerw. (Abschn. 228 Abs. 5 EStR aF) eine „umgekehrte Maßgeblichkeit“ gefordert wurde, konnte die Preissteigerungsrücklage bei KapGes. nicht mehr unter die „Sonderposten mit Rücklageanteil“ aufgenommen werden. Handelsbilanziell ist die Preissteigerungsrücklage bei KapGes. aufzuteilen. Ihr Steueranteil ist als Rückstellung für (latente) Steuern gem. § 274 Abs. 1 HGB zu passivieren. Die Berücksichtigung des Eigenkapitalanteils der Rücklage kann nur im Rahmen einer freiwilligen Bildung „anderer Gewinnrücklagen“ aus dem Ergebnis erfolgen.

671–675 Einstweilen frei.

2. Voraussetzungen (§ 74 Abs. 1 EStDV aF)

676

Allgemeines: Nach § 74 Abs. 1 EStDV aF konnten Stpfl., die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG ermitteln, für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (vgl. BMF v. 25. 3. 76, BStBl. I S. 246; BFH v. 17. 1. 80 IV R 156/77, BStBl. II S. 434) des Umlaufvermögens, deren Markt- oder Börsenpreis am Schluß des Wj. gegenüber dem Preis am Schluß des vorangegangenen Wj. um mehr als 10 vH gestiegen war, eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage für Preissteigerung bilden. Die Regelung galt nur für vertretbare WG (BFH v. 17. 12. 85 VIII R 288/82, BStBl. II S. 346).

Höchstbetrag: Der zulässige Höchstbetrag der Rücklage ergab sich durch Multiplikation des maßgeblichen vH-Satzes mit den AK/HK der rücklagebegünstigten WG (§ 74 Abs. 3 Satz 1 EStDV aF). Den so ermittelten Höchstbetrag konnte der Stpfl. auch unterschreiten. Eine Nachholung nicht ausgeschöpfter Rücklagenbildung war jedoch unzulässig, da § 74 Abs. 1 EStDV aF eine gewinnmindernde Rücklagenbildung nur im Wj. der Preissteigerung zuließ.

Auflösung: Die Rücklage war spätestens bis zum Ende des auf die Bildung folgenden sechsten Wj. gewinnerhöhend aufzulösen (§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG aF; § 74 Abs. 5 Satz 1 EStDV aF). Die vorzeitige Auflösung (zB in Verlustjahren) war jederzeit zulässig. Die Erstanwendung des Lifo-Verfahren erforderte die gewinnerhöhende Auflösung früher gebildeter Preissteigerungsrücklagen (§ 84 Abs. 4 a Satz 2 EStDV), allerdings durfte der Wertansatz nach Lifo um den Auflösungsbetrag gemindert werden (§ 84 Abs. 4 a Satz 3 EStDV; DANKMEYER/KLÖCKNER, DB 1985 S. 253, § 6 Anm. 1068). Die Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs führte zur Auflösung der Preissteigerungsrücklage (FG Rhld.-Pf. v. 16. 4. 70, EFG S. 498, rkr.). Da der Stpfl. nach Veräußerung oder Aufgabe keinen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 mehr durchführt, kam eine Weiterführung zB bis zum Ablauf der 6-Jahres-Frist nicht in Betracht. Der Gewinn aus der Auflösung einer Preissteigerungsrücklage erhöht nach BFH v. 4. 6. 73 IV R 133/71, BStBl. II 1974 S. 27, den Veräußerungsgewinn. Beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer PersGes. war die anteilige Rücklage im Jahr des Ausscheidens gewinnerhöhend aufzulösen, da die anderen Gesellschafter diese nicht übernehmen konnten. Die Gewinnerhöhung war dem ausscheidenden Gesellschafter zuzurechnen und erhöht dessen ermäßigt besteuerten Veräußerungsgewinn.

Buchhalterische und bilanzielle Voraussetzungen: Voraussetzung der steuerlichen Anerkennung war, daß die Bildung und die Auflösung der Rücklage in der Buchführung verfolgt werden konnten (§ 74 Abs. 6 EStDV aF). Verfolgbarkeit bedeutet, daß die jährlichen Zuführungen und Auflösungen getrennt werden und daß der Bestand der nach Jahren und WG-Gruppen gesondert ausgewiesenen Rücklagen (s. Abschn. 228 Abs. 5 Satz 3 EStR aF) für einen sachverständigen Dritten ohne größere Schwierigkeiten und in angemessener Zeit aus der Buchführung ersichtlich sind.

Einstweilen frei.

677–693

VI. Rückstellung für Produzentenhaftung (Produkthaftung)

Schrifttum zur bürgerlichen Rechtslage: GRAF VON WESTPHALEN, Neue Gesichtspunkte für die Produkthaftung, BB 1971 S. 152; DURCHLAUB, Überblick über die Haftung des Produzenten, DB 1976 Beil. 3 zu Heft 4; KULLMANN, Produzentenhaftung in der Rspr. des BGH, BB 1976 S. 1085; DIEDERICHSEN, Wohin treibt die Produzentenhaftung, NJW

1978 S. 1281; DURCHLAUB, Vorschläge zur Produkthaftung in der Europ. Gemeinschaft und Maßnahmen zur Risikominderung, DB 1978 S. 1529; LÖWE, Erhebliche Erhöhung des Produktrisikos durch den BGH, BB 1978 S. 1495; SCHMIDT-SALZER, Die Bedeutung der Entsorgungs- und Schwemmschachtentscheidung des BGH für das Produzentenhaftungsrecht, BB 1979 S. 1; DERS., Die neuen Dimensionen des Produktrisikos, BB 1980 S. 1; KULLMANN/PFISTER, Produkthaftung, Loseblattwerk, Berlin 1980 ff.; J. LEMPENAU, Die Haftung des Zulieferer Unternehmens nach den Grundsätzen der Produkthaftung, DB 1980 S. 1679; BRENDI, Produkt und Produkthaftung, Loseblattwerk, Freib. 1980 ff.; KULLMANN, Die Rspr. des BGH zur deliktischen Haftung des Herstellers für Schäden an der von ihm hergestellte Sache, BB 1985 S. 409; SACK, Produzentenhaftung und Produktbeobachtungspflicht, BB 1985 S. 813; GRAF VON WESTPHALEN, Das neue Produkthaftungsgesetz, NJW 1990 S. 83 DERS., Produkthaftungshandbuch, 2. Aufl., München 1997; HONSELL, ProdHaftG und allg. Deliktshaftung, JuS 1995 S. 211.

Schrifttum zur einkommensteuerlichen Rechtslage: POPP, Rückstellungen des Herstellers schadensverursachender Erzeugnisse, DB 1976 S. 455; H. VOGEL, Zur Bildung von Rückstellungen wegen Produzentenhaftung, DB 1977 S. 1475; KÜFFNER, Produkthaftung als Unternehmens- und Bilanzierungsproblem – Zur Produkthaftung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, DStR 1978 S. 539; OSWALD, Rückstellungen für Garantie- und Haftpflichtleistungen bei der Produkthaftung und der Haftung aufgrund des neuen Gesetzes über die allgemeinen Geschäftsbedingungen, DStZ 1978 S. 59; SÖFFING, Neue Rückstellungsprobleme, FR 1978 S. 598 (601); BORDEWIN, Rückstellungen für Produzentenhaftung, BB 1979 S. 413; DURCHLAUB, Rückstellungen für Gewährleistungen und Ersatzansprüche, BB 1979 S. 825; BUDDE, in: Bericht über die Fachtagung 1980 des IdW, Düss. 1980 S. 61; CHRISTIANSEN, StBp. 1980 S. 151; KOTTKE, Zur Anrechnung von Haftpflichtversicherungsansprüchen auf Rückstellungen, insbesondere für Produzentenhaftung, FR 1980 S. 510; GRAF VON WESTPHALEN, Rückstellungen wegen gesteigerter Risiken aus der Produzentenhaftung, WM 1981 S. 1154; VOLLMER/NICK, Die Zulässigkeit von Pauschalrückstellungen für Produkthaftpflichttrisiken, DB 1985 S. 53; SCHARPF, Die Rspr. des BFH zur Rückstellung wegen Produzentenhaftung, DStR 1985 S. 171; HERZIG/HÖZEL, Rückstellungen wegen Produkthaftung, BB 1991 S. 99; SCHULTZ, Haftungstatbestände des Produkthaftungsrechts, DStR 1994 S. 1811; SCHWARZ, Die Zulässigkeit von Pauschalrückstellungen für Produkthaftungsansprüchen, DStR 1994 S. 195; DERS., Die Informationsstände für die Produkthaftungsrickstellung dem Grunde nach, DStR 1995 S. 1399.

694 1. Allgemeine Erläuterungen zur Produzentenhaftung

Begriff: Als Produzentenhaftung bezeichnet man die Haftung des Herstellers für Folgeschäden aus der Benutzung (oder bloßen Existenz) seiner Erzeugnisse, also außerhalb der Gewährleistung für Fehlerfreiheit des Erzeugnisses selbst. Die Schäden können an Personen, Sachen oder Vermögen auftreten. Geschädigt und anspruchsberechtigt können der bestimmungsgemäße Verbraucher oder Dritte sein. Haftender ist regelmäßig der Hersteller, uU aber auch dessen Zulieferer und der Händler.

Rechtentwicklung: Am 1. 1. 90 ist das ProdHaftG (v. 15. 12. 89, BGBl. I S. 2198) in Kraft getreten. Es geht zurück auf die EG-Richtlinie Produkthaftung v. 25. 7. 85 und begründet erstmalig eine verschuldensunabhängige Produkthaftung. Die bis zum 1. 1. 90 mangels ausdrücklicher Regelung durch die Rspr. verschärfte verschuldensabhängige Produkthaftung wird von der Neuregelung nicht berührt (§ 15 Abs. 2 ProdHaftG), was in der Praxis dazu geführt hat, daß Schadensersatzansprüche wegen des größeren Geltungsbereiches vornehmlich auf die von der Rspr. entwickelten Grundsätze zur Deliktshaftung gestützt werden (zu den einzelnen Haftungstatbeständen s. Anm. 695; zur Rechtentwicklung in Deutschland, Österreich und der Schweiz vgl. HONSELL, JuS 1995 S. 211).

Abgrenzung zur Garantiehftung: Die Garantiehftung betrifft die Gebrauchs- und Funktionsfähigkeit und den Wert, die Produkthaftung die Sicher-

heit der gelieferten Sache. Während die Garantiehaftung das wirtschaftliche Nutzungs- und Äquivalenzinteresse der Vertragspartners schützt, zielt die Produkthaftung auf den Schutz des Integritätsinteresses jedes Benutzers und Dritten daran, daß von der gelieferten Sache keine Gefahr für Leben, Gesundheit und Sachwerte ausgeht (PALANDT/THOMAS, BGB LVI. § 3 ProdHaftG Rz. 1; vgl. zur Abgrenzung auch FG Nürnberg. v. 1. 7. 81, EFG 1982 S. 15, rkr.)

2. Voraussetzungen der Rückstellungsbildung

a) Rechtsgrundlagen der Haftung

695

Gefährdungshaftung nach dem ProdHaftG: Das ProdHaftG begründet eine Gefährdungshaftung des Herstellers für Körper-, Gesundheits- und Sachschäden, die durch den Fehler eines Produkts verursacht worden sind (§ 1 Abs. 1 Satz 1 ProdHaftG). Nicht umfaßt sind Sachschäden, die am Produkt selbst oder bei betrieblicher oder gewerblicher Verwendung entstehen (§ 1 Abs. 1 Satz 2 ProdHaftG). Das Gesetz selbst definiert die einzelnen haftungsbegründenden Tatbestandsmerkmale Produkt (§ 2 ProdHaftG), Fehler (§ 3 ProdHaftG) und Hersteller (§ 4 ProdHaftG). Da das Verschulden nicht Voraussetzung der Haftung ist, kann sich der Hersteller nicht exculpieren, allerdings zeigen § 1 Abs. 2 und Abs. 3 ProdHaftG eine Reihe von haftungsausschließenden Tatbeständen auf. Die Haftung ist bei Personenschäden auf einen Höchstbetrag von 160 Mio. DM begrenzt (§ 10 ProdHaftG); bei Sachschäden beträgt die Selbstbeteiligung des Geschädigten 1125 DM (§ 11 ProdHaftG). Neben der 3jährigen Verjährungsfrist (§ 12 ProdHaftG), deren Lauf mit der Kenntnis des Geschädigten beginnt, sieht das Gesetz eine kenntnisunabhängige 10jährige Ausschußfrist vor (§ 13 ProdHaftG).

Verschuldensabhängige Haftung (§ 823 BGB): Die deliktische Produkthaftung nach § 823 BGB wird von dem ProdHaftG nicht berührt (§ 15 Abs. 2 ProdHaftG). Sie umfaßt im Unterschied zur Haftung nach dem ProdHaftG einen Schmerzensgeldanspruch (§ 847 BGB), einen Schadensersatzanspruch bei gewerblicher Nutzung der Sache einschließlich entgangenen Gewinn, ist weder bei Sach- noch bei Personenschäden höchstbetragsmäßig begrenzt und verjährt ohne Kenntnis des Geschädigten erst nach 30 Jahren (§ 852 Abs. 1 BGB). Voraussetzung der Haftung ist ein zumindest fahrlässiger Verstoß des Herstellers gegen die Verkehrssicherungspflicht beim Inverkehrbringen eines fehlerhaften Produkts. Den Hersteller trifft eine Organisations-, Instruktions- und Produktbeobachtungspflicht zur Vermeidung von Konstruktions-, Fabrikations- oder Instruktionsfehlern, gemessen an dem jeweiligen Stand der Technik. Für sog. Ausreißer haftet der Hersteller nicht. Von besonderer Bedeutung für die steuerliche Rückstellungsbildung sind die von der Rspr. entwickelten Grundsätze zur Beweiserleichterung. Der Geschädigte muß den Schaden, das Vorhandensein des Fehlers und die Ursächlichkeit des Fehlers für den Schaden beweisen. Gelingt ihm dieser Beweis, spricht zugunsten des Geschädigten ein Anscheinsbeweis dafür, daß der Fehler auf ein Verschulden des Herstellers beruht. Dieser muß beweisen, daß ihn kein Verschulden trifft (PALANDT/THOMAS, BGB LVI. § 823 Rz. 219).

Arzneimittel: §§ 84–93 ArzneimittelG v. 24. 8. 76 (BGBl. I S. 2445) begründen für pharmazeutische Unternehmen unter bestimmten Voraussetzungen eine Gefährdungshaftung für die von ihnen hergestellten Arzneimittel. Es handelt sich um spezielle Produkthaftungsvorschriften, die denen des ProdHaftG vorgehen (§ 15 Abs. 1 ProdHaftG). § 94 ArzneimittelG verpflichtet pharm. Unternehmer

zur Deckungsvorsorge für ihre Haftung durch Abschluß einer Haftpflichtversicherung oder durch eine Freistellungs- oder Gewährleistungsverpflichtung eines inländischen Kreditinstituts. Soweit die Risiken durch die Deckungsvorsorge abgedeckt sind, entfällt eine Rückstellung, darüber hinaus ist sie ggf. geboten. Vgl. dazu BMF v. 20. 11. 79, BStBl. I S. 685; im einzelnen FLATTEN, MedR 1993 S. 463.

Gentechnik: Für gentechnisch hergestellte Produkte gilt nach § 37 Abs. 2 GentechnikG v. 16. 12. 93 (BGBl. I S. 2066) eine verschärfte Produkthaftung. Der Ausschußtatbestand des § 1 Abs. 2 Nr. 5 ProdHaftG, wonach Produktfehler, die nach dem jeweiligen Stand der Technik zum Zeitpunkt des Inverkehrbringens nicht erkannt werden konnten, keine Produkthaftung nach sich ziehen (dazu PALANDT/THOMAS, BGB LVI. § 1 ProdHaftG Rz. 21), gilt für gentechnisch hergestellte Produkte nicht. Vgl. im einzelnen DEUTSCH, VersR 1992 S. 551.

696–697 Einstweilen frei.

698 b) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

Die Bildung einer Rückstellung für Produzentenhaftung setzt voraus, daß eine Inanspruchnahme des Stpfl. nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag und den Kenntnissen des Stpfl. bei Bilanzaufstellung wahrscheinlich ist. Insofern gilt das gleiche wie bei Garantieverpflichtungen, s. Anm. 618, 630. Nicht ausreichend ist zB der Hinweis auf den sprunghaften Anstieg von Inanspruchnahmen auf Grund der Rspr. zur Produzentenhaftung im allgemeinen oder auf die Inanspruchnahme anderer Hersteller gleicher Waren oder auch auf das bloße Vorhandensein von Fehlern der eigenen Erzeugnisse. Andererseits ist die Rspr. betr. Rückstellungen wegen Haftpflichtverbindlichkeiten (die den Anspruch begründenden Tatsachen müßten im einzelnen bekannt geworden sein), die schon im allgemeinen zu eng ist (s. Anm. 2200 „Haftpflicht“), hier nicht anwendbar (aA HORLEMANN, BB 1984 S. 2163), da dort von Seltenheit und Vereinzeln der Haftpflichtfälle ausgegangen wird, während die Rspr. die Produzentenhaftung im Lauf der Zeit erheblich verschärft hat, insbes. die Beweislage für den Hersteller ungünstig ist und die Geschädigten laufend anspruchsbewußter und klagebereiter werden. Die mit dem ProdHaftG eingeführte verschuldensunabhängige Haftung tut ein übriges hinzu, wenngleich ihre praktische Bedeutung nicht überschätzt werden darf, s. Anm. 694.

Ausreichend ist es daher uE, wenn bis zur Bilanzaufstellung bekannt geworden ist, daß Fehler unterlaufen sind und daß nach der Art dieser Fehler der Eintritt von konkret beschreibbaren Schäden wahrscheinlich ist, auch wenn Ansprüche von Geschädigten noch nicht geltend gemacht worden sind (vgl. BFH v. 16. 7. 69 I R 81/66, BStBl. II 1970 S. 15 und v. 11. 11. 81 I R 157/79, BStBl. II 1982 S. 748 zur Rückstellung wegen Patentverletzung). Wenn im einzelnen Fall die Höhe der Schäden schwer schätzbar ist, so steht dies doch der Bildung der Rückstellung dem Grunde nach nicht entgegen.

Ähnlich THOMAS, BB 1976 S. 1170 ff.; H. VOGEL, DB 1977 S. 1476, JbFStR 1977/78 S. 247; GLADE, StJb. 1978/79 S. 583 ff.; KÜFFNER, DStR 1978 S. 544; SÖFFING, FR 1978 S. 602; KORN, KÖSDI 1979 S. 3262, 1982 S. 4866; MAYER-WEGELIN, DStZ 1980 S. 269; s. auch Anm. 704; FG Nürnberg v. 1. 7. 81, EFG 1982 S. 15, rkr., wo bei einem neugegründeten Unternehmen eine Rückstellung für Produzentenhaftung in Höhe des branchenmäßigen Satzes für Garantierückstellungen (1 vH des Umsatzes) abzüglich entsprechenden Versicherungsschutzes von 80 vH, somit 20 vH von 1 vH, anerkannt wurden. Etwas enger BORDEWIN, BB 1979 S. 414: Rückstellung, wenn ein Fehler bekannt wird, „der auf Grund belegbarer Erfahrungen in der Vergangenheit, die auch in

anderen Unternehmen angefallen sein können, wahrscheinlich zu Schäden bei den Benutzern führen wird“; zust. CHRISTIANSEN, StBp. 1980 S. 154.

Einstweilen frei.

699

3. Rückstellungsbildung

a) Allgemeines

700

Pflicht zur Rückstellungsbildung: Der Stpfl. ist bei Vorliegen der genannten Voraussetzungen (s. Anm. 695–698) gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB verpflichtet, Verbindlichkeitsrückstellungen wegen der zu erwartenden Inanspruchnahme aus Produkthaftung zu bilden. Ein Passivierungswahlrecht besteht nicht.

Zeitpunkt: Die Rückstellung ist frühestens zum Schluß des Wj., in dem das Produkt in den Verkehr gebracht und dadurch die Gefahr der Haftung begründet worden ist, und nicht bereits im Jahr der Herstellung zu bilden (vgl. auch POPP, DB 1976 S. 457; H. VOGEL, DB 1977 S. 1476; OSWALD, DSz 1978 S. 65).

Einstweilen frei.

701–703

b) Methoden der Rückstellungsbildung

704

Einzelrückstellung: Bei Haftpflichtverbindlichkeiten, zu denen auch die Inanspruchnahme aus dem ProdHaftG gehört, läßt die Rspr. nur Einzelrückstellungen zu, dh. entsprechend dem Risiko, das aus einzelnen, bestimmten Fällen eines fehlerhaften Verhaltens droht (zweifeln BFH v. 30. 6. 83 IV R 41/81, BStBl. II 1984 S. 263; s. Anm. 2200 „Haftpflicht“). Nach Auffassung der FinVerw. gilt dies auch für die Produzentenhaftung (OFD Münster v. 28. 7. 85, DSr 86, 756; für Einzelrückstellung auch H. VOGEL, DB 1977 S. 1475; KOTTKE, FR 1980 S. 510; CHRISTIANSEN, StBp. 1980 S. 151; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XVI. § 5 Anm. 550 „Produkthaftung“).

Pauschalrückstellung: Die Fragestellung, ob nur Einzel- oder auch Pauschalrückstellungen zulässig sind, erscheint nicht hinreichend differenziert. Wie bereits in Anm. 698 bemerkt, ist die Rspr. zu allgemeinen Haftpflichtrückstellungen nicht auf die Produzentenhaftung übertragbar, da das Risiko hier erheblich breiter ist. Steht zB fest, daß bei einer Serienfertigung in einzelnen Fällen ein Fehler unterlaufen ist und daß dieser wahrscheinlich zu bestimmten Schäden führen wird, so muß für dieses Risiko eine Rückstellung gebildet werden, und wenn die Zahl der fehlerhaften Waren, ihr Anteil an der gesamten gelieferten Serie, nicht bekannt ist, muß geschätzt werden und die Rückstellung pauschal in Form eines vH-Satzes auf die Serie bezogen werden.

Für pauschale Rückstellung auch KÜFFNER, DSr 1978 S. 544; GRAF VON WESTPHALEN, WM 1981 S. 1154; KORN, KÖSDI 1979 S. 3262, 1982 S. 4866; MAYER-WEGELIN, DSz 1980 S. 269; SCHARPF, DSr 1985 S. 171; VOLLMER/NICK, DB 1985 S. 53; HERZIG/HÖTZEL, BB 1991, S. 99; SCHWARZ, DSr 1994 S. 194; DERS., DSr 1995 S. 1399.

4. Höhe der Rückstellung

705

ProdHaftG: Bei der Bemessung der Höhe der Rückstellung sind die gesetzlichen Haftungshöchstbeträge für Personenschäden (160 Mio. DM, § 10 ProdHaftG) und die Selbstbeteiligung des Geschädigten bei Sachschäden (1125 DM, § 11 ProdHaftG) entsprechend zu berücksichtigen.

Umstände des Einzelfalls: Im übrigen hängt die Höhe der Rückstellung ganz von den Umständen des einzelnen Falls ab, da Erfahrungen häufig noch fehlen und die Schäden sehr unterschiedlicher Art sein können. Ggf. kann aus Schadensersatzansprüchen, die gegen den Stpfl. oder in der Branche bereits geltend gemacht worden sind, auf die Höhe weiterer drohender Ansprüche geschlossen werden. Sind Ansprüche noch nicht geltend gemacht worden, so müssen Art und Höhe der aus bekanntgewordenen Fehlern drohenden Schäden ermittelt oder geschätzt werden. Dabei müssen außergewöhnliche und deshalb wenig wahrscheinliche Ereignisse außer Betracht bleiben. Einen Anhalt für die Höhe des vom Stpfl. selbst für wahrscheinlich gehaltenen Risikos kann die Höhe einer von ihm gegen die Haftung abgeschlossenen Versicherung bieten. Jedoch spricht das Unterlassen einer Versicherung nicht gegen die Wahrscheinlichkeit des Risikos (glA POPP, DB 1976 S. 4589; BORDEWIN, BB 1979 S. 414; CHRISTIANSEN, StBp. 1980 S. 155; KOTTKE, FR 1980 S. 510; s. Anm. 611 betr. Garantieverpflichtungen und Anm. 1530 „Unterlassung von Versicherungsschutz“), und ebensowenig schließt daher die Höhe der Versicherung die Annahme eines darüber hinausgehenden Risikos etwa zwingend aus. Eventuell können Erfahrungen von Versicherungsunternehmen über die Höhe der Schäden in gleichartigen Betrieben herangezogen werden. Vgl. zur Beurteilung der Schadensmöglichkeiten auch THOMAS, BB 1976 S. 1165.

Versicherungsschutz: Über seine Bedeutung für die Bildung der Rückstellung s. Anm. 1522.

706–709 Einstweilen frei.

VII. Prozeßkostenrückstellung

Schrifttum: MITTELBACH, Die Bilanzierung von Prozeßrisiken, DStR 1966 S. 559; SUHR, Prozeßrisiko und Wertaufhellung in der Steuerbilanz und bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, StBp. 1973 S. 1 und 30; EIFLER, Grundsätze ordn. Bilanzierung für Rückstellungen, Düss. 1976 S. 191–195; G. LEMPENAU, Aktuelle bilanzrechtliche Fragen aus der Sicht des Stichtagsprinzips, StBj. 1978/79 S. 149 (175); SCHUHMAN, Inf. 1980 S. 175; STENGEL, Rückstellungen für Risiken aus Rechtsstreiten, BB 1993 S. 1403.

1. Allgemeine Erläuterungen zur Prozeßkostenrückstellung

710 a) Verhältnis zu Aktivierungsfragen

Folgekosten: Prozeßkosten teilen als Folgekosten die estrechtliche Qualifikation der Aufwendungen, die Gegenstand des Prozesses waren (BFH v. 1. 12. 87 IX R 134/83, BStBl. II 431 mwN). Soweit nach diesem Grundsatz drohende Prozeßkosten nicht als sofort abziehbare Betriebsausgaben zu qualifizieren sind, darf der Bilanzierende für sie keine Rückstellung bilden.

Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht: Prozeßkosten zur Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein WG des Betriebsvermögens gehören zu den AK (BFH v. 14. 8. 56 I 82/56 U, BStBl. III S. 321 betr. Räumungsprozeß gegen Mieter nach Anschaffung eines Grundstücks); ggf. Teilwertabschreibung; s. auch § 6 Anm. 1500 „Prozeßkosten“.

Verteidigung des rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums: Prozeßkosten zur Verteidigung des rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums an einem WG des Betriebsvermögens bilden einen Teil der AK des WG, wenn mit den

Prozeßkosten bereits bei der Anschaffung gerechnet und dies bei der Bemessung des Kaufpreises berücksichtigt wurde (ADS V. § 255 HGB Tz. 36). Dagegen handelt es sich bei nachträglichen Abwehrkosten um sofort abzichbare Betriebsausgaben, für die unter den nachfolgend beschriebenen Voraussetzungen eine Rückstellung gebildet werden kann, da sie nicht der Erlangung, sondern nur der Erhaltung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das streitige WG dienen und daher nicht dem Begriff der AK entsprechen (glA BREZING, StbJb. 1972/73 S. 349 f.: für Behandlung als nachträgliche AK RFH v. 8. 7. 31, RFHE Bd. 29 S. 125 betr. Einkünfte aus Vermietung; ausgenommen bei geringfügigen Beträgen; BFH v. 25. 1. 57 VI 52/55 U, BStBl. III S. 75 betr. Prozeß um Rückerstattung von Aktien des Privatvermögens).

b) Betrieblicher Zusammenhang

711

Strafprozeß: Aufwendungen für eine betrieblich veranlaßte Strafverteidigung bilden Betriebsausgaben, und zwar auch bei Verurteilung des Stpfl. (BFH v. 19. 2. 82 VI R 31/78, BStBl. II S. 467; v. 21. 11. 83 GrS 2/82, BStBl. II 1984 S. 160 [166]). Drohende Aufwendungen für die Prozeßführung sind daher zurückzustellen (überholt ist damit BFH v. 30. 8. 62 IV 269/60 U, BStBl. III 1963 S. 5).

Zivilprozeß: Maßgebend für den betrieblichen Zusammenhang ist der Gegenstand des Prozesses und nicht sein Ausgang. Aufwendungen für gegen den Betrieb als solchen angestrengte Prozesse sind immer betrieblich veranlaßt, auch wenn der geltend gemachte Anspruch das Privatvermögen der Gesellschafter trifft (RFH v. 22. 6. 38 VI 198/38, RStBl. 1939 S. 195). Für drohende Kosten eines Zivilprozesses, in welchem vom Stpfl. die Rückzahlung von Geldern verlangt wird, die er angeblich im Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit unterschlagen hat, kann der Stpfl. eine Rückstellung bilden (BFH v. 14. 7. 66 IV 344/62, BStBl. III S. 590). Zwar rechnet der BFH Aufwendungen, die durch den Stpfl. unter schuldhafter Verletzung außersteuerlicher Vorschriften verursacht werden, bei Vorsatz zum privaten Lebensbereich. BFH v. 14. 7. 66 IV 344/62, BStBl. III S. 590, behandelt jedoch Kosten eines passiven Zivilprozesses auch in solchen Fällen so lange als BA/WK, wie nicht durch ein dem Klageantrag stattgebendes Urteil eindeutig festgestellt worden ist, daß der gegen den Stpfl. erhobene Vorwurf zu Recht bestand. Bis dahin kann der Prozeß durch Vergleich enden und der Stpfl. die Kosten ganz oder teilweise übernehmen, ohne daß geklärt wird, ob der Vorwurf berechtigt war (BFH v. 14. 7. 66 IV 344/62, BStBl. III S. 590; ablehnend o. V., DStZ 1967 S. 19).

Einstweilen frei.

712–716

2. Voraussetzungen der Rückstellungsbildung

a) Rückstellung bei schwebendem Prozeß

717

Aktivprozeß ist ein vom Stpfl. angestrenzter Rechtsstreit. Die drohenden Kosten eines schwebenden Aktivprozesses sind als ungewisse Verbindlichkeiten notwendig zurückzustellen (BFH v. 27. 5. 64 IV 352/62 U, BStBl. III S. 478; v. 6. 12. 95 I R 14/95, BStBl. II 1996 S. 406). Dies schließt die Prüfung der Chancen für den Prozeßerfolg oder -mißerfolg mit ein (glA FG Hamb. v. 28. 10. 94, EFG 1995 S. 559). An die Prüfung sind allerdings keine zu hohen Anforderungen zu stellen, denn jeder Prozeß birgt ein Kostenrisiko. Daß der Stpfl. den Prozeß selbst angestrengt hat, besagt nicht, daß er ihn für risikolos hielt. Das gilt besonders für

einen vom Stpfl. angestregten finanzgerichtlichen Prozeß (glA EBERL, StB 1983 S. 162). Hatte am Bilanzstichtag ein Anwalt für den Stpfl. bereits vor Klageerhebung honorarpflichtige Leistungen erbracht, so ist hierfür bei bekannter Höhe der Verpflichtung eine Verbindlichkeit, andernfalls eine Rückstellung auszuweisen (RFH v. 12. 8. 27 I A 289/27, StuW Nr. 560). Rückstellungen für die Gefahr, bereits aufgewendete Rechtsverfolgungskosten nicht zurückerstattet zu bekommen, dürfen nicht gebildet werden (FG Hamb. v. 28. 10. 94, EFG 1995 S. 559).

Passivprozeß ist ein gegen den Stpfl. aus – vom Stpfl. her gesehen – betrieblichen Gründen (s. Anm. 711) angestregter Prozeß. Für die in diesem Zusammenhang drohenden Aufwendungen muß der Stpfl. eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bilden (BFH v. 24. 6. 70 I R 6/68, BStBl. II S. 802). Dazu gehören auch die drohenden Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Streitverkündung, es sei denn, der Stpfl. tritt dem Rechtsstreit nicht bei. In diesem Fall gibt es keine dem Grunde nach ungewissen Verbindlichkeiten, da der Stpfl. bei Nichtbeitritt die entstandenen Aufwendungen auf jeden Fall selbst tragen muß. An die Prüfung der Erfolgsaussichten eines Passivprozesses sind wie beim Aktivprozeß keine zu hohe Anforderungen zu stellen. Selbst wenn das Gericht durch einen rechtlichen Hinweis gem. § 139 ZPO angedeutet hat, daß es erhebliche Bedenken gegen die Schlüssigkeit der gegen den Stpfl. angestregten Klage hat, besteht ein nicht geringes Mißerfolgsrisiko, sei es weil der Kläger aufgrund des Hinweises den Klageantrag schlüssig darlegt, sei es weil das Gericht aufgrund neuer Erkenntnisse oder neuer Besetzung zu einer anderen Einschätzung kommt.

718 Einstweilen frei.

719 b) Rückstellung bei drohendem Prozeß

Bloße Möglichkeit: Die bloße Möglichkeit, daß dem Stpfl. durch einen Prozeß Aufwendungen erwachsen können, genügt für die Bildung einer Rückstellung nicht (RFH v. 28. 10. 31, RStBl. 1932 S. 144). Insoweit gilt es zwischen einer Antizipation von Verbindlichkeiten auf rechtlicher Grundlage und der Antizipation von Aufwendungen auf betriebswirtschaftlicher Grundlage zu unterscheiden (glA FG Hamb. v. 28. 10. 94, EFG 1995 S. 559).

Hinreichende Wahrscheinlichkeit: Ungewisse Prozeßkostenverbindlichkeiten sind dann auszuweisen, wenn ihre Entstehung hinreichend wahrscheinlich ist. Das kann bereits vor Rechtshängigkeit des Prozesses der Fall sein. Die Auffassung des BFH v. 6. 12. 95 I R 14/95, BStBl. II 1996 S. 406 (zustimmend SCHMIDT/WEBER-GRELLET XVI. § 5 Anm. 550 „Prozeßkosten“; BLÜMICH/SCHREIBER § 5 Anm. 920; LITTMANN/BITZ/HELLWIG, §§ 4, 5 Anm. 949 „Rückstellung für Prozeßkosten“), wonach dafür die Erhebung der Klage oder die Einlegung eines Rechtsmittels durch den Stpfl. oder den Prozeßgegner zwingend erforderlich ist, widerspricht dem Vorsichtsprinzip. Zwar ist die Rechtshängigkeit Tatbestandsmerkmal der Prozeßkostenverbindlichkeit. Allerdings kann ein Prozeß und damit die Prozeßkostenverbindlichkeit bereits vorher aufgrund anderer Umstände hinreichend wahrscheinlich sein. Die Wahrscheinlichkeit ist nach den Verhältnissen am Bilanztag und den Kenntnissen des Stpfl. bei der Bilanzaufstellung zu beurteilen (glA BFH v. 6. 12. 95 I R 14/95 aaO). Für betrieblich veranlaßte Strafprozesse (s. Anm. 711) reicht idR die Erhebung der Anklage aus, auch wenn über die Eröffnung der Hauptverhandlung (§§ 199–211 StPO) noch nicht entschieden ist. In Zivilprozessen kann bereits die Einleitung eines Mahnverfahrens

rens die hinreichende Wahrscheinlichkeit für einen Prozeß in der Hauptsache begründen.

Nach BFH v. 24. 6. 70 I R 6/68, BStBl. II S. 802, soll eine Rückstellung bei einem noch nicht rechtshängigen Prozeß „in der Regel“ nicht zulässig sein, weil der Stpfl. die Entstehung der Kosten durch Einigung mit dem Gegner abwenden könne und der Kläger ferner die Kosten trage, wenn der Stpfl. als Beklagter nicht durch sein Verhalten zur Erhebung der Klage Veranlassung gegeben habe und den Klageanspruch sofort anerkenne (§ 93 ZPO; zust. SPEICH, FR 1971 S. 248). Die Begründung überzeugt nicht. Zwar ist ggf. der Fall des § 93 ZPO zu berücksichtigen, er bildet aber die Ausnahme, dh. regelmäßig wird der Stpfl., dem am Bilanzstichtag ein Prozeß angedroht worden ist, den geltend gemachten Anspruch bereits so nachdrücklich bestritten haben, daß daraus seine Absicht hervorgeht, es auf einen Prozeß ankommen zu lassen. Richtig ist, daß der Nachweis dieser Absicht wegen § 93 ZPO notwendig ist und schwierig sein kann (EIFLER, Grundsätze ordn. Bilanzierung für Rückstellungen, Düss. 1976 S. 192 f.). Für Prozeßwilligkeit des Stpfl. spricht es, wenn die Klage bis zur Bilanzaufstellung erhoben und der Klageanspruch vom Stpfl. nicht sofort anerkannt worden ist (ähnlich EIFLER aaO: bei Klageerhebung innerhalb von 8–10 Wochen nach dem Bilanzstichtag).

BFH v. 24. 6. 70 I R 6/68, BStBl. II S. 802, ist gestützt auf BFH v. 27. 5. 64 IV 352/62 U, BStBl. III S. 478. Jenes Urteil betraf einen Aktivprozeß (s. Anm. 717). Während bei Passivprozessen der Stpfl. es nicht in der Hand hat, den Prozeß zu verhindern, hängt es bei Aktivprozessen häufig (aber nicht immer) vom freien Entschluß des Stpfl. ab, ob er ihn führt. Daher sind bei Aktivprozessen strengere Maßstäbe anzusetzen als bei Passivprozessen. Die am Bilanzstichtag bestehende bloße Absicht des Stpfl., einen Prozeß selbst anzustrengen, reicht für die Rückstellungsbildung nicht aus (BFH v. 24. 6. 70 I R 6/68, BStBl. II S. 802).

Weitere Instanzen: Nach Ansicht der Rspr. dürfen nur die Kosten bis zu der am Bilanzstichtag angerufenen Instanz zurückgestellt werden (BFH v. 6. 12. 95 I R 14/95 aaO; v. 24. 6. 70 I R 6/68 aaO; v. 27. 5. 64 IV 352/62 U aaO). Die Einlegung des Rechtsmittels sei „unabdingbares und damit wesentliches Tatbestandsmerkmal für die Prozeßkostenverpflichtung“. Allerdings sei der bis zur Bilanzaufstellung eingetretene Fortgang des Prozesses zu berücksichtigen (BFH v. 6. 12. 95 I R 14/95 aaO; s. dazu allg. § 6 Anm. 82–84). Läßt man indes Drohen des Prozesses genügen (s. o.), so sind uU auch die Kosten weiterer Instanzen bereits vor Einlegung des Rechtsmittels als ungewisse Verbindlichkeit zurückzustellen, wenn die Anrufung der nächsten Instanz hinreichend wahrscheinlich ist. Dies gilt nicht nur für Passivprozesse, bei denen der Stpfl. es nicht in der Hand hat, den Prozeß nur in der ersten Instanz zu führen. Ist es hinreichend wahrscheinlich, daß der Gegner den Prozeß im Fall seines Unterliegens weiterbetreiben wird, so muß der Stpfl. diesem Umstand in seiner Bilanz Rechnung tragen (glA THEIS, StRK-Anm. EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 3 R. 157; HOFFMANN, FR 1964 S. 456). Auch bei Aktivprozessen sind ähnliche Fälle denkbar, bei denen bereits vor Einlegung des Rechtsmittels die Anrufung der nächsten Instanz hinreichend wahrscheinlich ist (aA BFH v. 27. 5. 64 IV 352/62 U aaO; wie hier SCHÖNNENBECK, DB 1966 S. 1244; G. LEMPENAU, StbJb. 1978/79 S. 176; SCHUHMANN, Inf. 1980 S. 175 [179]).

Einstweilen frei.

720

721 **3. Rückstellungsbildung**

Prozeßkostenrückstellungen sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (so nunmehr ausdr. BFH v. 6. 12. 95 I R 14/95, BStBl. II 1996 S. 406 in Abgrenzung zu BFH v. 27. 5. 64 IV 352/62 U, BStBl. III S. 478), die der Stpfl. bilden muß, wenn deren Voraussetzungen (s. Anm. 717, 719) erfüllt sind (§ 249 Abs. 1 HGB). Ein Wahlrecht steht dem Stpfl. nicht zu (aA FG Nürnberg. v. 16. 11. 61, EFG 1962 S. 305 zur damaligen Rechtslage).

722 **4. Höhe der Prozeßkostenrückstellung**

Höhe der Aufwendungen: Die Höhe der Prozeßkostenrückstellung richtet sich nach Art und Höhe der dem Stpfl. drohenden Aufwendungen. Dazu gehören Prozeßkosten iE S wie Gerichtskosten, Kosten für den eigenen und den gegnerischen Anwalt, Sachverständigen- und Zeugenentschädigung, sowie Prozeßkosten im weiteren Sinne wie drohende Aufwendungen für Fahrten, Telefonate, Personal, Beschaffung von Beweismaterial, Privatgutachter und dgl. sowie Aufwendungen für außerhalb des Prozesses eingeholte Rechtsgutachten.

Saldierungsverbot: Der Klagegegenstand (insbes. also die geltend gemachte Forderung) und die dem Stpfl. bei Verlust des Prozesses drohenden Prozeßkosten sind nach dem Gebot der Bilanzklarheit (Saldierungsverbot) getrennt auszuweisen. Eine bestrittene Forderung ist (wenn sie überhaupt aktiviert wird, s. Anm. 2200 „Schadensersatzanspruch“) entsprechend dem Ausmaß ihrer Zweifelhafteit wertüberichtig, und zwar ungeachtet der Klageerhebung und der Bildung einer Prozeßkostenrückstellung (BFH v. 27. 5. 64 IV 352/62 U, BStBl. III S. 478; HOFFMANN, FR 1964 S. 456; aA GRIEGER, BB 1964 S. 1036, aber i. Erg. zust.). Ebenso sind Verbindlichkeiten, die der Stpfl. bestreitet, getrennt von der Prozeßkostenrückstellung auszuweisen (s. zB Anm. 2200 „Haftpfl.“, „Schadensersatzverpflichtung“; Anm. 605 ff. über Garantieverpflichtungen). Für den drohenden Verlust eines WG ist allerdings (in Höhe des Buchwerts sowie etwaiger Herausgabekosten und dgl.) wohl eine Rückstellung zusammen mit den Prozeßkosten zu bilden. Prozeßkosten können auch insoweit nicht zurückgestellt werden, als sie bereits unmittelbar bei der Bewertung eines anderen WG abgesetzt worden sind, zB Beitreibungskosten als Wertminderung der eingeklagten Forderung (RFH v. 28. 10. 31, RStBl. 1932 S. 144).

Einzelbewertung: Drohende Prozeßkosten sind grundsätzlich einzeln, dh. für jeden Prozeß getrennt zu bewerten (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB; glA FG Hamb. v. 28. 10. 94, EFG 1995 S. 559). Allerdings ist die rechnerische Zusammenfassung mehrerer einzeln bewerteter Positionen zulässig und im Rahmen zutreffender Bilanzgliederung auch geboten (s. § 6 Anm. 86).

Rückgriffsrechte sind (wenigstens nach bisheriger hM, s. aber Anm. 1522 zu Versicherungen) bei der Bemessung der Höhe der Rückstellung zu berücksichtigen, zB eine Rechtsschutzversicherung, aus der für das anhängige Verfahren eine Deckungszusage erteilt worden ist.

723–734 Einstweilen frei.

VIII. Rekultivierungsrückstellung

Schrifttum: v. WALLIS, Höhe der Rückstellung für Rekultivierungskosten – Anm. zu BFH v. 19. 2. 75 I R 28/73, DStZ 1975 S. 270; SAUER, Die steuerliche Behandlung von Rekulti-

vierungsrückstellungen, StBp. 1977 S. 208; TAUTORUS, WPg. 1977 S. 319; BARTKE, Rückstellungen für Bergschäden, Gruben- und Schachtversatz nach aktien- und steuerrechtlichen Grundsätzen, DB 1978 Beil. Nr. 4 zu Heft Nr. 8; CLEMM, JbFStR 1979/80 S. 191; BURGER, Zulässigkeit und Bewertung von Rekultivierungsrückstellungen, StBp. 1981 S. 27; PFLEGER, Bilanzierungsprobleme bei der Bildung von Rückstellungen für Rekultivierungsverpflichtungen, DB 1981 S. 1686.

Zu „Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten“ s. das vor Anm. 840 angegebene Schrifttum.

1. Voraussetzungen der Rückstellung: Rechtsgrund der Rückstellung

735

Rekultivierungspflicht: Rückstellungen für Rekultivierungsverpflichtungen muß der Stpfl. bilden, wenn ihm am Bilanzstichtag eine Rekultivierungspflicht oblag und soweit die damit verbundenen Aufwendungen am Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht waren (BFH v. 19. 5. 83 IV R 205/79, BStBl. II S. 670). Daher müssen Bergwerksunternehmen für die Aufwendungen zur Wiederauffüllung und Rekultivierung der im Tagebau ausgebeuteten Flächen (sowie für die Entfernung der bergbaulichen Anlagen) Rückstellungen bilden, und zwar nicht nur für die vertragliche oder tatsächliche Verpflichtung zur Rekultivierung fremder Grundstücke, sondern auch wegen der Inanspruchnahme eigener Grundstücke, wenn die Rekultivierung auf Grund von Rechtsnormen, Verwaltungsakt oder tatsächlichem Zwang erfolgen muß.

BFH v. 16. 9. 70 I R 184167, BStBl. II 1971 S. 85; v. 26. 10. 70 III R 150/67, BStBl. II 1971 S. 82; v. 19. 2. 75 I R 28/73, BStBl. II S. 480; FG Nürnberg. v. 22. 10. 76, EFG 1977 S. 156, rkr.

Die Absicht freiwilliger Rekultivierung rechtfertigt nicht die Bildung von Rückstellung (FinMin. Bayern v. 15. 12. 75, DB 1977 S. 1166 = FR 1976 S. 116). Unfreiwillig ist aber eine Rekultivierung uE auch dann, wenn der Stpfl. sich einer durch die öffentliche Meinung, das gewachsene Umweltbewußtsein oder dgl. entstandenen faktischen Rekultivierungsverpflichtung gegenübersteht; s. auch „Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten“.

Rückstellungen für die Rekultivierungsverpflichtung nach dem Abtragungsgesetzes NRW v. 21. 11. 72 (GV NW 1972 S. 372); vgl. OFD Köln v. 8. 9. 78, StEK EStG § 5 Rückst. Nr. 63 = OFD Düss. v. 22. 9. 78, WPg. S. 608; OFD Düss. v. 28. 2. 79 u. OFD Münster v. 11. 4. 79, StEK EStG § 5 Rückst. Nr. 69 = WPg. S. 239; BFH v. 19. 5. 83 IV R 205/79, BStBl. II S. 670. Die Frage, ob bereits unmittelbar kraft Gesetzes eine hinreichend konkretisierte Verpflichtung zur Rekultivierung anzunehmen ist, wird in der Entscheidung des BFH v. 19. 5. 83 IV R 205/79 aaO ausdrücklich offengelassen (vgl. auch HFR 1983 S. 563).

Einstweilen frei.

736

2. Zeitpunkt der Rückstellungsbildung

737

Bestehende Rekultivierungsverpflichtung: Der Zeitpunkt der Rückstellungsbildung richtet sich nach dem Zeitraum der Verursachung der Kosten; dh. es müssen jeweils in einem Jahresabschluß alle Aufwendungen zurückgestellt sein, die nach Maßgabe des bisherigen Abbaus wahrscheinlich aufgebracht werden müssen; s. auch Anm. 739.

Nachträglich entstandene Rekultivierungsverpflichtung: Entsteht die Verpflichtung erst, nachdem der Abbau bereits in früheren Jahren erfolgte, ist der Stpfl. verpflichtet, am nächsten Bilanzstichtag den bisher verursachten Aufwand

nach den Preisverhältnissen vom Bilanzstichtag zurückzustellen (BFH v. 19. 5. 83 IV R 205/79, BStBl. II S. 670). Dies gilt auch dann, wenn der Stpfl. die Rekultivierungsverpflichtung zwar kannte, jedoch glaubte, sich ihr entziehen zu können. Erkennt er später, daß er sie erfüllen muß (zB wegen Aufforderung durch eine Behörde), so muß er mit der Bildung der Rückstellung beginnen bzw., wenn der Abbau bereits beendet ist, die Rückstellung in voller Höhe bilden.

Nachholung der Rückstellungsbildung: Die Rückstellungsbildung kann auch nachgeholt werden, soweit die Berichtigung oder Änderung vorhergehender Bilanzen nicht mehr möglich ist (BFH v. 2. 5. 84 VIII R 239/82, BStBl. II S. 695). Anders als in der Handelsbilanz ist die Nachholung in der Steuerbilanz dann jedoch ausgeschlossen, wenn sie in der Vergangenheit zum Zwecke der steuerlichen Manipulation unterlassen wurde (BFH v. 26. 1. 78 IV R 62/77, BStBl. II S. 301; CLEMM/NONNENMACHNER in Beck-BilKomm. III. § 249 HGB Anm. 20; glA wohl BFH v. 16. 9. 70 I R 184/67, BStBl. II 1971 S. 85; SAUER, StBp. 1977 S. 209; stets für Nachholung PFLEGER, DB 1981 S. 1690 f.)

738 Einstweilen frei.

3. Höhe der Rückstellung

739 a) Allgemeine Grundsätze

Nach BFH v. 19. 2. 75 I R 28/73, BStBl. II S. 480, ist „als Rückstellung der Betrag anzusetzen, den der Stpfl. nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag aufwenden müßte, um den im laufenden Wj. ausgebeuteten Teil des Geländes zu rekultivieren bzw. einzuplanieren“. Dies ist insofern mißverständlich, als am Bilanzstichtag als Rückstellung grundsätzlich auch derjenige Betrag auszuweisen ist, den der Stpfl. nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag aufwenden müßte, um den in früheren Jahren ausgebeuteten Teil des Geländes zu rekultivieren; der BFH meint also nicht die Höhe der Rückstellung, sondern die Jahreszuführung zur Rückstellung.

Anzeichen dafür, daß der Stpfl. mit einer echten Belastung rechnen konnte, sind sein Verhalten in der Vergangenheit (zB sind bereits Teilflächen auf Kosten des Stpfl. rekultiviert worden), die Vorlage eines detaillierten Rekultivierungsplans beim FA oder das nachweisbare Einwirken der Baubehörden, Landschaftsschutz- oder Naturschutzbehörden.

Zur Schätzung der Höhe der Rückstellung vgl. FG Nürnberg v. 22. 10. 76, EFG 1977 S. 156, rkr.: Rückstellung nur insoweit, als nach den rechtlichen und wirtschaftlichen Umständen des einzelnen Falls ernsthaft mit Aufwendungen zu rechnen ist. Nicht recht einleuchtend erscheint allerdings der vom FG Nürnberg aaO und entsprechend von SAUER, StBp. 1977 S. 210 angestellte Vergleich zwischen der Höhe der voraussichtlichen Rekultivierungsaufwendungen und dem Wert des in Ausbeutung befindlichen Grundstücks. Die Verpflichtung zu Rekultivierungsaufwendungen ist durch den erfolgten Abbau entstanden, die Aufwendungen belasten die durch den Abbau erzielten Erträge; die Höhe der Rückstellung steigt, der Wert des Grundstücks sinkt durch den Abbau, die Rückstellung übersteigt schließlich den Wert des Grundstücks.

Zur Berechnung der Rückstellung im einzelnen und Verteilung des Aufwands auf die einzelnen Geschäftsjahre während des Abbauperioden vgl. PFLEGER, DB 1981 S. 1686; WASSERMANN/TEUFEL, DB 1983 S. 2004 betr. Rekultivierung im Rahmen der Abfallbeseitigung. Im Fall BFH v. 19. 5. 83 IV R 205/79, BStBl. II S. 670, wurde der Gesamtbetrag des Rekultivierungsaufwands geschätzt und (abgesehen von einer Nachholung) zeitanteilig, nicht nach dem jährlichen Abbau verteilt. Verteilung nach Maßgabe des Abbaus (und der Entfernung des Deckge-

birges) ist insofern gerechtfertigt, als erst durch diese Maßnahmen die Rekultivierungspflicht ausgelöst wird; es kann ja sein, daß der Abbau später eingestellt wird. Die Dauerinstandhaltung der rekultivierten Fläche auf Grund öffentl.-rechtl. Verpflichtung führt zu weiteren Aufwendungen, die wirtschaftlich bereits durch den Abbau verursacht worden sind; deshalb für Bildung einer Rückstellung auch für diese Aufwendungen BURGER, StBp. 1981 S. 27 (wirtschaftliche Last).

Die Rückstellung ist nicht deshalb niedriger zu bemessen, weil die künftigen Ausgaben ganz oder teilweise dadurch ausgeglichen werden, daß der zur Rekultivierung Verpflichtete im Zusammenhang mit dem Auffüllvorgang auch Einnahmen (etwa aus Kippgebühren) erzielen wird (BFH v. 16. 9. 70 I R 184/67, BStBl. II 1971 S. 85; v. 26. 10. 70 III R 150/67, BStBl. II 1971 S. 82; HOFFMANN, BB 1965 S. 943, 1971 S. 384; CLEMM/NONNENMACHER in Beck-BilKomm. III. § 249 Anm. 100 „Rekultivierung“; aA LITTMANN, DStR 1971 S. 124).

b) Das Preissteigerungsproblem

740

Eingetretene Preissteigerungen: Die in früheren Jahren vorgenommenen Zuführungen zur Rückstellung erweisen sich regelmäßig nach einiger Zeit wegen Preissteigerungen als nicht ausreichend. Da BFH v. 19. 2. 75 I R 28/73, BStBl. II S. 480, bemerkt, durch die Zuführungen entsprechend der Ausbeutung wachse die Rückstellung „so kontinuierlich an, daß sich schließlich Rückstellung und tatsächlich anfallende Kosten im Zeitpunkt der Fälligkeit im großen und ganzen decken werden“, andererseits aber die Zuführungen früherer Jahre sich bei Preissteigerungen als nicht mehr ausreichend erweisen, läßt der BFH offenbar die Erhöhung der früher bereits gebildeten Rückstellung um Preissteigerungen zu (glA R 38 Abs. 1 EStR). Bei der rätierlichen Ansammlung der Rückstellung sind Preissteigerungen bereits durch Einmalzuführung auszugleichen, nicht gleichmäßig auf die Jahre bis zur Erfüllung der Rekultivierungsverpflichtung zu verteilen (R 38 Abs. 1 Satz 4 EStR; aA v. WALLIS, DStZ 1975 S. 270).

Künftige Preissteigerungen bei den vorzunehmenden Aufwendungen sind nach heutigen Erfahrungen so gut wie sicher. Sie bilden aber nach Ansicht des BFH einen Vorgang der künftigen Jahre; zum jeweiligen Bilanzstichtag ist die Höhe der Aufwendungen nur nach den Preisverhältnissen des Bilanzstichtags zu schätzen.

BFH v. 19. 2. 75 I R 28/73 aaO; v. 7. 10. 82 IV R 39/80, BStBl. II 1983 S. 104 zu Garantieverpflichtungen; v. 5. 2. 87 IV R 81/84, BStBl. II S. 845 zu Jubiläumswendungen; FG Nürnberg v. 22. 10. 76, EFG 1977 S. 156, rkr.; SAUER, StBp. 1977 S. 209; BORDENWITZ, BB 1974 S. 976, DB 1992 S. 1535; GROH, BB 1988 S. 30; KNOBBE-KEUK, Bilanz- u. Unternehmenssteuerrecht IX., Köln 1993, S. 235. UE nicht zwingend. Zurückzustellen ist der tatsächliche, nicht ein fiktiver Aufwand, dh. zurückzustellen ist derjenige Betrag, den der Stpfl. wahrscheinlich aufwenden muß, nicht derjenige, den er hätte aufwenden müssen, wenn er die ungewisse Verbindlichkeit bereits am Bilanzstichtag erfüllt hätte. Wenn der Stpfl. zB bei Aufstellung der Bilanz für das Jahr 01 weiß, daß er im Jahr 02 einen im Jahr 01 verursachten Aufwand durchführen muß, dann muß er die voraussichtlichen tatsächlichen Kosten des Jahres 02 zurückstellen, auch wenn die Kosten bei Durchführung am Bilanzstichtag niedriger gewesen wären. Es kann dann aber keinen Unterschied machen, ob der Aufwand erst nach weiteren Jahren anfällt. Zu berücksichtigen sind allerdings immer nur wahrscheinliche, nicht bloß mögliche Kostensteigerungen in sehr ferner Zukunft. Gegen BFH aaO auch HIRTE, DB 1975 S. 523; TAUTORUS, WPg. 1977 S. 319; CLEMM, JbFStR 1979/80 S. 191; STROBL in DStJG 7 (1984) S. 209 – 214; WOERNER, StBj. 1984/85 S. 197; CLEMM/NONNENMACHER in Beck-BilKomm. III. § 253 HGB Anm. 160.

Einstweilen frei.

741

742 c) **Keine Abzinsung**

Rückstellungen dürfen nur abgezinst werden, soweit die ihnen zugrundeliegenden Verbindlichkeiten einen Zinsanteil enthalten, § 253 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 HGB (vgl. dazu CLEMM/NONNENMACHER in Beck-BilKomm. III. § 253 HGB Anm. 161). Dies lehnt BFH v. 19. 2. 75 I R 28/73, BStBl. II S. 480, im Hinblick auf Rekultivierungsverpflichtungen mit Recht ab, allerdings aus der Erwägung, die Preisentwicklung sei zu unsicher, und die gleichmäßige Ansammlung der Rückstellung führe zu einem ähnlichen Ergebnis. Die Abzinsung würde aber, wenn man die Zinslosigkeit der Verpflichtung als Ertrag beurteilt, eine unzulässige Vorwegnahme künftiger Erträge bilden (vgl. EIFLER, Grundsätze ordn. Bilanzierung für Rückstellungen, Düss. 1976 S. 72; gegen Abzinsung auch BURGER, StBp. 1981 S. 29).

743–751 Einstweilen frei.

IX. Steuerrückstellungen

Siehe auch Anm. 2200 „Umsatzsteuer“, „Steuerberatungskosten“, „Steuererstattungsanspruch“ und das vor Anm. 762 angegebene Schrifttum.

1. Passivierung von Steuerschulden

752 a) **Allgemeines**

Nur betrieblich veranlaßte Steuerschulden sind passivierbar, insbesondere also USt., GewSt., GrundSt. und LSt., nicht hingegen die ESt. oder VSt. (letztere letztmalig für den VZ 1996) der Gesellschafter. Die Bilanz der KapGes. muß Verbindlichkeitsrückstellungen für die zum Bilanzstichtag entstandene, noch nicht veranlagte KSt. und VSt. bilden, wenngleich sie bei der Gewinnermittlung gem. § 10 Nr. 2 KStG unberücksichtigt bleiben. Die KStRückstellung errechnet sich auf der Basis der beabsichtigten oder beschlossenen Ausschüttung. Einen ihm nach dem Bilanzstichtag zugegangenen Steuerbescheid muß der Stpfl. bei der Bilanzaufstellung berücksichtigen (RFH v. 10. 4. 34, RStBl. S. 943; s. allg. zur Berücksichtigung von Kenntnissen § 6 Anm. 82–84).

Art der Steuerschulden:

► *Unstreitige entstandene Steuerschulden:* Bis zum Bilanzstichtag entstandene, dem Grunde und/oder der Höhe nach unstreitige Steuerschulden sind als Verbindlichkeit oder Rückstellung zu passivieren, auch wenn sie erst nach dem Bilanzstichtag fällig werden; das gilt auch für die USt. und die LSt. des letzten Monats des Wj. Die Rückstellung muß daher, wenn vom Stpfl. unterlassen, vom FA bei der Veranlagung und im Rechtsbehelfsverfahren berücksichtigt werden (s. Anm. 764 über GewSt.). Dasselbe gilt für die steuerlichen Nebenleistungen einschließlich Zinsen (dazu FG Schlesw.-Holst. v. 19. 5. 53, DB S. 701).

► *Streitige Steuerschulden:* Streitige Steuerschulden sind mit dem wahrscheinlich zu zahlenden Betrag zurückzustellen (glA VAN DER VELDE, DB 1952 S. 313). Dies wird wegen des immer unsicheren Ausgangs von Steuerstreitigkeiten in aller Regel der volle vom FA geforderte Betrag sein (stets so RFH v. 18. 4. 34, RStBl. S. 943).

► *Künftige Steuerschulden:* Zur Frage einer Rückstellung für die auf Grund einer Betriebsprüfung drohenden Mehrsteuern s. Anm. 801.

► *Latente Steuerschulden* entstehen durch die unterschiedliche Inanspruchnahme von Bewertungswahlrechten und steuerfreien Rücklagen in Handels- und Steuerbilanz. Soweit der in der HBil. ausgewiesene Gewinn den der StBil. übersteigt, ist gem. § 274 Abs. 1 HGB in Handels- und StBil. eine Rückstellung in Höhe der zukünftigen Steuerbelastung zu bilden. Zur entsprechenden Anwendung der grundsätzlich nur für KapGes. und Publikationspflichtige (§ 5 Abs. 1 Satz 2 PublG) geltenden Vorschrift vgl. CLEMM/NONNENMACHER in Beck-BilKomm. III. § 249 HGB Anm. 100 „Steuerabgrenzung“. Übersteigt der in der StBil. ausgewiesene Gewinn den der HBil., darf der Bilanzierende handelsrechtlich, nicht jedoch in der StBil., in Höhe der künftigen Steuerentlastung einen aktiven Bilanzposten bilden (§ 274 Abs. 2 HGB; vgl. KUGEL/MÜLLER, WPg. 1986 S. 210; KNIEF, DB 1987 S. 697; v. GROLL, DB 1994 S. 488; SCHMIDT/WEBER-GRELLF XVI. § 5 Anm. 270 „Latente Steuern“).

b) Verhältnis zur Aktivierung von Steuererstattungsansprüchen

753

Forderungen und Verbindlichkeiten sind getrennt auszuweisen (Grundsatz der Einzelbewertung, § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB; s. § 6 Anm. 86). Steuerschulden sind daher auch dann als Verbindlichkeiten oder Rückstellungen gesondert auszuweisen, wenn dem Stpfl. ein entsprechender Steuererstattungsanspruch zusteht. Dies gilt auch dann, wenn der Anspruch die gleiche Steuerart betrifft; s. auch Anm. 2200 „Steuererstattungsanspruch“.

Einstweilen frei.

754–761

2. Gewerbesteuerückstellung

Schrifttum: KOSS, GmbHR 1960 S. 1968; ADLER, Die genaue Berechnung der Gewerbesteuerückstellung, FR 1960 S. 377 u. 530, 1961 S. 455; BALMES, Exakte Berechnung der Gewerbesteuerückstellung, DStR 1964 S. 439; EGGESIECKER, Die 9/10-Methode und andere Methoden zur Ermittlung der Gewerbesteuerückstellung unter besonderer Beachtung steuerbilanzpolitischer Ziele, FR 1969 S. 139; JUNG, Bemessung von Gewerbesteuer- und Tantiemerrückstellungen, DStR 1969 S. 759; KÖNIG, Formelmäßige Ermittlung der Gewerbesteuerückstellung, DB 1973 S. 1516; HEYEN/GEMEIN, Die Bildung einer Gewerbesteuerückstellung, DStZ 1974 S. 24; POPP, Vorteile der Neun-Zehntel-Methode bei der Ermittlung der Gewerbesteuerückstellung, DB 1975 S. 1616; BALMES, Gewerbesteuerückstellungen in Bilanzen ab 1978, DStR 1980 S. 607; BENSE, Berechnung der Gewerbesteuerückstellung, DStR 1981 S. 495; RIEGER, Gewerbesteuerückstellungen in Bilanzen ab 1978, DStR 1982 S. 30; STOLZ, Berechnung der Gewerbesteuerückstellung bei Zerlegung im Sinne des § 28 GewStG, BB 1985 S. 264; HORLEMANN, Rückstellungen für hinterzogene Betriebssteuern und darauf entfallene Hinterziehungszinsen, BB 1989 S. 2005; BACHEM, Uneingeschränkte Anwendung der 9/10-Methode zur Berechnung der Gewerbesteuerückstellung, BB 1992 S. 460; BERNEK, Die Berechnung der effektiven Gewerbesteuer nach dem neuen Staffeltarif des § 11 Abs. 2 Nr. 1 GewStG, BB 1992 S. 1832; PAUKA, Berechnung der Gewerbesteuer bei Anwendung des Staffeltarifes DB 1992 S. 1837; DERS. DB 1993 S. 952; STÜTTGEN, Die Berechnung der Gewerbesteuerückstellung ab 1. 1. 1993, DB 1993 S. 950; BACHEM, Steueroptimale Dotierung der Gewerbesteuerückstellung – Replik auf GERL DStR 1993 S. 141, DStR 1993 S. 736; GERL, Steueroptimale Dotierung der Gewerbesteuerückstellung, DStR 1993 S. 141; GERL, mit Duplik von GERL ebd.

a) Allgemeines

762

Für die GewSt. ist in der Bilanz desjenigen Jahres eine Rückstellung zu bilden, welches durch die GewSt. wirtschaftlich belastet wird. Die Verpflichtung folgt aus § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB. Bei der Bemessung der Höhe der Rückstellung ist zu berücksichtigen, daß die GewSt. bei der Ermittlung ihrer eigenen Bemessungs-

grundlage als Betriebsausgabe abziehbar ist (zur Änderung der Rückstellung bei Änderung des Gewinns durch das FA s. Anm. 797).

763 Einstweilen frei.

764 b) Nachholung unterlassener Gewerbesteuerrückstellungen

Nachholung durch den Stpfl.: Der Stpfl. muß eine gebotene, aber unterlassene GewStRückstellung durch Bilanzberichtigung oder, soweit diese nicht mehr möglich ist, in der nächsten Bilanz nachholen.

Nachholung durch FA und FG: Hat der Stpfl. die Rückstellung unterlassen und ist die Veranlagung für das Jahr, in dessen Abschluß die Rückstellung zu bilden war, noch nicht bestandskräftig, so ist die Rückstellung bei der Veranlagung durch das FA, im Rechtsbehelfsverfahren durch das FG nachzuholen (BFH v. 3. 12. 69 I R 107/69, BStBl. II 1970 S. 229). Ist die Veranlagung bestandskräftig, so ist zu unterscheiden:

► *Versehentliche Unterlassung:* Die Passivierung ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in demjenigen Zeitpunkt vorzunehmen, in welchem die GewStSchuld dem Stpfl. bekannt wird, und zwar in der ersten noch nicht bestandskräftig veranlagten Bilanz (BFH v. 17. 7. 56 I 32/55 U, BStBl. III S. 268; FinVerw. Württ./Ba., EDStZ 1953 S. 571).

► *Absichtliche Unterlassung der Rückstellung:* Die Anfangsbilanz kann unter Durchbrechung des Bilanzenzusammenhangs zum Nachteil des Stpfl. durch Einsetzung der Rückstellung berichtigt werden (FinVerw., DB 1954 S. 462, BB 1956 S. 950; RFH v. 19. 12. 39, RStBl. 1940 S. 603), so daß die GewSt. zunächst unberücksichtigt bleibt. Selbstverständlich muß sie aber später bei einer Betriebsprüfung zum richtigen Abschlußzeitpunkt passiviert werden.

765 Einstweilen frei.

766 c) Rückstellungsbildung bei abweichendem Wirtschaftsjahr

Bei vom Kj. abweichenden Wj. fallen der Bemessungszeitraum (Wj., § 4 a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, § 10 Abs. 2 GewStG) und der Erhebungszeitraum (Kj., § 14 Abs. 2 Satz 2 GewStG) auseinander. Der Stpfl. hat hier bei der Bildung der GewStRückstellung die Wahl. Er kann das Wj. mit derjenigen GewSt. belasten, die auf die vom Wj. berührten Erhebungszeiträume (Kj.) anteilig entfällt (BFH v. 4. 2. 58 I 297/56 U, BStBl. III S. 130).

Beispiel: Bei Berechnung der GewStRückstellung für ein am 31. 3. des Jahres 2 endendes Wj. wird die GewSt. des Erhebungszeitraums des Jahres 1 mit – und die GewSt. des Erhebungszeitraums des Jahres 2 mit $\frac{1}{4}$ berücksichtigt (FinMin. Hessen v. 24. 4. 59, EDStZ S. 266).

Der Stpfl. kann aber auch das Wj. mit derjenigen GewSt. belasten, die auf Grund des im Wj. erzielten Gewerbeertrags erhoben wird; das ist die GewSt. für den Erhebungszeitraum, der am Ende des Wj. noch läuft (BFH v. 24. 1. 61 I D 1/60 S, BStBl. III S. 185; um dem Ermessen des Kaufmanns einen größeren Spielraum einzuräumen und eine noch vertretbare kontinuierliche Bilanzierung jedenfalls dann zuzulassen, wenn es sich nicht um die Schaffung ins Gewicht fallender stiller Rücklagen handelt und eine Verzerrung der Bilanzbilder nicht eintritt; auch im Interesse der Vereinfachung; H 20 Abs. 1 Satz 2 EStH). Das letztere Verfahren gilt auch für die GewKapSt. bis 1997 (BFH v. 24. 1. 61 I D 1/60 S aaO; H 20 Abs. 1 Satz 3 EStH; nur für dieses Verfahren MIES, FR 1969 S. 420)

Beispiel: Die GewStRückstellung für das Wj. 1995/96 wird bezüglich des Gewerbeertrags nach Maßgabe des im Wj. 1995/96 erzielten und der Erhebung der GewSt. für das Kj. 1995 zugrunde zu legenden Gewerbeertrags berechnet.

Die in der Zeit zwischen dem Ende des Wj. und dem darauf folgenden Ende des Kj. zu leistenden *Vorauszahlungen* belasten den Gewinn des abgelaufenen Wj. und sind daher bereits für das abgelaufene Wj. ertragsmindernd zu berücksichtigen (glA o. V., FR 1959 S. 24). Zurückzustellen ist ferner die Abschlußzahlung für das abgelaufene Kj., soweit sie noch nicht entrichtet und auch nicht durch Rückstellung gedeckt ist (die Veranlagung für das abgelaufene Kj. wird bei Aufstellung der Bilanz für das im folgenden Kj. endende Wj. häufig noch nicht vorliegen).

d) Methoden der Rückstellungsberechnung

767

Wahlrecht: Für die Berechnung der Gewerbesteuerückstellung sind zwei Methoden gebräuchlich:

- sogenannte 5/6-Methode (R 20 Abs. 2 EStR; bis einschließlich 1993 9/10-Methode, vgl. dazu Abschn. 22 Abs. 2 Satz 2 EStR vor 1993; BFH v. 12. 4. 84 IV R 112/81, BStBl. II S. 554; v. 23. 4. 91 VIII R 61/87, BStBl. II S. 752),
- genaue Berechnung unter Anwendung eines Divisors.

In der Praxis sind beide Methoden geläufig. Für den Stpfl. besteht ein Wahlrecht. Ihm darf die Anwendung der 5/6-Methode auch dann nicht verwehrt werden, wenn mathematisch exakte Berechnungen zu einem hiervon abweichenden Ergebnis führen (BFH v. 12. 4. 84 IV R 112/81 aaO; v. 23. 4. 91 VIII R 61/87 aaO jeweils zur 9/10-Methode). Die beiden Methoden werden anhand von Beispielen für EStpfl. erläutert (bei KStpfl. sind die KStVorauszahlungen zunächst hinzuzurechnen):

5/6-Methode: Die Abschlußzahlung, die sich aus dem Gewerbeertrag ohne ihre Berücksichtigung bei der Gewinnermittlung ergeben würde, kann mit 5/6 desjenigen Betrags der GewSt. angesetzt werden, die sich ohne Berücksichtigung der GewSt. als Betriebsausgabe ergeben würde; das gilt entsprechend für die Behandlung etwaiger Erstattungsansprüche auf GewSt. (R 20 Abs. 2 Satz 2 EStR). Der Stpfl. hat auf die Anwendung der 5/6-Methode infolge der Selbstbindung der Verwaltung einen Rechtsanspruch; das FA kann ihre Anwendung nur aus triftigen Gründen ablehnen (BFH v. 12. 4. 84 IV R 112/81 aaO; v. 23. 4. 91 VIII R 61/87 aaO).

Beispiel 1:

Vorläufiger Gewerbeertrag	DM	160 300
+ Gewerbesteuer-Vorauszahlungen	DM	8 000
		168 300
Gewerbekapital	DM	2 082 000
Hebesatz der Gemeinde: 450 vH		
<i>1. Schritt: Ermittlung der GewSt. (ohne Berücksichtigung der GewSt. als BA):</i>		
Meßbetrag nach dem Gewerbeertrag		
(5 vH von DM 168 300; ohne Freibeträge, § 11 Abs. 1 GewStG)	DM	8 415
Meßbetrag nach dem Gewerbekapital		
(2 vT von DM 2 082 000)	DM	41 640
einheitlicher Meßbetrag	DM	12 579
x Hebesatz (vorläufige GewSt.)	DM	56 605
<i>2. Schritt: Ermittlung der Gewerbesteuerückstellung</i>		
5/6 von DM 56 605	DM	47 171
./. Vorauszahlungen	DM	8 000
		39 171
Gewerbesteuerückstellung	DM	39 171
Aufrundung auf volle Hundert	DM	39 200
		39 200

Genauere Berechnung unter Anwendung eines Divisors: Auch bei dieser Methode ist Grundlage für die Berechnung der Rückstellung die aus dem vorläufigen Gewerbeertrag und dem Gewerkekapital ermittelte vorläufige Gewerbesteuer. Die vorläufige Gewerbesteuer ist dabei mit dem sogenannten Divisor zu korrigieren. Der Divisor wird nach folgender Formel ermittelt:

$$\text{Divisor} = 1 + \frac{\text{Meßzahl für den Gewerbeertrag}}{100} \times \frac{\text{Hebesatz}}{100}$$

Berechnungsformel für die Rückstellung:

$$\frac{\left(\frac{\text{VG} + \text{V} \times 5}{100} + \frac{\text{GK} \times 2}{1000} \right) \times \frac{\text{H}}{100}}{1 + \frac{5}{100} \times \frac{\text{H}}{100}}$$

Die in dieser Formel erscheinenden Größen haben folgende Bedeutung:

- VG = vorläufiger Gewerbeertrag vor Berücksichtigung der Gewerbesteuer
- V = Vorauszahlungen Gewerbesteuer
- 5 = 5 vH Steuermeßzahl nach dem Gewerbeertrag
- GK = Gewerkekapital
- 2 = 2 vT Steuermeßzahl nach dem Gewerkekapital
- H = gemeindlicher Hebesatz

Beispiel 2:

$$\text{Divisor} = 1 + \frac{5}{100} \times \frac{450}{100} = \frac{1}{1,225}$$

<i>1. Schritt:</i>	Ermittlung der GewSt. (wie Beispiel 1)		
	Vorläufige GewSt. bei einem Hebesatz von 450 vH	DM	56 605
<i>2. Schritt:</i>	Ermittlung der GewSt. Rückstellung		
	Vorläufige GewSt. geteilt durch Divisor (1,225)		
	= vorläufige GewSt. Schuld	DM	46 208
	./. Vorauszahlungen	DM	8 000
	Gewerbesteuerrückstellung	DM	38 208
	Aufrundung auf volle Hundert	DM	38 300

768 e) **Auflösung der Rückstellung**

Die GewStRückstellung ist in demjenigen Wj. aufzulösen, bei dessen Gewinnermittlung der Stpfl. die Kenntnis vom Nichtbestehen der Steuerschuld in der betreffenden Höhe erstmals berücksichtigen kann (vgl. FG Düss./Köln v. 26. 1. 65, EDStZ S. 207). Ist die Auflösung unterblieben und eine Berichtigung der Bilanz, in der die Rückstellung aufzulösen war, nicht mehr möglich, so muß die Auflösung (erfolgswirksam) in der nächsten Bilanz erfolgen, in der dies noch möglich ist. Eine nach den am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnissen richtige GewStRückstellung wird nicht durch die nachträgliche, rückwirkende Einführung einer GewStBefreiung unzulässig; vgl. FG München v. 22. 11. 66, EFG 1967 S. 130, rkr.

769 f) **Änderung von Gewinn und Gewerbesteuerrückstellung durch das Finanzamt**

Eine Änderung des bilanzierten Gewinns ändert auch die Höhe der durch den Gewinn ausgelösten GewSt. und zwingt daher nach der Rspr. zu einer Änderung

der GewStRückstellung durch das FA bzw. das FG. Das gilt sowohl bei Erhöhung (BFH v. 3. 12. 69 I R 107/69, BStBl. II 1970 S. 229) als auch bei Ermäßigung des Gewinns (BFH v. 29. 6. 67 IV 131/63, BStBl. III S. 670). Es gilt ferner sowohl bei der erstmaligen Veranlagung (abweichend vom erklärten Gewinn; BFH v. 3. 12. 69 I R 107/69 aaO) als auch bei Berichtigungsveranlagungen (BFH v. 29. 6. 67 IV 131/63 aaO; OFFERHAUS, StBp. 1970 S. 149); s. auch BFH v. 10. 12. 70 IV 227/65, BStBl. II 1971 S. 199.

Bedenken gegen die Rspr. ergeben sich immerhin insofern, als die Gewinnerhöhung auf der Berichtigung bestimmter Bilanzansätze durch das FA beruht, die GewStRückstellung aber demgegenüber einen gesonderten Bilanzposten bildet, der nach den Kenntnissen, die der Stpfl. zZ der Bilanzaufstellung besaß, richtig bemessen worden war und damit in dieser Höhe den GoB entsprach, so daß die Höhe dieses Bilanzpostens, auch wenn sie sich später als unrichtig erweist, handelsrechtlich und infolgedessen (Abs. 1) auch steuerlich maßgebend bleibt (glA LITTMANN, DB 1971 S. 1027; DSrR 1971 S. 338; HOFFMANN, StuW 1970 Sp. 426), sofern nicht eine Bilanzänderung erfolgt, die aber der Zustimmung des FA bedarf (§ 4 Abs. 2). In diesem Sinn auch FG Hamb. v. 2. 10. 72, EFG 1973 S. 82, betr. Änderung der gewstlichen Rspr.: Bildet der Stpfl. die Rückstellung nach der zZ der Bildung bestehenden Rspr. über die Zurechnung bestimmter Beträge zum Gewerbeertrag oder Gewerkekapiial, so ist sie nicht für das Jahr der Bildung herabzusetzen, wenn der Gewerbeertrag oder das Gewerkekapiial im Rechtsbehelfsverfahren wegen inzwischen eingetretener Änderung der Rspr. ermäßigt wird; zZ ihrer Bildung war die Rückstellung geboten und richtig, der Stpfl. mußte damals mit der Inanspruchnahme wegen der GewSt. rechnen; s. auch Anm. 799 ff.

3. Körperschaftsteuerrückstellung

a) Allgemeines

770

Die geschuldete KSt. ist als Verbindlichkeit oder Rückstellung auszuweisen (über den Zeitpunkt der Entstehung der KStSchuld s. § 48 KStG). Soweit die KSt. noch nicht veranlagt wurde, stellt sie eine ungewisse Verbindlichkeit dar, für die der Stpfl. eine Rückstellung bilden muß, § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB. Da die KSt. nicht abziehbar ist (§ 10 Nr. 3 KStG), ist der Rückstellungsbetrag zur Ermittlung des stpfl. Gewinns wieder hinzuzurechnen. Die KStBelastung und damit die Höhe der zu bildenden Rückstellung ist abhängig von der herzustellenden Ausschüttungsbelastung (§ 27 KStG).

Ausführl. Schrifttumshinweise s. Vor § 27 KStG; s. auch Anm. 2200 „Eigenkapital“.

Einstweilen frei.

771

b) Berücksichtigung des Ausschüttungsverhaltens

772

Berücksichtigung bei der Körperschaft: Bei der Rückstellungsbildung ist die sich aus der gebotenen Herstellung der Ausschüttungsbelastung ergebende KStErhöhung oder -Minderung nach § 27 KStG bereits zu berücksichtigen. Bei der AG ist von der Ausschüttung des ausgewiesenen (Handels-) Bilanzgewinns auszugehen. Es kann jedoch auch der Gewinnverwendungsvorschlag der Geschäftsführung zugrunde gelegt werden, wenn mit dessen Billigung durch die Haupt- oder Gesellschafterversammlung zu rechnen ist.

IDW, Fachgutachten und Stellungnahmen auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung, Losebl., HFA 2/1977 = WPg. 1977 S. 38; vgl. auch DÖTSCH/EVRSBERG/JOST/WITT, KStG Vor § 27 Tz. 67.

Bei der Einheitsbewertung ist dagegen der Abzug der KStSchuld mit der Tarifbelastung (45 vH) vorzunehmen, auch wenn nach dem Bewertungs-(Abschluß-)Stichtag Ausschüttungen beschlossen wurden (BFH v. 24. 4. 85 II R 231/84, BStBl. II S. 361), da das Stichtagsprinzip eine Berücksichtigung der nach diesem Zeitpunkt gefaßten Ausschüttungsbeschlüsse verbietet.

Berücksichtigung beim Anteilseigner, bei dem die Beteiligung zum Betriebsvermögen gehört; s. Anm. 2200 „KStAnrechnungsanspruch“.

773–798 Einstweilen frei.

4. Rückstellung für betriebliche Mehrsteuern

799 a) Passivierung festgestellter Mehrsteuern

Wahlrecht: Führt die Änderung einer Veranlagung zu abziehbarer Mehrsteuern, so gilt nach Rspr. und Verwaltungsübung folgendes:

- grundsätzlich Belastung desjenigen Wj., in dem der Stpfl. mit der Nachforderung rechnen kann;
- auf Antrag des Stpfl. Belastung derjenigen Wj., zu denen die Mehrsteuern wirtschaftlich gehören.

R 20 Abs. 3 EStR (mit Ausnahme für hinterzogene Steuern). Für Wahlrecht auch OFH v. 26. 6. 48 I 3147 S, Slg. Bd. 54 S. 245 = StRK EStG (bis 1974) § 5 R. 2; BFH v. 17. 7. 56 I 32/55 U, BStBl. III S. 268; v. 4. 2. 58 I 326/56 U, BStBl. III S. 110; v. 19. 12. 61 I 66/61 U, BStBl. III 1962 S. 64; FG München v. 9. 7. 53, DB S. 684. Ebenso schon Abschn. R 11 EStR 1941, RStBl. 1942 S. 106. Abweichende ältere Rspr. ist insoweit überholt: RFH v. 11. 10. 34, Kartei EStG 1934 § 5 Abs. 1 R. 5: bei Schätzung Berücksichtigung der Schulden nur in den Jahren, die von den Steuern betroffen werden; v. 19. 8. 42, RStBl. S. 934: Der Stpfl. darf (und muß) die Mehrsteuern in der ersten Bilanz berücksichtigen, die er nach Kenntnis der Mehrsteuern aufstellt, auch wenn der Stichtag dieser Bilanz vor der Kenntnisnahme – nämlich vor der Betriebsprüfung – liegt; v. 7. 6. 39, RStBl. S. 936: Passivierung der Mehrsteuern grundsätzlich nur in den zugehörigen Jahren, nur bei Bestandskraft jener Veranlagungen in der nächsten Bilanz. Über die Passivierung einer vom Stpfl. unterlassenen Gewerbesteuerrückstellung oder die Erhöhung derselben durch FA und FG s. Anm. 764, 769.

Grenzen des Wahlrechts:

- ▶ *Keine beliebige Verteilung auf Zwischenjahre.*

Beispiel: Mehrsteuern für 1991, mit denen der Stpfl. erstmals im Wj. 1995 rechnen muß, kann er für 1991 oder 1995, nicht aber für 1992, 1993 oder 1994 passivieren, auch wenn die Bilanz 1994 noch nicht aufgestellt ist und die Berücksichtigung daher noch für dieses Jahr möglich wäre.

- ▶ *Einheitliche Ausübung für verschiedene Steuerarten und verschiedene Jahre:* Das Wahlrecht kann im Fall einer Berichtigung der Veranlagungen für mehrere Jahre nur einheitlich für die verschiedenen Steuerarten und für alle VZ ausgeübt werden (OFD Münster v. 10. 2. 67, StEK EStG § 5 Bil. Nr. 16 = StBp. S. 152 = DStR S. 346: Grundsatz der Bewertungsstetigkeit, s. dazu allg. § 6 Anm. 92–96).

Zeitpunkt der Ausübung des Wahlrechts: Der Stpfl. muß das Wahlrecht „spätestens in dem Zeitpunkt ausüben, in dem die Verpflichtung zur Nachzahlung der abzugsfähigen Mehrsteuern feststeht“ (BFH v. 17. 7. 56 I 32/55 U, BStBl. III S. 268).

Persönlicher Geltungsbereich des Wahlrechts: Bei einer PersGes. ist das Wahlrecht uE nur von den vertretungsberechtigten Gesellschaftern auszuüben,

denn diese Maßnahme liegt im Rahmen ihrer Vertretungsmacht. Ausgeschiedene Gesellschafter werden daher die Entscheidung der vertretungsberechtigten Gesellschaften hinnehmen müssen. Belassen diese es zB bei der Regel der R 20 Abs. 3 Nr. 1 EStR, daß die Mehrsteuern als Betriebsausgaben desjenigen Jahres behandelt werden, in dem mit ihrer Nachforderung zu rechnen war (Schlußbesprechung der Betriebsprüfung), so wird ein ausgeschiedener Gesellschafter weder vom FA Verteilung der Mehrsteuern auf die geprüften Jahre noch von den vertretungsberechtigten Gesellschaftern die Stellung eines entsprechenden Antrags (R 20 Abs. 3 Nr. 2 EStR) verlangen können.

b) Spätere Änderung passivierter Mehrsteuern

800

Hat der Stpfl. den sich auf Grund einer Betriebsprüfung ergebenden Mehrbetrag einer abziehbaren Steuer in der Bilanz desjenigen Wj. passiviert, zu dem die Mehrsteuer wirtschaftlich gehört, wird aber die Mehrsteuer bis zur bestandskräftigen Veranlagung des Gewinns jenes Wj. niedriger festgesetzt, so ist der Passivposten um den Betrag der Ermäßigung herabzusetzen (so BFH v. 19. 12. 61 I 66/61 U, BStBl. III 1962 S. 64 betr. USt.; s. auch Anm. 769 zur GewSt.). Dies widerspricht zwar dem Grundsatz, daß spätere Ereignisse nicht zur Änderung einer Rückstellung zwingen, die nach den bei der Bilanzaufstellung vorliegenden Kenntnissen richtig war. Aber auch die Rückstellung auf Grund der Betriebsprüfung wird ja erst nachträglich auf Grund von Kenntnissen gebildet, die der Stpfl. nach der Bilanzaufstellung erlangt hat; er muß deshalb auch die Kenntnisse aus der Veranlagung verwerten.

c) Rückstellung für künftige Mehrsteuern

801

Rückstellung für eine bestimmte Steuerschuld: Soweit bei der Bilanzaufstellung Zweifel bezüglich Grund und/oder Höhe einer bestimmten Steuerschuld bestehen (zB weil über einen gleichartigen Sachverhalt ein Klageverfahren des Stpfl. oder eines Dritten schwebt), ist eine entsprechende Rückstellung zu bilden (glA RFH v. 28. 5. 30, StuW Nr. 1013 = Kartei EStG 1925 § 13 R. 260; MUTZE, WPg. 1965 S. 542).

Rückstellung für Betriebsprüfungsrisiko: Obwohl Betriebsprüfungen fast stets zu Nachforderungen von abziehbaren Steuern führen, wird eine Rückstellung wegen dieses erfahrungsgemäß bestehenden Risikos abgelehnt. Es soll sich hierbei um ein nicht vorher rückstellbares allgemeines Unternehmerrisiko handeln; für die Zulässigkeit einer Rückstellung fehle es an einem hinreichend konkreten Sachverhalt.

BFH v. 13. 1. 66 IV 51/62, BStBl. III S. 189; v. 28. 4. 64 I 356/61, StRK EStG § 5 R 436; ablehnend auch BFH v. 18. 7. 73 I R 11/73, BStBl. III S. 860; HEINLEIN, StBp. 1961 S. 110, Inf. 1962 S. 121; MUTZE, WPg. 1965 S. 542.

Mit dem „Unternehmerrisiko“ hat die Frage allerdings nichts zu tun. Richtig ist aber wohl, daß die Verbindlichkeiten nach Grund und Höhe regelmäßig zu unsicher sind, um Rückstellungen bilden zu können.

Erkundigungspflicht des Stpfl.: Der Stpfl., der eine Rückstellung wegen bestimmter, nach seinen Kenntnissen bei einer Betriebsprüfung drohender Steuernachforderungen bildet, muß beachten, daß ihn hinsichtlich solcher Sachverhalte, bezüglich deren er über eine StPfl. im Zweifel ist, eine Erkundigungspflicht treffen und deren Verletzung gem. § 378 AO strafbar sein kann.

802 d) Bilanzänderung

Wegen des Wahlrechts, die Mehrsteuern erst in der Bilanz desjenigen Jahres zu passivieren, in welchem der Stpfl. erstmals mit der Nachforderung rechnen konnte (s. Anm. 799), wird regelmäßig bei der Passivierung der StSchulden für diejenigen Jahre, zu denen die Steuern gehören, eine Bilanzänderung angenommen (BFH v. 5. 3. 64 IV 109/63, StRK EStG § 4 R. 651; auch BFH v. 21. 8. 62 I 248/60 U, BStBl. III S. 501; Der Stpfl. brauchte mit der Steuernachforderung bei der Bilanzaufstellung nicht zu rechnen, die Bilanz war also nicht unrichtig; BFH v. 19. 12. 61 I 66/61 U, BStBl. III 1962 S. 64). Daher muß uE auch die Handelsbilanz geändert werden (in diesem Sinn auch OFH v. 26. 6. 48 I 3/47 S, StuW Nr. 28; LOHMEYER, StuW 1966 Sp. 225; STOCKHAUSEN, DStR 1966 S. 72). R 20 Abs. 3 EStR läßt einen Antrag des Stpfl. genügen; das kann als Billigkeitsmaßnahme verstanden werden, die nicht zu einer Änderung der Handelsbilanz zwingt (so WINTER, DStR 1966 S. 242; MITTELBACH, StRK-Anm. AO § 222 R. 75; KRAH, Inf. 1968 S. 122), aber auch als Anweisung, dem Antrag auf eine Bilanzänderung in diesen Fällen zuzustimmen, jedoch unbeschadet der sonstigen Voraussetzungen für die Anerkennung einer Bilanzänderung. Die letztere Deutung wird zutreffen (glA MIES, FR 1969 S. 425), da eine Verwaltungsanordnung die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz und die in § 4 Abs. 2 aufgestellte Voraussetzung für die nachträgliche Einstellung eines Bilanzpostens, nämlich die förmliche Bilanzänderung, nicht beseitigen kann. Vgl. auch FG München v. 27. 4. 67, EFG S. 618, insoweit bestätigt durch BFH v. 1. 10. 69 I R 120/67, BStBl. III S. 742: Bildet der Stpfl. (in der ursprünglichen Bilanz) eine Rückstellung für Steuerzahlungen nach Maßgabe der zu dieser Zeit von der FinVerw. vertretenen Rechtsauffassung, so ist die Bilanz richtig; das FA darf die Rückstellung nicht deshalb streichen, weil sich seine Rechtsauffassung später, zB durch ein BFH-Urteil, als unrichtig herausgestellt hat.

Die Nachforderung bildet keine neue Tatsache iS des § 173 AO, die zur Wiederauflösung der bestandskräftigen EStVeranlagungen der betreffenden Jahre berechtigt. Die Bilanzänderungen sind daher nur dann möglich, wenn die bestandskräftigen Veranlagungen wegen anderer neuer Tatsachen wiederaufgerollt werden (BFH v. 10. 8. 61 IV 117/58 U, BStBl. III S. 534). Andererseits wird nach der Rspr. die Schranke des § 351 Abs. 1 AO 1977 (vgl. auch § 42 Abs. 1 FGO: keine Unterschreitung der früheren Steuerfestsetzung) nicht gegen den Stpfl. wirksam, der die Mehrsteuern in den betroffenen Jahren passivieren läßt. Ist zB eine Erhöhung des Gewinns auf Grund neuer Tatsachen iS des § 173 Abs. 1 AO eingetreten und läßt der Stpfl. eine Umsatzsteuernachzahlung passivieren, so kann eine Unterschreitung des bisherigen Gewinns eintreten (BFH v. 21. 8. 62 I 248/60 U, BStBl. III S. 501).

803–804 Einstweilen frei.

805 5. ABC der Steuerrückstellungen

Hinterzogene Steuern sollen nach R 20 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 EStR grundsätzlich in denjenigen Wj. zu passivieren sein, zu denen sie wirtschaftlich gehören. Unklar ist, welche Ausnahmen von diesem Grundsatz gelten sollen.

Schrifttum: EISENBLÄTTER, DStZ 1941 S. 196; VAN DER VELDE, DB 1952 S. 313; HORNEMANN, BB 1989 S. 2005.

Grunderwerbsteuer: Sicher bzw. wahrscheinlich geschuldete GrESt. ist als Verbindlichkeit bzw. Rückstellung zu passivieren. Über Aktivierung von GrESt. s. § 6 Anm. 1500 „Steuern“.

Grundsteuer: Bei einem vom Festsetzungszeitraum Kj. abweichenden Wj. darf die GrSt. den Gewinn nur insoweit mindern, als der Festsetzungszeitraum in das Wj. fällt (R 20 Abs. 1 Satz 1 EStR). Dies ist für die GewSt. seit RFH v. 11. 12. 40, RStBl. S. 1044, BFH v. 24. 1. 61 I D 1/60 S, BStBl. III S. 185 überholt (R 20 Abs. 1 Satz 2 EStR; s. Anm. 766: Wahlrecht) und sollte dann doch wohl auch für die GrSt. gelten.

AA CJEMM/NONNENMACHER in Beck-BilKomm. III. § 249 Anm. 100 „Grundsteuer“. Für volle Rückstellung ohne aktive Rechnungsabgrenzung auch DANIEL, DB 1981 S. 2299: Die volle Grundsteuerschuld entsteht gem. § 9 Abs. 2 GrStG bereits mit Beginn des Kalenderjahres.

Lastenausgleichsabgaben: s. Anm. 2200 „Vermögensabgabe“, „Kreditgewinnabgabe“.

Organschaft: Gewerbesteuer, die vom Organträger allein geschuldet wird, darf nach jeder Methode, die zu einem betriebswirtschaftlich vertretbaren Ergebnis führt, auf Organträger und Organgesellschaften umgelegt werden; die einmal gewählte Methode muß beibehalten werden; die Umlagen müssen so bemessen werden, daß – mindestens im Durchschnitt mehrerer Jahre – nur die tatsächlich gezahlten Steuerbeträge umgelegt werden (FinMin. NRW v. 14. 12. 64, DB 1965 S. 13). Vgl. dazu PALITZSCH, BB 1983 S. 432.

Richtsatzschätzung des Gewinns: Durch die Schätzung werden alle Betriebsausgaben, also auch die abziehbaren Steuern, abgegolten (RFH v. 11. 10. 34, Kartei EStG 1934 § 5 Abs. 1 R. 5). Die abziehbaren Mehrsteuern können deshalb bei ihrer Entrichtung nicht noch einmal als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Die auf das Schätzungsjahr entfallenden Nachzahlungen abziehbarer Steuern müssen deshalb in den späteren Jahren als erfolgsneutral behandelt werden (OFD Kiel v. 24. 6. 54, StEK Gr. O Nr. 2204).

Steuerberatungs- und Steuerbearbeitungskosten: s. Anm. 2200.

Umwandlung einer Kapitalgesellschaft: Wird eine KapGes. nach den Vorschriften des UmwG umgewandelt und werden für die Umwandlung die Erleichterungen des UmwStG in Anspruch genommen, so sind Mehrsteuern, die noch für die umgewandelte KapGes. nachgefordert werden, in den Bilanzen derjenigen Wj. zu passivieren, für welche die Mehrsteuern entstanden sind, auch wenn die Nachforderungen auf Grund einer Betriebsprüfung erfolgen; ein Wahlrecht iS von R 20 Abs. 3 EStR besteht nicht (BMF v. 20. 7. 70, BStBl. I S. 924; v. 12. 4. 78, BStBl. I S. 186; BFH v. 10. 12. 75 I R 192/73, BStBl. II 1976 S. 351). Das gilt für die Mehrsteuern, die auf die Zeit bis zum steuerlichen Umwandlungszeitpunkt entfallen; die für die folgende Zeit entstandenen Mehrsteuern sind bei der Übernehmerin als Betriebsausgaben abziehbar, falls es sich um abziehbare Steuern handelt (BMF aaO).

Verbrauchssteuern: Es gelten die allgemeinen Grundsätze für den Ausweis von Verbindlichkeiten und Rückstellungen.

Einstweilen frei.

806–809

X. Rückstellungen für unterlassenen Erhaltungsaufwand

Schrifttum: HOFFMANN, Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, *StuW* 1948 Sp. 438; DERS., Die unterbliebene Instandhaltung von Betriebsvermögensgegenständen, *DStZ* 1948 S. 202; DERS., Nochmals: Die unterbliebene Instandhaltung, *DStZ* 1949 S. 6; GNAM, Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, *StuW* 1949 Sp. 15; LITTMANN, Der steuerliche Gewinnbegriff im Lichte statischer und dynamischer Bilanzauffassung, *StuW* 1948 Sp. 617; DERS., Betriebsabrechnung und Selbstkostenrechnung in der steuerlichen Erfolgsbilanz, *StuW* 1948 Sp. 779; SEIFRIED, Das Wesen der Erfolgsbilanz aufgezeigt am Beispiel der zweckgebundenen Rücklage für unterlassene Reparaturen, *StuW* 1948 Sp. 443; DERS., Kritisches wider die Kritik an der betriebswirtschaftlichen Auffassung über die Behandlung unterlassener Reparaturen in der Erfolgsbilanz, *StuW* 1949 Sp. 238; ZITZLAFF, kann bei unterlassener Instandhaltung, insbesondere an Gebäuden, auf den Teilwert abgeschrieben werden oder eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung gemacht werden?, *DStZ* 1949 S. 41; DERS., Rückstellungen für unterbliebene Instandhaltung, *BB* 1949 S. 213; VAN DER VELDE, *WPg.* 1952 S. 328 u. 352; MÖLDERS, *WPg.* 1948 S. 235; ZAPF, Die Bilanzierung unterlassener Instandhaltungsaufwendungen, *FR* 1955 S. 349; VANGERO, Die Bilanzierung unterlassener Instandhaltungsaufwendungen, *StuW* 1955 Sp. 635; BEUCK, Rückstellungen für unterlassene Reparaturen, *GmbHR* 1955 S. 125; BROCKMANN, Zur Frage der Rückstellung für unterlassene Reparaturen aus steuerlicher Sicht, *StBp.* 1967 S. 77; HOG, Zur Rückstellung für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, *StBp.* 1969 S. 174; F. HOFFMANN, Die unterlassene Instandhaltung in der neueren *Rspr.* des BFH, *FR* 1974 S. 314; MATHIAK, Rückstellungen wegen unterlassener Instandhaltung ohne rechtliche Grundlage aber Fortbestand als Gewohnheitsrecht, *FR* 1974 S. 415; MITTELBACH, Steuerliche Behandlung unterlassener Instandhaltungsarbeiten, *Inf.* 1974 S. 289; GLADE, Die Bedeutung betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse für steuerrechtliche Entscheidungen des BFH, *FR* 1975 S. 470; KRUSE, Bilanzierungswahlrechte in der Steuerbilanz, *StBjB.* 1976/77 S. 113 (122); FREERICKS, *StRK-Anm. EStG* § 6 Abs. 1 Ziff. 3 R. 183; KAMMANN, Bilanzierungsansatzwahlrechte in der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 *EStG*, *StuW* 1978 S. 122; BREZING, Zur Rückstellung für unterlassene Instandhaltungen in der Handels- und Steuerbilanz, *FR* 1984 S. 349; DZIADKOWSKI, Das höchststrichterliche Passivierungsverbot für Rückstellungen wegen unterlassener Instandhaltung in der Steuerbilanz, *DB* 1984 S. 1315; ESSER, Aufwandsrückstellungen, *StBjB.* 1984/85 S. 151; JAKOB, *StRK-Anm. EStG* 1975 § 5 Rückst. R. 7; DZIADKOWSKI/RUNGE, *WPg.* 1984 S. 544; OHLENSCHLAGER, *WPg.* 1984 S. 245; STEGEL, Instandhaltungsrückstellungen als Anwendungsbereich von „Grundsätzen ordnungswidriger Bilanzierung“, *WPg.* 1985 S. 14; LEPSKI, Zur Auslegung von Abschn. 31 a Abs. 6 Satz 5 *FStR*, *DB* 1985 S. 204; SIGHARD, Keine Rückstellungen wegen unterlassener Instandhaltung in der Steuerbilanz, *StuW* 1990 S. 64.

1. Allgemeine Erläuterungen

810 a) Begriff

Unterlassener Erhaltungsaufwand (ErhAufw.) ist Aufwand für Erhaltungsmaßnahmen, die am Bilanzstichtag bereits erforderlich waren, aber noch nicht vorgenommen worden sind (*R* 31 c Abs. 12 Satz 3 *EStR*). Rückständige Erhaltungsmaßnahmen können bei dem betreffenden WG eine Teilwertminderung oder eine außergewöhnliche Abnutzung (§ 7 Abs. 1 Satz 5) bewirken. Die folgenden Anm. betreffen die Frage, ob eine *Rückstellung* für unterlassenen ErhAufw. gebildet werden kann. Dabei ist zu unterscheiden zwischen ErhAufw. auf fremde oder eigene WG, zu dessen Vornahme der Stpfl. Dritten gegenüber verpflichtet ist, und ErhAufw. auf eigene WG, dessen Vornahme ohne eine Fremdverpflichtung nur wirtschaftlich geboten ist.

811–814 Einstweilen frei.

b) Verhältnis zur Teilwertabschreibung

815

Wirtschaftlich kann die Unterlassung von Erhaltungsaufwand den Teilwert des Instandhaltungsbedürftigen WG mindern, jedoch wird dies gewöhnlich nicht der Fall sein. Rechtssystematisch handelt es sich bei der Unterscheidung zwischen der Passivierung unterlassenen Erhaltungsaufwands und der Teilwertabschreibung um die Unterscheidung zwischen dem *Ansatz* eines passiven WG (einer gewissen oder ungewissen Verbindlichkeit) und der *Bewertung* eines aktiven WG. Für die Verbindlichkeit besteht Passivierungspflicht (s. Anm. 822, 824); eine Teilwertabschreibung auf Anlagevermögen ist dagegen nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung erforderlich, diese wird aber idR durch die spätere Vornahme des ErhAufw. beseitigt. Eine Doppelberücksichtigung des ErhAufw. in Form einer Teilwertabschreibung und einer Rückstellung ist nicht möglich (vgl. HERZIG, Wpg. 1991 S. 610 [616]).

Einstweilen frei.

816–821

2. Verpflichtung gegenüber Dritten zu Erhaltungsmaßnahmen**a) Erhaltungsmaßnahmen an fremden Wirtschaftsgütern**

822

Ist der Stpfl. einem Dritten gegenüber verpflichtet, Erhaltungsmaßnahmen betreffend dem Dritten gehörende WG vorzunehmen (zB der Mieter gegenüber dem Vermieter), so muß er den ErhAufw. passivieren, und zwar als Verbindlichkeit, wenn er die Höhe des Aufwands bei der Bilanzaufstellung kennt, anderenfalls als Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit (BFH v. 3. 7. 80 IV R 138/76, BStBl. II S. 648 betr. Wartungsvertrag).

Bei einseitiger Verpflichtung des Stpfl. ist der Aufwand uE zu passivieren; glA FG Münster v. 21. 5. 70, EFG 1971 S. 15, rkr., betr. laufende Zuführungen zur Rückstellung eines Grundstückseigentümers für die privatrechtlich eingegangene Verpflichtung zur Instandhaltung einer fremden Straße.

Bei zweiseitigen Dauerrechtsverhältnissen kommt es darauf an, ob der Vertrag ausgeglichen ist.

▷ Rückstellungen sind erforderlich, wenn der Stpfl. für den wirtschaftlich verursachten ErhAufw. bereits Vorleistungen erhalten hat.

BFH v. 21. 7. 76 I R 43/74, BStBl. II S. 778 betr. Grundstücksverwaltung und -instandhaltung; FG Nürnberg v. 29. 11. 60, EFG 1961 S. 355, rkr., betr. Hausverwalter.

▷ Keine Rückstellungen sind nach der Rspr. zulässig, wenn, auf die gesamte Laufzeit betrachtet, der Vertrag ausgeglichen ist, auch wenn sich für die Zeit nach dem Bilanzstichtag ein Verpflichtungsüberschuß ergibt.

Vgl. zB BFH v. 3. 7. 80 IV R 138/76, BStBl. II S. 648 betr. Wartungsvertrag über Aufzugsanlagen; zust. MATHIAK, StW 1981 S. 79; aA W. H. MEYER, DB 1980 S. 15; FRERICKS, StRK-Anm. EStG § 5 Rückst. R. 52; ROHSE, StBp. 1985 S. 134; wohl auch BFH v. 19. 7. 83 VIII R 160/79, BStBl. II 1984 S. 56: Maßgebend ist der abgezinsten „Barwert der künftigen Ansprüche und Verpflichtungen aus dem Mietvertrag“.

Einstweilen frei.

823

b) Erhaltungsmaßnahmen an eigenen Wirtschaftsgütern

824

Der Stpfl. kann Dritten gegenüber verpflichtet sein, an seinen eigenen Wirtschaftsgütern Erhaltungsmaßnahmen vorzunehmen. Die Verpflichtung kann auf Vertrag oder öfftl. Recht beruhen. Eine Rückstellung für solchen Aufwand kann der Stpfl. nach Ansicht des BFH nur dann bilden, wenn der Aufwand fällig

geworden, dh. der Stpfl. mit seiner Vornahme in Rückstand geraten ist und mit einer Inanspruchnahme ernstlich rechnen muß, nicht dagegen schon während der Verursachung des Aufwands.

So zur Rechtslage vor Inkrafttreten des BiRiLiG betr. Instandhaltungspflicht des *Vermieters* BFH v. 17. 2. 71 I R 121/69, BStBl. II S. 391; v. 26. 5. 76 I R 80/74, BStBl. II S. 622. Nach BFH v. 17. 2. 71 I R 121/69 „konkretisiere“ sich die Verbindlichkeit nicht laufend, sondern erst in dem Zeitpunkt, in dem die einzelnen Maßnahmen zur Instandhaltung (im Streitfall: eines Gebäudes) erforderlich werden; bis dahin sei der Mietvertrag ausgeglichen; die Erfüllung der Instandhaltungsverpflichtung liege auch vornehmlich im Eigeninteresse des Vermieters, sie bilde daher keine echte wirtschaftliche Last; es drohe auch kein Verlust aus einem schwebenden Geschäft, weil es an einer objektiven Bestimmbarkeit der Zeit fehle, auf die der Mehrbetrag der Miete (über die bis dahin erbrachten Leistungen des Vermieters hinaus) entfalle (zum letzteren Punkt OFFERHAUS, StBp. 1971 S. 164: weil die Einnahmen so berechnet sind, daß sie die späteren Aufwendungen decken). Die Entscheidung ist ausführlich begründet, überzeugt jedoch gleichwohl nicht. Die Verbindlichkeit entsteht rechtlich erst bei Fälligkeit des Aufwands, wird aber technisch und wirtschaftlich vorher verursacht, und zwar als echte Fremdverbindlichkeit, so daß der Stpfl. zur Bildung einer entsprechenden Verbindlichkeitsrückstellung verpflichtet ist, § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB. Der Ausdruck „konkretisiert“ lenkt von dem nach den handelsrechtlichen GoB maßgebenden Verursachungsprinzip ab. Der Hinweis auf das Eigeninteresse des Stpfl. geht fehl; selbst den bereits fälligen, vom Mieter eingeklagten ErhAufw. nimmt der Stpfl. „im Eigeninteresse“ vor, weil er sein eigenes WG pflegt. Eine „objektiv bestimmbare Zeit“, bis zu welcher der Aufwand vorzunehmen ist, braucht nicht gegeben zu sein, sie muß und kann ohne weiteres geschätzt werden, ebenso wie zB die Nutzungsdauer von WG. Ein Mietvertrag, bei dem der Stpfl. den Mietern gegenüber verpflichtet ist, im nächsten Jahr einen seit 40 Jahren angewachsenen Aufwand für die „erste Erneuerung von Außenputz, Dachdeckung, Fenstern und Außentüren“ (BFH v. 17. 2. 71 I R 121/69 aaO) vorzunehmen, ohne einen gleichhohen Anspruch gegen die Mieter zu besitzen, ist nicht ausgeglichen (auf die in der Vergangenheit vereinnahmten Mieten kommt es nicht an, sondern auf die Ausgewogenheit von Ansprüchen und Verpflichtungen für die Zukunft, ermittelt auf den Bilanzstichtag); das Vermögen des Stpfl. ist entsprechend gemindert, dies muß er seinen Gläubigern offenlegen (GLA CURTIUS-HARTUNG, StbJb. 1971/72 S. 384; OFFERHAUS, StBp. 1971 S. 164; KLÖNE, WPg. 1971 S. 327; G. LEMPENAU, StbJb. 1978/79 S. 174).

825–826 Einstweilen frei.

3. Erhaltungsmaßnahmen ohne Fremdverpflichtung

827 a) Rückstellungen in der Handelsbilanz

Rückstellungen sind handelsrechtlich zu bilden für im abgelaufenen Geschäftsjahr unterlassene Erhaltungsaufwendungen, wenn diese im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden, § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB. (Vgl. CLEMM/NONNENMACHER in Beck-BilKomm. III, § 249 HGB Anm. 104 ff.). Damit hat sich die Diskussion darüber, ob Rückstellungen für unterlassenen Erhaltungsaufwand nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu bilden sind, überholt.

Zur Rechtslage vor dem Inkrafttreten des BiRiLiG vgl. SAAGE, DB 1968 S. 412; MEYER/RICHTER, DStR 1968 S. 144; MIES, DB 1970 S. 1802; GROH, StW 1975 S. 350; FRIEDRICKS, StRK-Anm. EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 3 R. 183. Für Passivierungspflicht DÖLLNER, BB 1965 S. 1411; ALBACH, BB 1966 S. 382; EIFLER, Grundsätze ordn. Bilanzierung für Rückstellungen, Düss. 1976 S. 196 f.; KRUSE, JbFStR 1976/77 S. 122: vermutlich zum Handelsgebrauch geworden; DZIADKOWSKI, DB 1984 S. 1318.

Für nicht innerhalb drei Monaten nachgeholten Erhaltungsaufwand darf der Kaufmann handelsrechtlich Rückstellungen bilden, § 249 Abs. 1 Satz 3 HGB. Eine Passivierungspflicht besteht diesbezüglich nicht.

So bereits BFH v. 16. 5. 73 I R 186/71, BStBl. II 1974 S. 25; v. 19. 3. 75 I R 182/73, BStBl. II S. 535; MEYER/RICHTER, DStR 1968 S. 144; DÖLLERER, BB 1969 S. 506 f. u. 1448; NISSEN, DStZ 1969 S. 131; RAU, DB 1969 S. 680; RICHTER, Stbg. 1969 S. 205; MIES, DB 1970 S. 1802; MATHIAK, FR 1974 S. 416. Gegenteiligere Ansicht SAAGE, DB 1968 S. 412; R. THIEL, StJb. 1969/70 S. 269; HORN, STB 1971 S. 92; DZIADKOWSKI, DB 1984 S. 1318.

b) Rückstellungen in der Steuerbilanz

828

Rechtsentwicklung: Ursprünglich ließ die *steuerliche Rspr.* die Berücksichtigung unterlassenen Erhaltungsaufwands nur im Rahmen der Teilwertabschreibung oder der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung zu.

RFH v. 27. 11. 19, RFHE Bd. 2 S. 101 (104); v. 15. 6. 23, StuW Nr. 720; v. 22. 7. 32, RStBl. S. 832; v. 16. 2. 38, RStBl. S. 770; v. 8. 10. 41, RStBl. S. 893; v. 14. 1. 42, RStBl. S. 183; v. 2. 6. 43, RStBl. S. 618; OFH v. 28. 2. 48 I 10/47, StuW Nr. 5; BFH v. 26. 6. 51 I 54/51 S, BStBl. III S. 211; v. 15. 2. 55 I 54/54 U, BStBl. III S. 172; v. 14. 3. 58 III 306/56 S, BStBl. III S. 274; v. 1. 3. 60 I 201/59, StRK EStG § 5 R. 223.

Eine Ausnahme vom Rückstellungsverbot machte – im Anschluß an eine entsprechende Lockerung bereits durch RFH v. 16. 2. 38 aaO und OFH I 10/47 aaO (zur Vereinfachung der Buchf.) – BFH v. 15. 2. 55 I 54/54 U (BStBl. III S. 172) für unaufschiebbare umfangreiche Erhaltungsarbeiten. Über die unklare rechtsdogmatische Begründung vgl. BREZING, FR 1984 S. 349 f. Nach BFH v. 23. 11. 83 I R 216/78, BStBl. II 1984 S. 277 Abschn. III 2 a stützte sich BFH I 54/54 U wie OFH I 10/47 auf den Vereinfachungszweck der Rückstellungsbildung). „Erhebliche Bedenken“ gegen diese Auffassung äußerten BFH v. 16. 5. 73 I R 186/71, BStBl. II 1974 S. 25; v. 19. 3. 75 I R 182/73, BStBl. II S. 535; v. 1. 4. 81 I R 27/79, BStBl. II S. 660 Abschn. III 4 b). Ablehnend dann BFH v. 23. 11. 83 I R 216/78, BStBl. II 1984 S. 277: kein GoB, kein Gewohnheitsrecht; da handelsrechtlich nur ein Wahlrecht bestehe, gelte steuerlich ein Passivierungsverbot.

Die *FinVerm.* folgte der zeitweiligen *Rspr.* in der Zulassung einer Rückstellung im Rahmen der Drei-Monats-Frist (Abschn. 31 a EStR 1969 ff.). Sie verfuhr weiter so trotz der Ablehnung der Rückstellung durch BFH v. 23. 11. 83 I R 216/78, BStBl. II 1984 S. 277 aaO, und zwar im Hinblick auf die nunmehr in geltendes Recht umgesetzte Absicht des Gesetzgebers, für diese Rückstellungen handelsrechtlich eine Passivierungspflicht vorzuschreiben, die zu steuerlicher Passivierungspflicht führen würde (BMF v. 11. 4. 84, BStBl. I S. 261; Abschn. 31 a Abs. 6 EStR 1984).

Das *Schrifttum* (vor Anm. 810) billigte größtenteils die Zulassung der Rückstellung für Drei-Monats-Aufwand durch den BFH; zum Teil vertrat es eine Übernahme der aktienrechtlichen Jahresfrist in die estliche Rechtsanwendung.

Die Begründung für die Rückstellungsbildung erfolgt zT aufgrund dynamischer (ALBACH, BB 1966 S. 382: periodengerechte Aufwandsverteilung; SAAGE, DB 1968 S. 412; HOG, StBp. 1969 S. 176), zT aufgrund statischer Bilanzauffassung (so bes. BFH v. 26. 6. 51 I 54/51 S, BStBl. III S. 211: Abraumrückstand als selbständig bewertbare Last). MATHIAK, FR 1974 S. 415, nimmt Gewohnheitsrecht an. Nach OFH v. 28. 2. 48 I 10/47, StuW Nr. 5, rechtfertigt sich die Rückstellung durch die von ihr bewirkte Vereinfachung der Buchführung (die BFH v. 19. 3. 75 I R 182/73, BStBl. II S. 535 bezweifelt). Gegen die Rückstellung bes. MIES, DB 1970 S. 1802; KAMMANN, StuW 1978 S. 122.

Aktuelle Rechtslage: Das handelsrechtliche Passivierungsgebot für Rückstellungen betreffend im abgelaufenen Geschäftsjahr unterlassene Erhaltungsaufwendungen, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden, § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB, gilt auch steuerrechtlich (R 32 c Abs. 12 Satz 1 EStR; BORDEWIN, DStZ 1986 S. 79 [86]; aA WILHELM, StuW 1990

S. 64: bereits handelsrechtlich kein GoB). Das handelsrechtliche Passivierungswahlrecht für Rückstellungen betreffend nicht innerhalb von drei Monaten nachgeholtene Erhaltungsaufwandes, § 249 Abs. 1 Satz 3 HGB, führt steuerrechtlich zu einem Passivierungsverbot (R 32 c Abs. 12 Satz 5 EStR).

829 4. Höhe der Rückstellung

Zurückzustellen sind alle Aufwendungen, die der Stpfl. unterlassen hat und daher noch vornehmen muß, bei Fremdleistungen die Aufwendungen für Dritte, bei Eigenleistungen Löhne, Material und Gemeinkosten. Eine ungewisse Höhe ist zu schätzen.

830 5. ABC der Rückstellungsbildung für unterlassenen Erhaltungsaufwand

Buchmäßige Behandlung: Die rückständigen Aufwendungen müssen im Inventar nachgewiesen werden (RAU, DB 1969 S. 680; HOG, StBp. 1969 S. 176; FG Nürnberg. v. 17. 12. 62, EFG 1963 S. 248, rkr.: Angabe der einzelnen WG und des Umfangs ihrer Reparaturbedürftigkeit), soweit zumutbar.

Flugzeuge: Für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen zur Vornahme von Inspektionen darf der Stpfl. steuerrechtlich keine Rückstellungen bilden. Die Verpflichtung ist zum Bilanzstichtag weder rechtlich entstanden, noch sind die Aufwendungen für die Inspektionsmaßnahmen wirtschaftlich verursacht, denn die Inspektionen betreffen die Sicherstellung und Aufrechterhaltung des zukünftigen Betriebs des Luftfahrzeugs (BFH v. 19. 5. 87 VII R 327/83, BStBl. II S. 848; GÜNKEL, StJb. 1990/91 S. 97; FÖRSCHLE/SCHEFFELS, DB 1993 S. 1199; GELHAUSEN/FEY, DB 1993 S. 595; aA KUPSCH, DB 1989 S. 55; HERZIG, DB 1990 S. 1351; KLEIN, DStR 1992 S. 1776; vgl. ferner FELIX, Aufwands-Rückstellungen für öffentl.-rechtl. auferlegte Sicherheits-Inspektionen, DB 1974 S. 1453); s. Anm. 2200.

Reparaturmaterial, das der Stpfl. am Bilanzstichtag besitzt und bei Ausführung des zurückgestellten Erhaltungsaufwandes verbraucht, darf nicht schon ebenfalls zum Bilanzstichtag als Aufwand ausgebucht werden (BFH v. 16. 5. 73 I R 186/71, BStBl. II 1974 S. 25). Auch wenn der künftige Verbrauch des Materials in der Rückstellung nicht enthalten ist, muß das Material am Bilanzstichtag aktiviert bleiben; der Stpfl. hat dann insoweit von der Möglichkeit der Rückstellungsbildung nicht Gebrauch gemacht, er hätte sie um den Buchwert des Materials erhöhen können.

Tankanlagen, Lagerbehälter: Die FinVerw. lehnt eine Rückstellung bezüglich der gesetzlichen oder verwaltungsrechtlichen Verpflichtung des Stpfl. zur Vornahme von ErhAufw. an Lagerbehältern von Tankanlagen ab (BMF v. 20. 5. 70, Inf. S. 318 = Nieders. v. 3. 7. 70, BB S. 912 = NRW v. 13. 10. 70, FR S. 540). Aber mit dem Erlaß der betreffenden Vorschriften oder mit dem Ergehen des Verwaltungsakts gegen den Stpfl. entsteht eine handelsrechtlich und damit auch steuerlich ausweispflichtige – gewisse oder der Höhe nach noch ungewisse – Verbindlichkeit (glA LABUS, BB 1970 S. 912).

Versicherungsleistungen: Erhält der Stpfl. eine Versicherungsleistung wegen Beschädigung eines WG seines Betriebsvermögens nur unter der Bedingung, daß er den Schaden beseitigt, dann ist zwar die Versicherungsleistung zu aktivieren, die Verbindlichkeit gegenüber dem Versicherungsunternehmen aber zu passivieren (FG Hamb. v. 24. 8. 73, EFG 1974 S. 7, rkr.).

831–839 Einstweilen frei.

XI. Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten

Schrifttum: CHRISTIANSEN, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, StBp. 1987 S. 193; KAMPENHAUSEN/KOLVENBACH/WASSERMANN, Die Beseitigung von Umweltschäden in Unternehmen, DB 1987 Beilage 3; DIJEDERICHSEN, Verantwortlichkeit für Altlasten, BB 1988 S. 1723; BÄCKER, Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten und sonstigen Umweltschäden, BB 1989 S. 2071; DERS., Altlastenrückstellung in der Steuerbilanz, BB 1990 S. 2225; HERZIG, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, insbesondere Umweltschutz, DB 1990 S. 1341; HERZIG/KÖSTER, Die Rückstellungsrelevanz des neuen Umwelthaftungsgesetzes, DB 1991 S. 53; GAIL, Umweltschutz und WG, StBj. 1990/91 S. 67; GÜNKEL, Rückstellungen für Umweltschutzverpflichtungen, StBj. 1990/91 S. 97; EILERS, Rückstellungen für Altlasten, DStR 1991 S. 101; HERZIG, Konkurrenz von Rückstellungsbildung und Teilwertabschreibung bei Altlastenfällen, WPg. 1991 S. 610; BARTELS, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Umweltschutzverpflichtungen bei Altlastenfällen, BB 1992 S. 1095; DERS., Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Umweltschutzverpflichtungen bei Neulastenfällen, BB 1992 S. 1311; DERS., Bilanzielle Berücksichtigung von Altlastenfällen, WPg. 1992 S. 74; BORDEWIN, Umweltschutzrückstellungen – Einzelfragen zur Konkretisierung und wirtschaftlichen Verursachung bei Sanierungs- und Anpassungsverpflichtungen, DB 1992 S. 1097; DERS., Einzelfragen zur Bewertung von Rückstellungen, DB 1992 S. 1533; CREZELIUS, Zur Bildung von Rückstellungen von Umweltschutzmaßnahmen, DB 1992 S. 1353; HERZIG, Rückstellungsbildung versus Teilwertabschreibung, WPg. 1992 S. 83; M. KLEIN, Der Einfluß von Umweltschutzmaßnahmen auf die Bildung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, DStR 1992 S. 1737, 1773; KUPSCH, Bilanzierung von Umweltlasten in der Handelsbilanz, BB 1992 S. 2320; LUIG, Rückstellungen für Altlastensanierung, BB 1992 S. 2180; DERS., Ein Vorbescheid des BFH zu den Rückstellungen für Altlasten, BB 1993 S. 2051; MOXTER, Zum Passivierungszeitpunkt von Umweltschutzrückstellungen, Festschrift für Forster, Düsseldorf 1992 S. 427; NIELAND, Bilanzielle Behandlung von Aufwendungen zur Sanierung von Altlasten, StBp. 1992 S. 269; RÜRUP, Rückstellungen für Verpflichtungen aus Umwelthaftung, Festschrift für Forster, Düsseldorf 1992, S. 520; E. SCHMIDT, Steuerliche Behandlung von Altlasten und deren Sanierung, BB 1992 S. 674; VEY, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten aufgrund der Verordnungen zur Abfallbewältigung, DB 1992 S. 2353; ACHATZ, Umweltrisiken in der Handels- und Steuerbilanz, in KIRCHOF (Hrsg.), Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, 1993 (DStJG 15); BIPPUS, Die steuerlichen Auswirkungen von Umweltschäden an Grundstücken in Betrieben- und Privatvermögen, BB 1993 S. 407; CLEMM, Abzinsung von umweltbezogenen Rückstellungen?, BB 1993 S. 687; EILERS, Rückstellungen für Altlasten und Umweltschutzverpflichtungen, München 1993; ELSCHEN, Rückstellungen bei Umweltschutzmaßnahmen als Maßnahmen gegen den Umweltschutz, DB 1993 S. 1097; FAATZ/SEIFFE, Die Altlastenschätzung als Instrument bei der Bilanzierung kontaminierter Grundstücke, BB 1993 S. 2485; FÖRSCHLE/SCHIFFELS, Die Bilanzierung von Umweltschutzmaßnahmen aus bilanztheoretischer Sicht, DB 1993 S. 1197; GROH, Altlastenrückstellungen: Trügerische Hoffnungen?, DB 1993 S. 1833; KÜHNBERGER/FAATZ, Zur Bilanzierung von Altlasten, BB 1993 S. 98; LOOSE, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, Köln 1993; RAUTENBERG, Die bilanzielle Behandlung von Altlasten – Rückstellung oder Teilwertabschreibung?, WPg. 1993 S. 265; ROEDER, Rückstellung für Umweltschutzmaßnahmen aufgrund öffentlich-rechtlicher Anpassungsverpflichtungen, DB 1993 S. 1933; SARRAZIN, Zweifelsfragen zur Rückstellungsbildung, WPg. 1993 S. 1; SIEGEL, Umweltschutz im Jahresabschluß, BB 1993 S. 326; DERS., Umweltschutzbedingte Aufwendungen, DB 1995 S. 537; TUHLI/TOFT, Die steuerliche Berücksichtigung von Altlastensanierungskosten aus umweltrechtlicher Sicht, DStZ 1993 S. 467; BORDEWIN, Umweltschutz in der Bilanz, DB 1994 S. 1685; CREZELIUS, Rückstellungen für Umweltschutz, NJW 1994 S. 981; GROH, Altlasten: Abweichung von den Rückstellungsregeln?, StBj. 1994/95 S. 23; GSCHWENDTNER, Rückstellungen für Altlasten, DStZ 1994 S. 257; HERZIG, Das magische Dreieck der Umweltschutzbilanzierung, Festschrift für Moxter, 1994 S. 227; HERZIG/KÖSTER, Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlich begründeter Verpflichtung, insbesondere wegen Altlastensanierungsverpflichtungen, BB 1994 Beilage 23; JOHLEN, Ordnungspflichten und Rückgriffsansprüche des Eigentümers beim

Bestehen von Altlasten, DStR 1994 S. 1897; KNOPP, Rückstellungen für Altlasten, BB 1994 S. 967; LOOSE, Zur Bildung von Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, FR 1994 S. 137; NIELAND, Bilanz- und Umweltrechtliche Instrumentarien zur Berücksichtigung von Altlasten, BB 1994 S. 247; OSER/PEITZER, Rückstellungspflicht für Umwelaltlasten, DB 1994 S. 845; WESNER, Altlast und Aufwandsrückstellung – ein Widerspruch?, Festschrift für Moxter, 1994 S. 433; CLAUSEN/KORTH, Altlasten – ein Umwelt- und Bilanzierungsproblem, Festschrift für Budde, 1995 S. 105; BÄCKER, Rückstellungen für die Altlastensanierung, BB 1995 S. 503; DERS., Negativer Teilwert wegen eines Wertverlusts durch Umweltschäden, BB 1995 S. 715; BAUM, Umweltrechtliche und steuerrechtliche Behandlung kontaminierter Grundstücke, DB 1995 S. 153; HERMANS, Die Behandlung von Altlasten im Jahresabschluß, DStR 1995 S. 1971; KLEIN/WIENANDS, Altlastensanierung von Grundstücken – Rückstellung oder Teilwertabschreibung, FR 1995 S. 641; LOOSE, Steuerliche Berücksichtigung von Umweltlasten und Weitergabe von Erkenntnissen über Verstöße gegen Umweltbestimmungen, FR 1995 S. 393; LUDFWIG, § 17 Abs. 2a DMBilG – GoB für Rückstellungen für behebungspflichtige ökologische Lasten?, WPg. 1995 S. 325; RÖDL/LAGER/MICHELBECK, Umweltschutzrückstellungen aufgrund vertraglicher Sanierungsverpflichtungen, DStR 1995 S. 428; SCHNEIDER, Streitfragen der Rückstellungsbilanzierung als Problem der Risikokapitalbildung, DB 1995 S. 1421; SPIESSHOFER, Neue Bundesländer: Freistellung oder Rückstellung, DB 1995 S. 2025; STUHR/BOCK, Steuerrechtliche Behandlung öffentlich-rechtlich bedingter Umweltschutzverpflichtungen, DStR 1995 S. 1134; ROEDER, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen wegen Abfallentsorgungspflichten, DB 1997 S. 1885.

1. Allgemeine Erläuterungen

840 a) Begriff der Umweltverbindlichkeit

Von dem Begriff „Umweltverbindlichkeit“ sind alle Aufwendungen des Stpfl. für Maßnahmen des Umweltschutzes, für die Beseitigung bereits eingetretener Umweltschäden, für die Anpassung bestehender Anlagen an zukünftige Umweltstandards und für Schadensersatz wegen Umweltschäden umfaßt. Der Entstehungsgrund kann gesetzlicher oder vertraglicher, privat- oder öffentlich-rechtlicher Natur sein (s. Anm. 851, 852). Neben den rechtlichen Verpflichtungen steht die sittlich-moralischen Verpflichtung, Maßnahmen zu ergreifen, die Umwelt zu schützen und eingetretene Schäden zu beseitigen (s. Anm. 853)

Zum Begriff „Umweltschutzmaßnahme“ vgl. BTDrucks. VI 2710 S. 6.

Der bilanzierende Stpfl. kann Umweltverbindlichkeiten als sofortigen Aufwand, Verbindlichkeit, Rückstellung, Anschaffungs-/Herstellungskosten oder Teilwertabschreibung berücksichtigen. Gegenstand der nachfolgenden Erörterungen ist die Rückstellung für Umweltverbindlichkeiten.

841 b) Bedeutung der Rückstellung für Umweltverbindlichkeiten

Rückstellungen wegen Umweltverbindlichkeiten haben in den vergangenen Jahren an Bedeutung immer mehr zugenommen. Dies ist in erster Linie Folge des gesteigerten Umweltbewußtseins einschließlich der damit im Zusammenhang stehenden Verpflichtungstatbestände. Darüber hinaus erklärt sich die zunehmende Berücksichtigung der Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten in Rspr. und Literatur aus dem erheblichen finanziellen Umfang von Umweltschutzmaßnahmen und der steuerstundenden Wirkung von Rückstellungen. Es verwundert daher nicht, daß die Voraussetzungen für Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten heftig umkämpft sind (vgl. MOXTER, Zum Passivierungszeitpunkt von Umweltschutzrückstellungen, Festschrift für Forster, 1992 S. 427 [429]).

c) Steuerliche Abziehbarkeit

842

Betriebliche Veranlassung: Der Stpfl. darf nur solche Umweltverbindlichkeiten passivieren, die durch den Betrieb veranlaßt sind (§ 4 Abs. 4). Das setzt voraus, daß die Aufwendungen in einem tatsächlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb stehen. Dazu gehören zB alle Aufwendungen, die der laufende Betrieb mit sich bringt, insbesondere solche für die Entsorgung von Produktionsabfällen, aber auch solche für die Anpassung von Produktionsstätten an den jeweiligen Stand der Umwelttechnik, für die Sanierung eines Betriebsgrundstücks und die Entsorgungskosten nach Beendigung der Geschäftstätigkeit. Schadensersatzleistungen für Umweltschäden sind dann betrieblich veranlaßt, wenn die Schäden die unmittelbare Folge der betrieblichen Tätigkeit darstellen und die betriebliche und die private Veranlassung nicht untrennbar ineinander greifen (Hess. FG v. 25. 3. 91, EFG 1991 S. 599).

Geldbußen/-strafen: Geldbußen oder -strafen, die gegen den Stpfl. wegen eines Verstoßes gegen Umweltschutzvorschriften verhängt werden, darf der Stpfl. selbst dann nicht passivieren, wenn sie betrieblich veranlaßt sind (§ 4 Abs. 5 Nr. 8 Satz 1; § 10 Nr. 3 KStG). Dabei ist zu berücksichtigen, daß außerhalb des Geltungsbereichs des StGB auch Geldstrafen, insbesondere wegen Verstoßes gegen Umweltschutzbestimmungen, gegen KStpfl. festgesetzt werden können (zu ähnlichen Bestrebungen in Deutschland s. SCHÖNKE-SCHRÖDER/CRAMER, StGB XXV. Vor § 25 Rdnr. 99). Rückstellungen darf der Stpfl. hingegen bilden für die zu erwartenden Aufwendungen für die Durchführung eines Straf- oder Ordnungswidrigkeitsverfahrens, einschließlich der voraussichtlichen Gerichts- und Anwaltskosten sowie Wiedergutmachungsleistungen (§ 4 Abs. 5 Nr. 8 Satz 2 Halbs. 2).

d) Verhältnis zur Teilwertabschreibung

843

Rückstellung oder Teilwertabschreibung: Der Stpfl. steht bei der Schadstoffbelastung eines WG des Anlagevermögens vor der Alternative, ob er die Wertminderung in Form von Teilwertabschreibungen (§ 253 Abs. 2 Satz 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) oder in Form von Rückstellungen für die Sanierungsverpflichtung bilanziell berücksichtigt, wobei sich der ergebnis- und vermögensmindernde Faktor „Schadstoffbelastung“ rechnerisch nur einmal auswirken darf (HERZIG, WPg. 1991 S. 610 [615]; BARTELS, WPg. 1992 S. 74 [77]; KÜHNBERGER/FAATZ, BB 1993 S. 98 [105]). Welcher der beiden Alternativen Vorrang einzuräumen ist, ist streitig.

HERZIG, WPg. 1991 S. 610, BARTELS, WPg. 1992 S. 74 [82]; Vorrang der Rückstellung; GROH, StbJb. 1994/95 S. 23, 35; SCHNEIDER, DB 1995 S. 1421; Vorrang der Teilwertabschreibung; vgl. auch RAUTENBERG, WPg. 1993 S. 265; HERMANS, DStR 1995 S. 1971; KLEIN/WIENANDS, FR 1995 S. 641.

Bei dauernder Wertminderung muß der Stpfl. uE aus Gründen der Bilanzklarheit und des Gläubigerschutzes eine Teilwertabschreibung vornehmen, weil nur durch die Abschreibung der tatsächliche Wert des WG in der Bilanz deutlich wird (vgl. BARTELS, WPg. 1992 S. 74 [82], der jedoch aus Vereinfachungsgründen der Rückstellung den Vorrang einräumt).

Rückstellung neben Teilwertabschreibung: Neben einer bereits vorgenommenen Teilwertabschreibung sind Rückstellungen in den Fällen denkbar, in denen der Buchwert des abgeschriebenen WG lediglich einen Teil der erwarteten Sanierungskosten abdeckt. In Höhe des Differenzbetrags zwischen den voraussichtlichen Sanierungskosten und dem Buchwert des belasteten WG muß der

Stpfl. eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bilden (zu den einzelnen Fallgruppen einschließlich Rechenbeispielen vgl. HERZIG, WPg. 1991 S. 610 [617]).

Teilwertabschreibung statt Rückstellung: Liegen die (strengen) Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, insbesondere wegen öffentlich-rechtlicher Umweltschutzverpflichtungen (vgl. Anm. 852), nicht vor, wird der Stpfl. die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung in Betracht ziehen müssen. Letztere ist bei einer dauerhaften Wertminderung auch dann vorzunehmen, wenn lediglich der Stpfl., nicht jedoch die zuständige Ordnungsbehörde von der Schadstoffbelastung Kenntnis hat (dementsprechend hat BFH v. 19. 10. 93 VIII R 14/92, BStBl. II S. 891 den Rechtsstreit an das zuständige FG zurückverwiesen, da der Senat aufgrund des festgestellten Sachverhalts die Frage der dauernden Wertminderung nicht zu beantworten vermochte, BFH aaO S. 894). Das Steuergeheimnis schützt den Stpfl. vor der unbefugten Weitergabe der Erkenntnisse über die Schadstoffbelastung an die zuständigen Ordnungsbehörden (s. dazu im einzelnen LOOSE, FR 1995 S. 393).

844 e) Verhältnis zu Anschaffungs-/Herstellungskosten

Rückstellungen für die Beseitigung von eingetretenen Umweltschäden sind auch dann zu bilden, wenn die Aufwendungen zukünftig als Herstellungs- oder Anschaffungskosten zu aktivieren sind.

CREZELIUS, DB 1992 S. 1353 [1362]; KÜHNBERGER/FAATZ, BB 1993 S. 98 [105]; BORDWIN, DB 1994 S. 1685 [1687]; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XVI. § 5 Anm. 550 „Umweltschutz und -schäden“; aA noch SCHMIDT/WEBER-GRELLET XIII. § 5 Anm. 57 „Umweltschutz und -schäden“; CHRISTIANSEN, StBp. 1987 S. 193 [197]; BARTELS, BB 1992 S. 1095 [1098]; SARRAZIN, WPg. 1993 S. 1 [4]; GROH Stb]b. 1994/95 S. 23, 34; vgl. auch § 17 Abs. 2 a Satz 2 DMBilG; CLEMM/NONNENMACHER in Beck-BilKomm. III. § 249 HGB Rdnr. 100 „Umweltschutzmaßnahmen“.

Es fehlt nicht an dem für Rückstellungen erforderlichen buchmäßigen Aufwand, wengleich dieser nicht sofort, sondern über die jährlichen Abschreibungen wirksam wird. Die Rückstellung ist insgesamt im Zeitpunkt der Erfüllung der Verpflichtung gewinnerhöhend aufzulösen. Eine ratierliche Auflösung gegen die laufenden Abschreibungen ist ebenso unzulässig wie die Bildung von Rückstellungen für künftige Abschreibungen (aA CHRISTIANSEN, StBp. 1987 S. 193 [198]).

845–849 Einstweilen frei.

2. Voraussetzungen der Rückstellungsbildung

850 a) Rechtsgrundlagen der Rückstellung

§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB: § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB gilt mangels spezialgesetzlicher Regelung (s. aber unten § 17 Abs. 2 a DMBilG) auch für Rückstellungen für ungewisse Umweltverbindlichkeiten. Die Vorschrift unterscheidet weder zwischen privat- oder öffentlich-rechtlichen noch zwischen gesetzlichen oder vertraglichen ungewissen Verbindlichkeiten. Das Passivierungsgebot entspricht dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip und gilt auch für die Steuerbilanz, § 5 Abs. 1 HGB.

§ 17 Abs. 2 a DMBilG: Nach § 17 Abs. 2 a Satz 1 DMBilG (idF v. 28. 7. 94, BGBl. I S. 1842 = BStBl. I S. 550 [557]) sind Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen zu bilden, soweit eine gesetzliche oder vertragliche Verpflichtung besteht und Art und Umfang der Maßnahmen nachgewiesen oder von der

zuständigen Verwaltungsbehörde angeordnet sind. Es handelt sich um eine Spezialregelung, beschränkt auf den Anwendungsbereich des DMBilG, nicht jedoch um eine allgemein gültige Vorschrift zur Bildung von Umweltschutzrückstellungen (glA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XVI. § 5 Anm. 550 „Umweltschutz und -schäden“; vgl. BTDrucks. 12/7262). Sie trägt der besonderen Altlastenproblematik des Beitrittsgebiets Rechnung. Die Rückstellungen sind nach § 17 Abs. 2 a Satz 3 DMBilG spätestens zum 31. 12. 97 aufzulösen, falls die Maßnahmen zur Beseitigung der Umweltschäden bis zu diesem Zeitpunkt nicht eingeleitet werden.

Schriftum: PFITZER/WIRTH, DB 1994 S. 1885 (1888); LUDWIG, WPg. 1995 S. 325; SPIESSHOFFER, DB 1995 S. 2025; HERMANS, DSr 1995 S. 1971 (1975); CLEMM/NONNENMACHER in Beck-BilKomm. III. § 249 HGB Rdnr. 100 „Umweltschutzmaßnahmen“.

b) Rückstellungen für privatrechtliche Umweltverbindlichkeiten

851

Vertragliche Umweltverbindlichkeiten: Soweit der Stpfl. einem Dritten gegenüber vertraglich verpflichtet ist, Umweltschutzmaßnahmen durchzuführen, muß er nach den allgemeinen Grundsätzen für die voraussichtlichen Aufwendungen eine Rückstellung bilden.

Beispiel: Der Stpfl. ist Pächter eines Tankstellengrundstücks. Er ist gegenüber dem Verpächter vertraglich verpflichtet, den im Laufe der Betriebsjahre möglicherweise mit Ölrückständen kontaminierten Boden nach Beendigung der Vertragslaufzeit vollständig zu beseitigen und zu entsorgen. Soweit der Stpfl. von der Kontamination Kenntnis erlangt, muß er in Höhe der zu erwartenden Aufwendungen zur Beseitigung und Entsorgung eine Rückstellung bilden.

Zu den vertraglichen Umweltverbindlichkeiten gehört auch die Inanspruchnahme wegen positiver Vertragsverletzung. Für vertragliche Schadensersatzverpflichtungen sind dann Rückstellungen zu bilden, wenn der Stpfl. nach den am Bilanzstichtag bekanntgewordenen Verhältnissen ernsthaft damit rechnen muß, wegen der Verpflichtung in Anspruch genommen zu werden (BFH v. 2. 10. 92 III R 54/91, BStBl. II 1993 S. 153 mwN; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XVI. § 5 Anm. 550 „Schadenersatz“). Das kann auch ohne Kenntnis des Vertragspartners der Fall sein, wenn damit zu rechnen ist, daß dieser Kenntnis erlangen und den Stpfl. in Anspruch nehmen wird (glA CLEMM/NONNENMACHER in Beck-BilKomm. III. § 249 HGB Rdnr. 100 „Schadenersatz“; aA BFH v. 2. 10. 92 III R 54/91, BStBl. II 1993 S. 153 betr. Rückstellungen für Schadensersatzverpflichtungen aus strafbaren Handlungen).

Beispiel: Der Stpfl. betreibt eine Tankstelle ohne vertragliche Verpflichtung zur Beseitigung eventuell kontaminierten Bodens. Ihm ist aufgrund einer von ihm in Auftrag gegebenen Bodenanalyse bekannt, daß das Grundstück mit Ölrückständen belastet ist. Dem Verpächter des Grundstücks ist das Ergebnis der Analyse nicht bekannt. Der Stpfl. setzt den Verpächter nicht in Kenntnis, um das laufende Vertragsverhältnis nicht zu gefährden, gleichwohl muß er eine Rückstellung für die ungewisse Schadensersatzleistung bilden, denn spätestens bei Beendigung des Pachtverhältnisses ist ernsthaft mit einer Inanspruchnahme durch den Vertragspartner zu rechnen.

Zur vertraglichen Gestaltung s. SCHLEMMINGER, Die Gestaltung von Grundstückskaufverträgen bei festgestellten Altlasten oder Altlastenverdacht, BB 1991 S. 1433. Vgl. auch RÖDL/LAGER/MEICHELBECK, Umweltschutzrückstellungen aufgrund vertraglicher Sanierungsverpflichtungen, DSr 1995 S. 428.

Verpflichtung nach dem Umwelthaftungsgesetz (UmweltHG): Neben den allgemeinen gesetzlichen Verpflichtungstatbeständen (zB zivilrechtlicher Abwehranspruch gem. §§ 1004 Abs. 1, 906 Abs. 1 BGB, verschuldensabhängiger Schadensersatzanspruch gem. § 823 Abs. 1 und Abs. 2 BGB) besteht seit dem

Inkrafttreten des UmweltHG (v. 10. 12. 90, BGBl. I S. 2634) eine privatrechtliche Gefährdungshaftung für bestimmte umweltgefährdende Industrieanlagen. Der Stpfl. muß für diesen Haftungstatbestand eine Rückstellung bilden, wenn die Inanspruchnahme aus ihm wahrscheinlich ist. Dies kann auch ohne Kenntnis des Anspruchsinhabers der Fall sein, wenn damit zu rechnen ist, daß dieser Kenntnis erlangen und den Stpfl. in Anspruch nehmen wird. Der Stpfl. muß wegen der Ursachenvermutung des § 6 UmweltHG bereits dann eine Rückstellung bilden, wenn der Nachweis des störungsfreien Normalbetriebs nicht möglich ist (HERZIG/KÖSTER, DB 1991 S. 53 [54]). Andererseits reicht eine pessimistische Beurteilung der wahrscheinlichen Inanspruchnahme allein nicht aus. Deshalb ist trotz des erheblichen latenten Risikos, welches eine umweltgefährdende Industrieanlage mit sich bringt, eine Rückstellung unzulässig, wenn keine auf eine spätere Inanspruchnahme hindeutenden objektiven Tatsachen bekannt sind (HERZIG/KÖSTER, DB 1991 S. 53 [55]).

Vgl. ferner EILERS, Rückstellungen für Altlasten: UmweltHG und neueste Rechtsentwicklung, DStR 1991 S. 101.

852 c) Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Umweltverbindlichkeiten

Allgemeines: Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen bilden den Schwerpunkt innerhalb der Diskussion über Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten. Dies liegt zum einen an der Dominanz des öffentlichen Rechts im Bereich des Umweltschutzes, zum anderen an der unterschiedlichen Beurteilung der Rückstellungsvoraussetzungen für öffentlich-rechtliche und privatrechtliche ungewisse Verbindlichkeiten durch die Rspr.

Als spezielle Umweltschutzverpflichtungen kommen zB die Verpflichtung zur Abfallbeseitigung nach dem Abfallgesetz, zur Vermeidung von Gewässerunreinigungen nach dem Wasserhaushaltsgesetz, zur Vermeidung von Immissionen nach dem Immissionsschutzrecht oder zur Entsorgung atomarer Abfälle nach dem Atomgesetz in Betracht. Daneben steht die latente Verpflichtung aufgrund des allgemeinen Ordnungsrechts, denn der Schutz der Umwelt gehört zu den ordnungsbehördlich geschützten Rechtsgütern (BREUER, JuS 1986 S. 359; BÄCKER, BB 1989 S. 2071 [2074]).

Rechtsprechung: Ungewisse öffentlich-rechtliche Verbindlichkeiten dürfen nach stRspr. des BFH nur dann passiviert werden, wenn sie hinreichend konkretisiert sind, sei es durch einen Verwaltungsakt der zuständigen Behörde, sei es unmittelbar durch Gesetz, wenn dieses ein inhaltlich genau bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums fordert und das Handlungsgebot sanktionsbewehrt und damit durchsetzbar ist.

BFH v. 26. 5. 76 I R 80/74, BStBl. II S. 622; v. 26. 10. 77 I R 148/75, BStBl. II 1978 S. 97; v. 20. 3. 80 IV R 89/79, BStBl. II S. 297; v. 23. 7. 80 I R 28/77, BStBl. II 1981 S. 62; v. 3. 5. 83 VIII R 100/81, BStBl. II S. 572; v. 19. 5. 83 IV R 205/79, BStBl. II S. 670; v. 24. 11. 83 IV R 22/81, BStBl. II 1984 S. 301; v. 25. 11. 83 III R 25/82, BStBl. II 1984 S. 51; v. 19. 5. 87 VIII R 327/83, BStBl. II S. 848; v. 25. 8. 89 III R 95/87, BStBl. II S. 893; v. 12. 12. 91 IV 28/91, BStBl. II 1992 S. 600; v. 19. 10. 93 VIII R 14/92, BStBl. II S. 891.

Diese Grundsätze gelten nach BFH v. 19. 10. 93 VIII R 14/92 aaO auch für Rückstellung wegen öffentlich-rechtlicher Umweltverbindlichkeiten, wenngleich die Entscheidung die Frage offenläßt, ob der Stpfl. nicht, entgegen der bisherigen stRspr., bereits vor Inanspruchnahme durch Verwaltungsakt aufgrund der bloßen Kenntnis der zuständigen Behörde eine Rückstellung für öffentlich-rechtliche Umweltverbindlichkeiten bilden muß (BFH v. 19. 10. 93 aaO).

Stellungnahme: Die von der Rspr. aufgestellten zusätzlichen Konkretisierungskriterien für die Bildung von Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verbindlichkeiten werden von der überwiegenden Literaturmeinung zurecht als unzulässiges Sonderrecht für ungewisse öffentlich-rechtliche gegenüber ungewissen privatrechtlichen Verbindlichkeiten abgelehnt.

Vgl. CHRISTIANSEN, StBp. 1987 S. 193; BÄCKER, BB 1989 S. 2071 (2078); DERS., BB 1990 S. 2225; DERS., DStZ 1991 S. 31; DERS., BB 1995 S. 503; GÜNKEL, StbJb. 1990/91 S. 97, 113; HERZIG, DB 1990 S. 1341; EILERS, DStR 1991 S. 102; HERZIG/KÖSTER, DB 1991 S. 53; DIES., BB 1994 Beilage 23; BARTELS, BB 1992 S. 1095; BORDEWIN, DB 1992 S. 109; DERS., DB 1994 S. 1685; CREZELIUS, DB 1992 S. 1353; DERS., NJW 1994 S. 981; KUPSCH, BB 1992 S. 2320; KUHNBERGER/FAATZ, BB 1993 S. 98; GROH, StbJb. 1994/95 S. 23 [29 f.]; STUHR/BOCK, DStR 1995 S. 1134 [1137] jeweils mwN; s. auch das vor Anm. 840 angegebene Schrifttum.

Der Stpfl. muß Rückstellungen für dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten bilden, soweit die Verbindlichkeit besteht oder entstehen wird und die Inanspruchnahme wahrscheinlich ist (stRspr., vgl. BFH v. 1. 8. 84 I R 88/80, BStBl. II 1985 S. 44; v. 5. 2. 87 IV R 81/84, BStBl. II S. 845; v. 30. 6. 83 IV R 41/81, BStBl. II 1984 S. 263; v. 9. 3. 88 I R 262/83, BStBl. II S. 592; v. 12. 12. 90 I R 153/86, BStBl. II 1991 S. 479; v. 19. 10. 93 VIII R 14/92, BStBl. II S. 891 jeweils mwN). Für ungewisse öffentlich-rechtliche Verbindlichkeiten gilt nichts anderes. Auch wenn es sich bei diesen idR um einseitige Verbindlichkeiten handelt, ist die Frage der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme nicht anders als bei sonstigen einseitigen Verpflichtungstatbeständen des privaten Rechts, etwa des Schadensersatzes wegen Patentrechtsverletzung, zu beurteilen (HERZIG, DB 1990 S. 1341 [1350]; BÄCKER, DStZ 1991 S. 31 [34]; BARTELS, BB 1992 S. 1095 [1101]; BORDEWIN, DB 1992 S. 1097 [1099]; aA BFH v. 19. 10. 93 VIII R 14/92, BStBl. II S. 891 [893]). Für diese Verpflichtung muß der Stpfl. auch dann eine Rückstellung bilden, wenn der Anspruchsinhaber noch keine Kenntnis von der Schutzrechtsverletzung erlangt hat, gleichwohl aber die Kenntnis- und Inanspruchnahme wahrscheinlich ist (vgl. BFH v. 11.11. 81 I R 157/79, BStBl. II 1982 S. 748; § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG). Ob die ordnungsbehördliche Inanspruchnahme wahrscheinlich ist, ist eine Frage des Einzelfalls, die spätestens zu dem Zeitpunkt zu bejahen sein wird, in dem die Ordnungsbehörde Kenntnis von der Umweltbelastung erlangt hat oder mit sicherer Wahrscheinlichkeit zeitnah Kenntnis erlangen wird. In solchen Fällen die Rückstellungsbildung von dem Erlaß der Ordnungsverfügung abhängig zu machen, widerspricht dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip. Rückstellungen wären dann lediglich für solche öffentlich-rechtlichen Verbindlichkeiten zu bilden, die der Höhe nach, nicht jedoch dem Grunde nach ungewiß sind, denn mit der ordnungsbehördlichen Inanspruchnahme ist die öffentlich-rechtliche Verpflichtung rechtlich voll entstanden.

Einstweilen frei.

853–855

d) Rückstellungen für faktische Umweltverbindlichkeiten

856

Faktische Umweltverbindlichkeiten sind solche, denen sich der Stpfl. tatsächlich nicht entziehen kann, obwohl er rechtlich nicht verpflichtet ist, sie zu erfüllen (vgl. HERZIG, DStJG 14 [1991] S. 199 [228 f.]). Sie sind vergleichbar mit Kulanzleistungen, jedoch von freiwilligen Umweltschutzmaßnahmen zu unterscheiden (dazu LUIG, BB 1992 S. 2180). Rückstellungen muß der Stpfl. bilden, wenn er anhand von objektiven Gesichtspunkten nachweist, daß er sich der Inanspruchnahme aus wirtschaftlichen oder sonstigen Gründen nicht entziehen kann. Keine Rückstellung darf der Stpfl. bilden wenn er sich lediglich der Verpflichtung

entziehen möchte oder wenn die Durchführung von Umweltschutzmaßnahmen aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen erforderlich sind.

857 c) Wirtschaftlich wesentliche Verursachung

Soweit der BFH die Bildung von Rückstellungen von der wirtschaftlich wesentlichen Verursachung der ungewissen Verbindlichkeit abhängig macht, läßt sich daraus sowohl ein an das Realisationsprinzip angelehntes, rückstellungsbegrenzendes, kumulatives als auch ein an die rechtlichen Strukturen des Tatbestands anknüpfendes, rückstellungserweiterndes, alternatives Kriterium ableiten.

Alternativ: BFH v. 20. 1. 83 IV R 168/81, BStBl. II S. 375; v. 19. 5. 83 IV R 205/79, BStBl. II S. 670; v. 19. 5. 87 VIII R 327/83, BStBl. II S. 848; v. 12. 12. 90 I R 153/86, BStBl. II 1991 S. 479 [482]; v. 13. 11. 91 I R 102/88, BStBl. II 1992 S. 336 [338]; *kumulativ:* BFH v. 1. 8. 84 I R 88/80, BStBl. II 1985 S. 44 [46]; v. 28. 6. 89 I R 86/85, BStBl. II 1990 S. 550 [552]; v. 10. 12. 92 XI R 34/91, BStBl. II 1994 S. 158 [159]; vgl. auch SCHÖN, BB 1994 Beil. 9 zu Heft Nr. 15, S. 4 ff. mwN.

Eine allgemein gültige Definition des Begriffs „wirtschaftliche Verursachung“ gibt es bislang nicht (glA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XVI. § 5 Rdnr. 383). Es erscheint jedoch bedenklich, das Realisationsprinzip auch auf die Passivseite der Bilanz zu übertragen, denn wegen des Imparitätsprinzips sind Verluste bereits vor deren Realisierung auszuweisen (SCHÖN, BB 1994 Beil. 9 zu Heft Nr. 15, S. 7). Im Bereich der Umweltschutzrückstellungen sind Fälle denkbar, in denen eine Verbindlichkeit rechtlich voll wirksam entstanden ist, jedoch mit zukünftigen Erträgen wirtschaftlich zusammenhängt.

Beispiel: Mit der Errichtung und Inbetriebnahme eines Kernkraftwerks, dh mit Auslösen der atomaren Kettenreaktion, ist der Betreiber gem. § 9 a Abs. 1 AtomG verpflichtet, anfallende radioaktive Reststoffe sowie aus- oder abgebaute radioaktive Anlagenteile fachgerecht zu entsorgen. Die Entsorgungsverpflichtung steht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den zukünftigen – auf die Laufzeit der Anlage verteilten – Erträge.

Im Unterschied zu den Rekultivierungsverpflichtungen ist die Verpflichtung zur Entsorgung eines Kernkraftwerks bereits mit dessen Inbetriebnahme entstanden (glA GÜNKEL, StJb. 1990/91 S. 120), denn die atomare Kontaminierung tritt mit dem ersten „Knopfdruck“ ein. Gleichwohl läßt man – wohl aus praktischen Gründen – die ratierte Ansammlung von Rückstellungen in solchen und vergleichbaren Fällen zu. Daß diese Praxis im Hinblick auf das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip auf erhebliche Bedenken stößt, zeigt sich dann, wenn die geplante Nutzungsdauer – etwa wegen Entzugs der öffentlich-rechtlichen Betriebsgenehmigung – nicht eingehalten werden kann. In solchen Fällen muß der Stpfl. eine außerordentliche Aufstockung der Rückstellung vornehmen, sobald sich das für ihn ungünstige Ereignis hinreichend konkretisiert hat (NAUMANN, WPg. 1991 S. 536).

858–865 Einstweilen frei.

866 3. Höhe der Rückstellung

Umfang: Zurückzustellen sind alle Aufwendungen des Stpfl. zur Erfüllung der Umweltverbindlichkeit. Dazu gehören auch Schadensersatz- und Wiedergutmachungsleistungen, soweit betrieblich veranlaßt (s. Anm. 842). Zum Verhältnis zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten s. Anm. 844.

Pauschalrückstellungen: Verbindlichkeiten sind grundsätzlich einzeln zu bewerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Ausnahmsweise ist die Bildung von Pauschalrückstellungen zulässig, wenn der Stpfl. auf bestimmte Erfahrungssätze der Ver-

gangenheit zurückgreifen kann, zB für Gewährleistungsverpflichtungen oder Produkthaftung. Mangels hinreichender Erfahrungen dürfte für den Bereich der Umweltverbindlichkeiten, einschließlich der Haftung nach dem UmweltHG, die Bildung von Pauschalrückstellungen unzulässig sein.

Zu Pauschalrückstellungen wegen Produkthaftung s. Anm. 704.

Abzinsung: Zur Abzinsung von Rückstellungen vgl. Anm. 742 betreffend Reaktivierungsrückstellungen.

Einstweilen frei.

867–879

4. Teil: Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2: Besondere Verzeichnisse

880

Abweichende Wahlrechtsausübung: Voraussetzung für die Aufnahme in ein Verzeichnis nach Abs. 1 Satz 2 ist eine unterschiedliche Wahlrechtsausübung in HBil. und StBil. Es ist nicht erforderlich, alle Differenzen zwischen HBil. und StBil., die zB aus unterschiedlichen handels- und strechtl. Vorschriften resultieren, in ein derartiges Verzeichnis aufzunehmen.

Besondere Steuerbilanz: Eine gesonderte StBil., aus der die Differenzen zur HBil. ableitbar wären, reicht nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 2 nicht aus; auch in derartigen Fällen ist bei unterschiedlicher Wahlrechtsausübung eine Aufnahme in ein gesondertes Verzeichnis erforderlich (ebenso WINKELJOHANN/BRIESE in Beck-BilKomm. VII. § 274 HGB Rn. 235).

Anlagevermögen: Sind die Differenzen aus dem sog. Anlagenspiegel (bzw. Anlagengitter) ersichtlich, so soll dies nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 Rn. 20) ausreichend sein. Allerdings kann es sein, dass nach Abs. 1 Satz 3 zusätzliche Angaben erforderlich sind.

Umlaufvermögen: Zusätzliche Verzeichnisse sind insbes. für Vorräte bei unterschiedlichen Verbrauchsfolgeverfahren (zB Lifo) erforderlich.

Steuerfreie Rücklagen: Nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 Rn. 22) soll die Aufnahme in ein besonderes Verzeichnis nach Abs. 1 Satz 2 nicht erforderlich sein, wenn dies aus der Bilanz ersichtlich ist. Hier ist zu beachten, dass in der HBil. die stfreie Rücklage nicht mehr ersichtlich ist; eine Verpflichtung zu einer eigenständigen StBil. existiert allerdings nicht. Daher ist uE die Aufnahme dieser stl. Passivposten in das gesonderte Verzeichnis nach Abs. 1 Satz 2 erforderlich; dies gilt insbes. auch analog nach § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 sowie nach R 6.6 Abs. 1 Nr. 3 EStR, da nur dann die Rücklagen in der Buchführung nachvollzogen werden können (ähnlich WINKELJOHANN/BRIESE in Beck-BilKomm., VII., § 274 HGB Rn. 235).

Nachträgliche Erstellung bis zum Zeitpunkt der Geltendmachung (Abgabe der StErklärung) reicht uE aus (vgl. BFH v. 9.8.1984 – IV R 151/81, BStBl. II 1985, 47).

Stellungnahme: Verzeichnisse sollten uE nicht erforderlich sein, wenn die geforderten Angaben aus der Buchführung (zB dem handelsrechtl. Anlagengitter) klar (zB entsprechende Kennzeichnung bei unterschiedlichem Ausüben von Wahlrechten in HBil. u. StBil. nach Abs. 1 Satz 2) ersichtlich sind (s. dazu § 7a Anm. 141; zu geringwertigen WG bis VZ 2007 s. § 6 Anm. 1276). Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist dies allerdings wohl derzeit noch nicht zulässig, da das „Verzeichnis“ explizit verlangt wird. Insoweit sollte die FinVerw. Vereinfachun-

gen zulassen oder der Gesetzgeber den Wortlaut dieser Vorschriften wieder ändern, um zusätzlichen Bürokratieaufwand zu vermeiden.

881–884 Einstweilen frei.

885

5. Teil: Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3: Angaben in den besonderen Verzeichnissen

Erforderliche Angaben: Der Gesetzgeber bezieht sich bei den Angaben offensichtlich auf Anlage- und Umlaufvermögen. Anzugeben sind:

- Tag der Anschaffung oder Herstellung,
- Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
- Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts sowie
- vorgenommene Abschreibungen, wobei hierunter uE sowohl die planmäßigen Abschreibungen (AfA) als auch die Teilwertabschreibungen sowie die AfA des betreffenden Jahres zu verstehen sind; unklar ist, ob auch die kumulierten Abschreibungen angegeben werden müssen.

Steuerliche Passivposten sollten hinsichtlich ihrer Bildung und Auflösung – einschließlich der Angaben der Zeitpunkte und der Vorschriften – analog in ein Verzeichnis aufgenommen werden, so dass die unterschiedlichen Erfolgsauswirkungen aus diesen Posten eindeutig ableitbar sind.

886–899 Einstweilen frei.

[Anschluss S. E 481]