

## RECHNUNGSLEGUNG & FINANZEN

StBin Sabine Rössler

# Ernsthaftigkeit der Inanspruchnahme und Wertaufhellung bei Gewährleistungsrückstellungen

Die Anforderungen an die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind vom BFH nochmals dargelegt worden. Eine Rückstellung kann nach einem neuen Urteil des BFH vom 28.8.2018 (Az.: X B 48/18) dann nicht gebildet werden, wenn ein Mangel zwar am Bilanzstichtag bereits vorhanden war, mit der Inanspruchnahme des Verpflichteten zu diesem Zeitpunkt jedoch nicht ernsthaft zu rechnen war, weil beide Vertragsparteien den Mangel noch nicht kannten.

### 1. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten können dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewiss sein. Rückstellungen sind u.a. zu bilden für

- » eine sicher oder wahrscheinlich gegenüber einem Anderen bestehende Verpflichtung,
- » die rechtlich oder wirtschaftlich verursacht ist,
- » sofern mit der tatsächlichen Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist.

Die Anforderungen an die Bildung einer Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten wurden durch die BFH-Rechtsprechung bereits vielfältig geklärt.

### 2. Gewährleistungsverpflichtung

Unabhängig von der Rechtsgrundlage, ob also ein Schadensersatzanspruch auf gesetzlicher oder vertraglicher Grundlage beruht, ist für die Bildung von Gewährleistungsrückstellungen entscheidend, ob die Inanspruchnahme überwiegend wahrscheinlich ist. Dies setzt die Kenntnis des Gläubigers von den anspruchsbegründenden Umständen voraus. Das bedeutet, dass am Bilanzstichtag Mängelrügen bereits erhoben waren oder damit zu rechnen ist, dass noch nicht gerügte Mängel wahrscheinlich erhoben werden.

### 3. Vorsichtsprinzip

Dem Vorsichtsprinzip folgend sind am Bilanzstichtag vorliegende Verhältnisse nach dem subjektiven Erkenntnisstand des sorgfältigen Kaufmanns bei fristgerechter Bilanzaufstellung zu beurteilen. Demzufolge sind keine neuen, erst nach dem Bilanzstichtag eintretenden Tatsachen bilanziell zu berücksichtigen. Dagegen sind aufhellende Umstände

zu berücksichtigen, die bereits zum Bilanzstichtag objektiv vorlagen, aber erst nachträglich (d.h. zwischen Bilanzstichtag und -aufstellung) bekannt wurden.

### 4. Wertaufhellung

Zum Bilanzstichtag noch nicht erhobene Mängelrügen können bei wertaufhellender Betrachtung den Ansatz einer Verbindlichkeitsrückstellung rechtfertigen. Objektiver Anknüpfungspunkt hierfür ist auch ein noch nicht gerügter Mangel, mit dessen Inanspruchnahme zu rechnen ist. Im Rahmen einer Einzelfallwürdigung ist zu beurteilen, ob ein zwar schon angelegter Werkmangel, der aufgrund der Betriebsabläufe des Auftraggebers jedoch am Bilanzstichtag noch nicht in Erscheinung getreten ist („noch nicht aufgetreten ist“) und daher auch noch gar nicht gerügt werden konnte, ausreichend erscheint, um bei wertaufhellender Beurteilung die Ernsthaftigkeit der Inanspruchnahme des Werkunternehmers annehmen zu können.



## Ergebnis

Dem BFH zufolge überwiegt die Gefahr der Inanspruchnahme des Werkunternehmers dann nicht, wenn beiden Vertragsparteien der Mangel zum Bilanzstichtag noch nicht bekannt war, weil der Mangel am Bilanzstichtag noch keine betriebsbeeinträchtigende Wirkung entfaltet hatte und daher gar nicht erkennbar erschien. In diesem Fall kann keine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden.