

Mit Rückstellungen den Gewinn „glätten“

Mit Rückstellungen in der Bilanz können Sie auch jetzt noch den Gewinn des abgelaufenen Wirtschaftsjahres beeinflussen. Wichtige Tips zu diesem Thema gibt Steuerberater Dr. Richard Moser, Bovenden-Harste.

Das Wirtschaftsjahr 1993/94 endete am 30. Juni. Es ist also vor wenigen Tagen abgelaufen. Doch auch jetzt können Sie als buchführender Landwirt den zu versteuernden Gewinn noch beeinflussen – durch Bildung von Rückstellungen in der Bilanz.

Rückstellungen stehen auf der Passivseite der Bilanz, sie haben den Charakter von Verbindlichkeiten. Durch die Einstellung einer zusätzlichen Rückstellung in der Bilanz wird der Aufwand erhöht, also der Gewinn gemindert.

Sobald der Grund für die Bildung der Rückstellung weggefallen ist, müssen Sie diese gewinnerhöhend auflösen. Die Rückstellung ist außerdem aufzulösen, wenn die Leistung, für die die Rückstellung gebildet wurde, erbracht ist.

Im Ergebnis heißt das: Mit der Bildung einer Rückstellung wird der Aufwand lediglich vorweggenommen, d. h. in das Wirtschaftsjahr verlagert, in das er wirtschaftlich betrachtet gehört.

Wir unterscheiden drei Arten von Rückstellungen:

- Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen
- Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten.



Auf dem Klavier der steuerlichen Rückstellungen richtig spielen...

Foto: Hensch

Unterlassene Instandhaltung

Eine Rückstellung bilden können Sie z. B. für die unterlassene Instandhaltung von Gebäuden. Dabei muß es sich jedoch um Unterhaltungsarbeiten handeln, die bis zum 30. Juni erforderlich gewesen wären, die aber erst danach durchgeführt werden.

Weitere Bedingung: Die verzögerten Instandhaltungsmaßnahmen müssen innerhalb von 3 Monaten nach dem Bilanzstichtag abgeschlossen sein.

Bei Erhaltungsarbeiten, die regelmäßig in gleichen Abständen turnusgemäß anfallen, liegt in der Regel keine unterlassene Instandhaltung im steuerlichen Sinne vor.

Hier ein Beispiel: Durch das Hochwasser im Frühjahr 1994 wurden bei Landwirt H. die Fundamente der Getreidescheune

so unterspült, daß eine Instandsetzung dringend erforderlich ist. Der beauftragte Handwerker erledigt die Arbeiten jedoch erst im August 1994. Für die anfallenden Kosten in Höhe von 25 000 DM kann der Landwirt zum 30. Juni eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung bilden.

Drohende Verluste

Schwebende Geschäfte – also Verträge, die noch nicht erfüllt sind – werden in der Bilanz grundsätzlich nicht berücksichtigt. Man geht davon aus, daß sich Leistung und Gegenleistung ausgleichen. Nur wenn aus dem noch schwebenden Geschäft ein Verlust droht, können Sie hierfür eine Rückstellung bilden.

Beispiel: Landwirt F. hat bereits im März seinen gesamten Kalibedarf des kommenden Wirtschaftsjahres zum Preis

von 25 DM/dt eingekauft. Lieferung und Zahlung sollen im August erfolgen.

Am 30. Juni kann aufgrund eines Angebotsüberhangs der Dünger überall für 18 DM/dt gekauft werden. Dem Landwirt droht aus dem noch schwebenden Geschäft ein „Verlust“, für den er eine Rückstellung in Höhe von 7 DM/dt zum 30. Juni bilden muß.

Ein anderer Fall aus der Praxis: Landwirt G. hat 1991 einen Schweinestall für 15 000 DM/Jahr für zwölf Jahre gepachtet. Aufgrund der niedrigen Schweinepreise und gesundheitlicher Probleme entschloß er sich 1993, die Schweineproduktion endgültig aufzugeben. Der Eigentümer des Stalles pocht jedoch auf Einhaltung des Pachtvertrages. Deshalb schließt G. einen Unterpachtvertrag mit einem anderen Landwirt ab. Dieser will allerdings höchstens 12 000 DM/Jahr bezahlen.

Das bedeutet: In den nächsten zehn Jahren ergibt sich für Landwirt G. ein Verlust in Höhe von 3 000 DM/Jahr. Dafür kann er Rückstellungen in der Bilanz bilden. Nach jüngster Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist dieser Betrag allerdings für die einzelnen Jahre abzuzinsen; eine Auffassung, die in der Literatur umstritten ist.

Theoretisch wäre die Bildung von Rückstellungen auch bei langfristigen Pachtverträgen denkbar, die mit einem überhöhten Pachtpreis abgeschlossen wurden. Allerdings reicht es für die Bildung einer Rückstellung nicht aus, daß man die Flächen heute günstiger pachten kann. Vielmehr muß mit einer betriebswirtschaftlichen Analyse der Nachweis erbracht werden, daß auf der konkret gepachteten Fläche dauerhaft ein Verlust erwirtschaftet wird.

Ungewisse Verbindlichkeiten

In der Praxis kommen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten am häufigsten vor. Auch dazu wieder ein Beispiel:

Landwirt M. hat durch einen ortsansässigen Dachdecker im abgelaufenen Wirtschaftsjahr umfangreiche Reparaturarbeiten ausführen lassen. Der Dachdecker ist ein tüchtiger Handwerker, aber schludrig mit seinen Abrechnungen. Er wird die Arbeiten voraussichtlich erst nach ein bis zwei Jahren abrechnen.

Die Folge: Die Rechnung wird irgendwann fällig, ist aber in der Höhe noch ungewiß. Landwirt M. wird deshalb in seiner Bilanz eine Rückstellung bilden. Dabei sollte er sich an der vorraussichtlichen Höhe der Rechnung (z. B. Kostenvoranschlag) orientieren.

Die Rückstellung muß in dem Wirtschaftsjahr aufgelöst werden, in dem die

Rechnung bezahlt wird. Die Rückstellung kann durchaus auch mehrere Jahre bestehen und um weitere Beträge erhöht werden.

Selbst wenn der Handwerker nach Jahren noch keine Rechnung geschickt hat und seine Forderung bereits verjährt ist, kann der Landwirt die Rückstellung weiter in der Bilanz belassen. Nämlich dann, wenn er die Verbindlichkeit trotz der Ver-

■ Zur Sicherung der Geschäftsbeziehung bürgt ein Landwirt für einen Lohnunternehmer, dieser geht in Konkurs (Rückstellung für drohende Inanspruchnahme aus Bürgschaft).

■ Es wurde ein Kiesabbau-Grundstück mit der Verpflichtung zur Rekultivierung übernommen (Rückstellung für Rekultivierungsverpflichtung).

■ Auch wenn in Ihrem Betrieb hohe Ko-

Rückständige Pachtzinsen richtig abgrenzen

Auch bei Pachtzahlungen sollten Sie auf eine steuerlich richtige Abgrenzung achten. Dazu das folgende Beispiel:

Landwirt K. hat von der Treuhand einen 300 ha-Ackerbaubetrieb zum 1.10.1992 gepachtet. Die erste Pachtrate für das Pachtjahr 1992/93 war zum 30.9.1993 fällig. Ab diesem Termin wird die Pacht in vierteljährlichen Raten nachträglich gezahlt.

Diese Vereinbarung hat zur Folge, daß im Wirtschaftsjahr vom 1.7.1993 bis 30.6.1994 eine volle Jahrespacht sowie drei Vierteljahresraten enthalten sind. Das führt zu einer „Ballung“ von Betriebsausgaben, die sich u. U. steuerlich negativ auswirken könnte.

Die Lösung: Die drei Vierteljahresraten der Pacht betreffen noch das Wirtschaftsjahr 1992/93. Sie können deshalb bereits in der Bilanz zum 30.6.1993 als Verbindlichkeit angesetzt werden. Damit werden sie auch steuerlich dem „richtigen“ Wirtschaftsjahr zugeordnet.

Fazit: Landwirte, die über umfangreiche Pachtflächen verfügen, sollten bei nachträglichen Pachtzahlungen immer darauf achten, daß diese korrekt abgegrenzt werden und eine entsprechende Verbindlichkeit eingebucht wird.

Umgekehrt ist bei Pachtvorauszahlungen in der Bilanz gegebenenfalls ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden.

Dr. Moser

jährung bezahlen wird, um seinen guten Ruf zu erhalten und die Geschäftsbeziehung zum Dachdecker nicht zu trüben.

Allerdings muß mit einer Inanspruchnahme noch ernsthaft zu rechnen sein. Das heißt: Es muß wahrscheinlich sein, daß der Dachdecker noch eine Rechnung schreiben wird.

Hier abschließend noch weitere Beispiele, wann Sie Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten bilden können:

■ Noch nicht abgerechnete Kosten und Gebühren der Buchstelle für das zurückliegende Wirtschaftsjahr (z. B. Buchführungskosten, Jahresabschluß, Umsatzsteuererklärung).

■ Drohende Rückforderung von Stillungsprämien, weil Fehler bei der Flächenangabe gemacht wurden.

■ Rückstellungen für noch offene Urlaubsansprüche von im Betrieb beschäftigten Arbeitnehmern.

■ Verspätete Festsetzung der Grundsteuer oder der Beiträge zur Berufsgenossenschaft in den neuen Bundesländern.

■ In Pachtverträgen wird die Verpflichtung zum Abbruch von Gebäuden übernommen (Rückstellung für Abbruchkosten).

sten für die Beseitigung von Umweltschäden drohen, können Sie dafür eine Rückstellung bilden. Voraussetzung ist jedoch, daß der Schaden der zuständigen Umweltbehörde bereits bekannt ist und mit einer Anordnung zur Beseitigung unmittelbar zu rechnen ist. So hat es kürzlich der Bundesfinanzhof entschieden. Diese Rechtsauffassung ist umstritten und widerspricht dem Charakter von Rückstellungen, die gerade für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden sollen.

Wir halten fest

Früher konnte man den Gewinn elegant mit Sonderabschreibungen „glätten“. Diese Sonderabschreibungen gibt es nicht mehr. Deshalb sollten Sie jetzt prüfen, welche Rückstellungen gebildet werden können, um den Aufwand eines Wirtschaftsjahres möglichst vollständig zu erfassen.

Die Beispiele in unserem Beitrag können dazu Anregungen geben. In zahlreichen weiteren Fällen sind steuerlich wirksame Rückstellungen möglich. Im Einzelfall sollten Sie den Rat Ihres Steuerberaters einholen.