

Gemäss Christiansen¹¹³ sind Rückstellungen wie Verbindlichkeiten nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 des deutschen Einkommenssteuergesetzes (EStG) in entsprechender Anwendung der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor allem mit dem Teilwert zu bewerten. Wenn die Anschaffungskosten nicht darstellbar sind, kann für die Bewertung von Rückstellungen nur der Teilwert in Betracht kommen¹¹⁴. Gemäss § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG entspricht derjenige Betrag dem Teilwert, den ein potentieller Käufer eines ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut einsetzen würde und zwar zu Fortführungswerten. Bei der Bemessung des Gesamtkaufpreises würde der Käufer eines ganzen Betriebes für die zurückgestellten Risiken denjenigen Betrag in Abzug bringen, den er selbst aus der Sicht des Stichtags zur Erfüllung der zugrundeliegenden Verpflichtung aufwenden müsste. Der Teilwert entspricht daher dem Erfüllungsbetrag und zwar zum Stichtag und auf der Grundlage der Verhältnisse am Stichtag.

Bei Geldleistungen entspricht grundsätzlich immer der (geschätzte) Zahlungsbetrag dem Erfüllungsbetrag. Bei unverzinslichen Geldleistungsverpflichtungen, welche erst mittelfristig zu erfüllen sind, entspricht er dagegen dem Barwert. Bei Sach-, Dienstleistungs- oder sonstigen Leistungsverpflichtungen entspricht der Erfüllungsbetrag den Selbstkosten. Der so ermittelte Erfüllungsbetrag im Sinne des steuerlichen Teilwertes entspricht auch dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Betrag, der bei der Rückstellungsbewertung nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB in der Handelsbilanz nur zugrunde zu legen ist¹¹⁵.

113 A. Christiansen, Steuerliche Rückstellungsbildung, Seite 25 und 44

114 So im Ergebnis auch das BFH-Urteil vom 12.3.1964 IV 456/61 U, BStBl III 1964, S. 525 (526), das allerdings von Anschaffungskosten auch für Rückstellungen ausgeht, sie aber betragsmässig dem Teilwert gleichsetzt.

115 siehe hiezu A. Christiansen, Steuerliche Rückstellungsbildung, Seite 45ff