

Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller

**Haufe**  
**HGB Bilanz**  
**Kommentar**

§ 249 HGB

Sonder-Edition

**HAUFE.**

# HAUFE HGB KOMMENTAR

herausgegeben von

KLAUS BERTRAM  
RALPH BRINKMANN  
HARALD KESSLER  
STEFAN MÜLLER

Haufe Mediengruppe  
Freiburg • München • Berlin • Würzburg

**Zitiervorschlag:** *Autoren* in Haufe HGB Kommentar § ... Rz ...

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek  
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

HAUFE HGB KOMMENTAR

ISBN 978-3-448-09344-5

Bestell-Nr. 02001-0001

1. Auflage 2009, © Haufe-Lexware GmbH Co. KG

Anschrift

Haufe-Lexware GmbH Co. KG

Munzinger Straße 9

D-79111 Freiburg

Kommanditgesellschaft, Sitz Freiburg

Registergericht Freiburg, HRA 4408

Komplementäre: Haufe-Lexware Verwaltungs GmbH, Sitz Freiburg, Registergericht Freiburg, HRB 5557

Martin Laqua

Geschäftsführung: Jörg Frey, Matthias Mühe, Markus Reithwiesner, Andreas Steffen

Beiratsvorsitzende: Andrea Haufe

Steuernummer: 06392/11008

Umsatzsteuer-Identifikationsnummer: DE 812398835

Produktidee und Produktmanagement: Michael Bernhard

Redaktion: Michael Bernhard, Martina Klenk, Anja Nübling (Assistenz)

Marketing: Christine Hiss, Henrike Draheim

Herstellung: Volker Eith

E-Mail: [HGB-Kommentar@haufe.de](mailto:HGB-Kommentar@haufe.de)

Telefon: 07 61 / 36 83-0

Die Angaben entsprechen dem Wissensstand bei Redaktionsschluss 30.11.2009. Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit. Dieses Werk sowie alle darin enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsschutz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen, Auswertungen durch Datenbanken und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme.

Zur Herstellung der Bücher wird nur alterungsbeständiges Papier verwendet.

## Geleitwort

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vom 25. Mai 2009 hat das Handelsgesetzbuch (HGB) und insbesondere die Rechnungslegung in der Bundesrepublik Deutschland grundlegend novelliert. Damit haben sich die Europäische Union (EU) und die Bundesregierung durch die Deregulierung der HGB-Vorschriften ihrem Ziel einer Internationalisierung der Rechnungslegung genähert. Nach der Beschlussempfehlung und des Berichts des Rechtsausschusses wird mit der deutschen Bilanzrechtsreform insbesondere beabsichtigt,

„das bewährte HGB-Bilanzrecht zu einer dauerhaften und im Verhältnis zu den internationalen Rechnungslegungsstandards vollwertigen, aber kostengünstigeren und einfacheren Alternative weiter zu entwickeln, ohne die Eckpunkte des HGB-Bilanzrechts – die HGB-Bilanz bleibt Grundlage der Ausschüttungsbemessung und der steuerlichen Gewinnermittlung – und das bisherige System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzugeben“.

Diese Begründung könnte zu der Annahme verleiten, dass mit dem BilMoG keine umfassenden Neuerungen der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften verbunden sind.

Allerdings ist genau das Gegenteil der Fall. Die Gesetzesreform ist in Umfang und Reichweite mit den tiefgreifenden Novellierungen durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz im Jahre 1985 zu vergleichen und führt zu elementaren Modifikationen der deutschen Rechnungslegung, die vor allem eine Neufassung zentraler Ansatz-, Bewertungs- und Konsolidierungsvorschriften bewirkt haben. Darüber hinaus sind von den Regelungen durch das BilMoG auch die Bereiche der Corporate Governance und der Abschlussprüfung betroffen, die von der Umsetzung der novellierten Achten EG-Richtlinie und der sog. EU-Änderungs-Richtlinie ausgelöst wurden.

Vor diesem Hintergrund bietet der Haufe HGB Kommentar für Wissenschaft und Praxis eine hervorragende Entscheidungshilfe zur Lösung von Rechnungslegungs- und Prüfungsfragen, die durch die Neuerungen im Dritten Buch des HGB aufgeworfen wurden.

Herausgebern und Verlag ist es zudem gelungen, namhafte Autoren aus der rechnungslegenden und wirtschaftsprüfenden Praxis sowie der Wissenschaft für die Kommentierungen der einzelnen Paragraphen zu gewinnen, die die Informationen mit hoher Fachkompetenz praxisnah und leicht verständlich aufbereiten.

Zudem werden dem Benutzer mit Beispielen, Übersichten, Grafiken und Checklisten nicht nur fundierte, sondern auch schnell umsetzbare Lösungen bei unterschiedlichen Fragestellungen angeboten. Die umfassenden Literaturhinweise ermöglichen eine unmittelbare, weiterführende Recherche.

Durch die überzeugende Synthese von Theorie und Praxis sowie die sorgfältige Bearbeitung und hohe Aktualität, verbunden mit einer übersichtlichen Darstellung und den durchdachten Zugriffsmöglichkeiten, gelingt es dem Haufe HGB Kommentar eindrucksvoll, eine Lücke im einschlägigen Schrifttum zu schließen. Ich wünsche dem Werk eine weite Verbreitung und viele Neuauflagen.

Hamburg,  
im November 2009

o. Univ.-Prof.  
Dr. Carl-Christian Freidank,  
Steuerberater  
Universität Hamburg

## Vorwort

Mit dem BilMoG beginnt eine neue Zeitrechnung in der Rechnungslegung. Viele haben sich zu dieser Reform bereits zu Wort gemeldet – Ersteller wie Prüfer, Wissenschaftler wie Berater.

Dieser Kommentar ist ein Gemeinschaftswerk. Er bringt Vertreter aller Fachrichtungen zusammen. Michael Bernhard vom Haufe Verlag hat uns lange vor Verabschiedung des BilMoG mit seiner Idee begeistert, einen neuen, umfassenden Bilanzkommentar als gezielte Praxishilfe vorzulegen. Unter Praxishilfe verstehen wir das Aufzeigen von Lösungen bei konkreten Aufgabenstellungen für eine Vielzahl von unterschiedlichen Nutzern. Oberste Maxime unseres Werks ist der Nutzen für die praktische Arbeit. Wir legen Ihnen eine vollständige Kommentierung des Dritten Buchs des *neuen* HGB vor. Unsere Erläuterungen sollen die Vorschriften fassbar und zugänglich machen durch

- praxisnahe Anwendungsbeispiele,
- lösungsunterstützende Buchungssätze,
- intuitive Übersichten, Abbildungen, Tabellen und Checklisten,
- intensive Verweisführung,
- ein umfassendes Stichwortverzeichnis und nicht zuletzt
- die komfortable Online-Nutzung.

Auch wenn das BilMoG vor allem Auslegungshilfen zu geänderten Rechnungslegungsvorschriften erfordert, haben wir uns entschieden, die damit im Kontext stehenden Vorschriften zur Abschlussprüfung und Offenlegung, der Straf- und Bußgeldvorschriften sowie der Vorschriften zum privaten Rechnungslegungsgremium und der Prüfstelle für Rechnungslegung in die Kommentierung mit einzubeziehen. Ausgeklammert bleiben lediglich die ergänzenden Regelungen für Genossenschaften, Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute sowie für Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds (§§ 336–341p). Die vorliegende Kommentierung basiert auf dem Rechtsstand des HGB zum 30.11.2009.

Dem Bilanzkommentar liegt das Ordnungsprinzip der Vorschriften des Dritten Buchs des HGB zugrunde. Die einzelnen Kommentierungen folgen einem durchgängigen Gliederungskonzept. Nach Gesetzestext, Inhaltsübersicht und ergänzendem Schrifttum folgt zunächst ein Überblick, der Sinn und Zweck der Regelung, Anwendungsbereich und Normenzusammenhänge aufzeigt. Im Anschluss an die Kommentierung der Vorschriften in der Fassung des BilMoG sind die zugehörigen Übergangsvorschriften erläutert. Im Mittelpunkt stehen die zahlreichen Wahlrechte, die dem Nutzer durch Beispiele und Hinweise auf Gestaltungsalternativen nähergebracht werden. Eine kompakte, stichwortartige Auflistung der wesentlichen Abweichungen zu IFRS rundet die Darstellung ab.

Der Gesetzgeber wird Abschlussersteller, Prüfer und sonstige Nutzer nicht erneut gut 20 Jahre mit im Kern unveränderten Vorschriften agieren lassen. Die fortschreitende Internationalisierung der Wirtschaft lässt auch einen zunehmenden Wettbewerb der Rechnungslegungsvorschriften offenkundig werden. Auch wenn die noch nicht verdaute Finanz- und Wirtschaftskrise zu teilweise erheblicher Kritik an den IFRS geführt hat, wird die Forderung nach länderübergreifenden Standards wieder zunehmen. Inwieweit das BilMoG tatsächlich auch international eine Alternative zu den IFRS für KMU sein kann, bleibt abzuwarten.

Losgelöst von solchen grenzüberschreitenden Überlegungen verlangen die zahlreichen neuen Bestimmungen und Rechtsbegriffe des BilMoG aus Anwendersicht nach einer eingehenden und verständlichen Erläuterung. Mit diesem Kommentar bringen wir Ihnen unser Verständnis des neuen Bilanzrechts näher. Wir sind zuversichtlich, Ihnen damit einen sicheren Einstieg in die neue Welt der HGB-Rechnungslegung zu ermöglichen.

Ein Bilanzkommentar – noch dazu ein Erstlingswerk – erfordert nicht nur eine umfassende fachliche Auseinandersetzung mit komplexen Fragestellungen.

Diese Herausforderung hätten wir ohne ein Team engagierter Autoren nicht bewältigen können. Sie haben ihr Fachwissen und ihre Praxiserfahrung eingebracht, um den Lesern das neue Bilanzrecht anwenderfreundlich näherzubringen. Dieses Engagement verdient höchste Anerkennung und unseren ganz besonderen Dank.

Über die schreibende Tätigkeit hinaus verlangt ein Werk wie dieses enorme organisatorische und logistische Anstrengungen. Diese Last lag insbesondere auf den Schultern von Michael Bernhard, Martina Klenk, Anja Nübling und Heike Kehl vom Haufe Verlag. Sie haben uns in verlegerischer, redaktioneller und technischer Hinsicht vorbildlich unterstützt. Dafür danken wir ihnen herzlich.

An erster Stelle schulden wir aber Dank unseren Familien, die es uns mit ihrer Motivation und Nachsicht erst ermöglicht haben, zulasten der ohnehin knappen Freizeit diese Herausforderung anzunehmen.

Wir sind auf Ihre Reaktion und Akzeptanz sehr gespannt. Anregungen und Kritik nehmen wir gerne auf, denn ein Praxiskommentar benötigt Hinweise aus der Praxis, um sich fortzuentwickeln. Nehmen Sie uns beim Wort! Wir freuen uns auf einen persönlichen Kontakt über [HGB-Kommentar@haufe.de](mailto:HGB-Kommentar@haufe.de).

*Mutterstadt, München, St. Ingbert, Oldenburg  
im November 2009*

*Klaus Bertram  
Ralph Brinkmann  
Harald Kessler  
Stefan Müller*

## Autorenverzeichnis

StB Prof. Dr. Felice-Alfredo AVELLA; FAS International Auditing & Assurance GmbH Steuerberatungsgesellschaft, München

WP/StB Dr. h. c. Axel BERGER; Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung DPR e. V., Berlin

WP/StB/CVA Klaus BERTRAM; FALK GmbH & Co KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Heidelberg

CPA (IL, USA), StB, MBLT (jur.), MIBP Ralph BRINKMANN; FAS International Auditing & Assurance GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Bayern Treuhand International Auditing & Assurance GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, beide München

WP/StB Thomas BUDDE; Bert Budde Daiber Foertsch van Hall Scholten Partnerschaft AccountingPartners Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf

WP/StB Harm DODENHOFF; FIDES Treuhandgesellschaft KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Bremen

WP/StB Tobias DREIXLER; Wirtschaftstreuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Stuttgart

WP/StB Carsten ERNST; Wirtschaftstreuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Stuttgart

WP/StB Lukas GRAF; FALK GmbH & Co KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Heidelberg

Dr. Hans-Jörg HARTH; GEA Group Aktiengesellschaft, Bochum

WP/StB Klaus HEININGER; FALK GmbH & Co KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Frankfurt a. M.

WP/StB Prof. Dr. Georg HENI; Wirtschaftstreuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Stuttgart

Prof. Dr. Bert KAMINSKI; Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg, Fakultät für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Dr. Harald KESSLER; KLS Kessler Leinen Strickmann, PartG für Beratung und Schulung in der Rechnungslegung, Köln

CPA Prof. Dr. Axel KIHM; Fachhochschule Trier, Hochschule für Technik, Wirtschaft und Gestaltung

WP/StB Liesel KNORR; DRSC Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Berlin

Markus KREIPL; AME Trade & Development UG (haftungsbeschränkt), Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg, Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, beide Hamburg

MBA/CPA Andreas KRIMPMANN; Berlin

Dr. Markus LEINEN; KLS Kessler Leinen Strickmann, PartG für Beratung und Schulung in der Rechnungslegung, Köln

WP/StB Bernd MACKEDANZ; FIDES Treuhandgesellschaft KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Hamburg

RA/StB Annette MEIER-BEHRINGER; Reisinger, Schlierf und Kollegen Steuerberatungsgesellschaft mbH, Ingolstadt

Dr. Stephan MEYERING; Universität des Saarlandes, Saarbrücken

Prof. Dr. Stefan MÜLLER; Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg, Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Professur für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre

RA/StB Daniel MÜNSTER; SGP Treuhand Gruber Heine Münster Wiemers Partnerschaft, Freising

WP/StB Andreas NOODT; FIDES Treuhandgesellschaft KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Bremen

PD Dr. Karsten PAETZMANN; KPMG AG, Hamburg, und Universität Oldenburg

RA/StB Dr. Holger SEIDLER; KPMG AG, Berlin

WP/StB Dr. Michael STRICKMANN; KLS Kessler Leinen Strickmann, PartG für Beratung und Schulung in der Rechnungslegung, Köln

Prof. Dr. jur. Jürgen TAEGER; Carl von Ossietzky Universität Oldenburg

StB Dr. Stefan TICHY; FALK GmbH & Co KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Heidelberg

WP/StB Georg VAN HALL; Bert Budde Daiber Foertsch van Hall Scholten Partnerschaft AccountingPartners Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf

Dr. Armin VARMAZ; Universität Bremen

WP/StB Dirk VELDKAMP; PKF FASSELT SCHLAGE Partnerschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Duisburg

Andreas WANDT; FAS International Auditing & Assurance GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Bayern Treuhand International Auditing Assurance GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, beide München

Prof. Dr. Gerd WASCHBUSCH; Universität des Saarlandes, Saarbrücken

Regierungsrat Dr. Niels WELLER; Wirtschaftsreferent der Staatsanwaltschaft Bremen

Dr. Christian WOBBE; Universität Oldenburg

Prof. Dr. Inge WULF; Technische Universität Clausthal-Zellerfeld

WP Dr. Ingo ZEMPEL; Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung DPR e. V., Berlin

# INHALT

Geleitwort . . . . .	5
Vorwort . . . . .	7
Autorenverzeichnis . . . . .	9
Inhaltsverzeichnis . . . . .	11
Abkürzungsverzeichnis . . . . .	15
Allgemeines Schrifttum . . . . .	27
BilMoG-Änderungen und Anwendungszeitpunkte: Kompaktübersicht	35
Checklisten zur Umstellung auf BilMoG . . . . .	50
§ 238 Buchführungspflicht . . . . .	92
§ 239 Führung der Handelsbücher . . . . .	110
§ 240 Inventar . . . . .	124
§ 241 Inventurvereinfachungsverfahren . . . . .	147
§ 241a Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars . . . . .	161
§ 242 Pflicht zur Aufstellung . . . . .	185
§ 243 Aufstellungsgrundsatz . . . . .	191
§ 244 Sprache, Währungseinheit . . . . .	207
§ 245 Unterzeichnung . . . . .	210
§ 246 Vollständigkeit; Verrechnungsverbot . . . . .	216
§ 247 Inhalt der Bilanz . . . . .	278
§ 248 Bilanzierungsverbote und -wahlrechte . . . . .	328
§ 249 Rückstellungen . . . . .	345
§ 250 Rechnungsabgrenzungsposten . . . . .	438
§ 251 Haftungsverhältnisse . . . . .	449
§ 252 Allgemeine Bewertungsgrundsätze . . . . .	473
§ 253 Zugangs- und Folgebewertung . . . . .	532
§ 254 Bildung von Bewertungseinheiten . . . . .	649
§ 255 Bewertungsmaßstäbe . . . . .	673
§ 256 Bewertungsvereinfachungsverfahren . . . . .	760
§ 256a Währungsumrechnung . . . . .	774
§ 257 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen . . . . .	788
§ 258 Vorlegung im Rechtsstreit . . . . .	811
§ 259 Auszug bei Vorlegung im Rechtsstreit . . . . .	814
§ 260 Vorlegung bei Auseinandersetzungen . . . . .	816
§ 261 Vorlegung von Unterlagen auf Bild- oder Tonträgern . . . . .	818
§ 263 Vorbehalt landesrechtlicher Vorschriften . . . . .	821
§ 264 Pflicht zur Aufstellung . . . . .	824
§ 264a Anwendung auf bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften . . . . .	870
§ 264b Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Jahres- abschlusses nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften . . . . .	879

§ 264c	Besondere Bestimmungen für offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften i. S. d. § 264a . . . . .	893
§ 264d	Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft . . . . .	911
§ 265	Allgemeine Grundsätze für die Gliederung . . . . .	915
§ 266	Gliederung der Bilanz . . . . .	926
§ 267	Umschreibung der Größenklassen . . . . .	990
§ 268	Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz . . . . .	1007
§ 269	Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (aufgehoben) . . . . .	1043
§ 270	Bildung bestimmter Posten . . . . .	1048
§ 271	Beteiligungen. Verbundene Unternehmen . . . . .	1054
§ 272	Eigenkapital . . . . .	1074
§ 273	Sonderposten mit Rücklageanteil (weggefallen) . . . . .	1207
§ 274	Latente Steuern . . . . .	1212
§ 274a	Größenabhängige Erleichterungen . . . . .	1261
§ 275	Gliederung . . . . .	1267
§ 276	Größenabhängige Erleichterungen . . . . .	1342
§ 277	Vorschriften zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung . . . . .	1346
§ 278	Steuern . . . . .	1360
§ 279	Nichtanwendung von Vorschriften. Abschreibungen (weggefallen) . . . . .	1362
§ 280	Wertaufholungsgebot (weggefallen) . . . . .	1366
§ 281	Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften (weggefallen) . . . . .	1370
§ 282	Abschreibung der Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (weggefallen) . . . . .	1375
§ 283	Wertansatz des Eigenkapitals (weggefallen) . . . . .	1379
§ 284	Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung . . . . .	1381
§ 285	Sonstige Pflichtangaben . . . . .	1405
§ 286	Unterlassen von Angaben . . . . .	1454
§ 287	Aufstellung des Anteilsbesitzes (weggefallen) . . . . .	1461
§ 288	Größenabhängige Erleichterungen . . . . .	1463
§ 289	Lagebericht . . . . .	1468
§ 289a	Erklärung zur Unternehmensführung . . . . .	1503
§ 290	Pflicht zur Aufstellung . . . . .	1509
§ 291	Befreiende Wirkung von EU/EWR-Konzernabschlüssen . . . . .	1533
§ 292	Rechtsverordnungsermächtigung für befreiende Abschlüsse und Konzernlageberichte . . . . .	1551
§ 293	Größenabhängige Befreiungen . . . . .	1565
§ 294	Einzubehühende Unternehmen. Vorlage- und Auskunftspflichten . . . . .	1575
§ 296	Verzicht auf die Einbeziehung . . . . .	1590
§ 297	Inhalt . . . . .	1606
§ 298	Anzuwendende Vorschriften. Erleichterungen . . . . .	1634
§ 299	Stichtag für die Aufstellung . . . . .	1654
§ 300	Konsolidierungsgrundsätze, Vollständigkeitsgebot . . . . .	1663

§ 301	Kapitalkonsolidierung . . . . .	1679
§ 302	Kapitalkonsolidierung bei Interessenzusammenführung (weggefallen) . . . . .	1766
§ 303	Schuldenkonsolidierung . . . . .	1769
§ 304	Behandlung der Zwischenergebnisse . . . . .	1787
§ 305	Aufwands- und Ertragskonsolidierung . . . . .	1809
§ 306	Latente Steuern . . . . .	1816
§ 307	Anteile anderer Gesellschafter . . . . .	1841
§ 308	Einheitliche Bewertung . . . . .	1862
§ 308a	Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen	1881
§ 309	Behandlung des Unterschiedsbetrags . . . . .	1894
§ 310	Anteilmäßige Konsolidierung . . . . .	1908
§ 311	Definition. Befreiung . . . . .	1926
§ 312	Wertansatz der Beteiligung und Behandlung des Unterschiedsbetrags . . . . .	1939
§ 313	Erläuterung der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung. Angaben zum Beteiligungsbesitz . . .	1974
§ 314	Sonstige Pflichtangaben . . . . .	2000
§ 315	Konzernlagebericht . . . . .	2028
§ 315a	Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungs- standards . . . . .	2052
§ 316	Pflicht zur Prüfung . . . . .	2063
§ 317	Gegenstand und Umfang der Prüfung . . . . .	2074
§ 318	Bestellung und Abberufung des Abschlussprüfers . . . . .	2126
§ 319	Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe . . . . .	2148
§ 319a	Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse . . . . .	2184
§ 319b	Netzwerk . . . . .	2198
§ 320	Vorlagepflicht. Auskunftsrecht . . . . .	2204
§ 321	Prüfungsbericht . . . . .	2223
§ 321a	Offenlegung des Prüfungsberichts in besonderen Fällen . . .	2282
§ 322	Bestätigungsvermerk . . . . .	2298
§ 323	Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers . . . . .	2362
§ 324	Prüfungsausschuss . . . . .	2391
§ 324a	Anwendung auf den Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a . . .	2397
§ 325	Offenlegung . . . . .	2403
§ 325a	Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland . . . . .	2445
§ 326	Größenabhängige Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung . . . . .	2455
§ 327	Größenabhängige Erleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung . . . . .	2462
§ 327a	Erleichterung für bestimmte kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften . . . . .	2469
§ 328	Form und Inhalt der Unterlagen bei der Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung . . . . .	2472

§ 329	Prüfungs- und Unterrichtspflicht des Betreibers des elektronischen Bundesanzeigers . . . . .	2486
§ 330	Verordnungsermächtigung für Formblätter und andere Vorschriften . . . . .	2493
§ 331	Unrichtige Darstellung . . . . .	2503
§ 332	Verletzung der Berichtspflicht . . . . .	2525
§ 333	Verletzung der Geheimhaltungspflicht . . . . .	2535
§ 334	Bußgeldvorschriften . . . . .	2547
§ 335	Festsetzung von Ordnungsgeld . . . . .	2564
§ 335a	(weggefallen) . . . . .	2589
§ 335b	Anwendung der Straf- und Bußgeld sowie der Ordnungsgeldvorschriften auf bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften . . . . .	2590
§ 336–341p	(nicht kommentiert) . . . . .	2592
§ 342	Privates Rechnungslegungsgremium . . . . .	2593
§ 342a	Rechnungslegungsbeirat . . . . .	2601
§ 342b	Prüfstelle für Rechnungslegung . . . . .	2604
§ 342c	Verschwiegenheitspflicht . . . . .	2628
§ 342d	Finanzierung der Prüfstelle . . . . .	2632
§ 342e	Bußgeldvorschriften . . . . .	2635
§ Art. 66 EGHGB	. . . . .	2638
§ Art. 67 EGHGB	. . . . .	2641
Stichwortverzeichnis	. . . . .	2643

## § 249 RÜCKSTELLUNGEN

(1) <sup>1</sup>Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. <sup>2</sup>Ferner sind Rückstellungen zu bilden für

1. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden,
2. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.

(2) <sup>1</sup>Für andere als die in Absatz 1 bezeichneten Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden. <sup>2</sup>Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist.

WP StB CVA KLAUS BERTRAM

Inhaltsübersicht	Rz
1 Überblick .....	1–22
1.1 Inhalt .....	1–7
1.2 Begriff und Merkmale von Rückstellungen .....	8–10
1.3 Bildung und Auflösung von Rückstellungen .....	11–22
1.3.1 Zeitpunkt der Rückstellungsbildung .....	14–18
1.3.2 Verbrauch und Auflösung von Rückstellungen ..	19–22
2 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (Abs. 1 Satz 1 1. Alt.) .....	23–114
2.1 Ansatzvoraussetzungen .....	23–45
2.1.1 Außenverpflichtung .....	24–34
2.1.1.1 Grundsatz .....	24–27
2.1.1.2 Privatrechtliche und öffentlich-rechtliche Verpflichtungen .....	28–29
2.1.1.3 Faktische Verpflichtungen .....	30–31
2.1.1.4 Nebenpflichten und Nebenleistungen ..	32
2.1.1.5 Erfüllungsrückstand .....	33–34
2.1.2 Rechtliche Entstehung bzw. wirtschaftliche Verursachung .....	35–41
2.1.3 Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme .....	42–45
2.2 Pensionen und ähnliche Verpflichtungen .....	46–105
2.2.1 Unmittelbare Verpflichtungen .....	46–60
2.2.1.1 Arten von unmittelbaren Verpflichtungen .....	46–50
2.2.1.2 Entstehung von Verpflichtungen .....	51–60
2.2.2 Mittelbare Verpflichtungen .....	61–70
2.2.2.1 Direktversicherungen .....	63–64
2.2.2.2 Pensionskassen, Pensionsfonds, Zusatz- versorgungskassen .....	65–68
2.2.2.3 Unterstützungskassen .....	69–70

2.2.3	Wechsel des Durchführungswegs .....	71–73
2.2.4	Sonderfälle .....	74–99
2.2.4.1	Passivierungswahlrecht für Altzusagen (Art. 28 EGHGB) .....	74–89
2.2.4.2	Pensionszusagen an Nichtarbeitnehmer .....	90–92
2.2.4.3	Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer von KapG und Gesellschafter von PersG .....	93–94
2.2.4.4	Verpflichtungen aus Insolvenzsicherung und Verwaltungskosten .....	95–99
2.2.5	Auflösung und Verbrauch von Pensionsrückstellungen .....	100–105
2.3	Umweltschutzverpflichtungen .....	106–114
3	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Abs. 1 Satz 1 2. Alt.) .....	115–170
3.1	Vorbemerkung .....	115
3.2	Schwebende Geschäfte .....	116–124
3.2.1	Begriff .....	116–118
3.2.2	Beginn und Ende .....	119–124
3.3	Drohende Verluste .....	125–170
3.3.1	Begriffsabgrenzung .....	125–127
3.3.2	Abgrenzung zu Verbindlichkeitsrückstellungen ..	128–130
3.3.3	Vorrang von Abschreibungen .....	131–134
3.3.4	Kompensationsbereich .....	135–142
3.3.5	Auf einmalige Leistung gerichtete Schuldverhältnisse .....	143–153
3.3.5.1	Beschaffungsgeschäfte über aktivierungsfähige VG oder Leistungen .....	143–147
3.3.5.2	Beschaffungsgeschäfte über nicht aktivierungsfähige Leistungen .....	148–149
3.3.5.3	Absatzgeschäfte .....	150–153
3.3.6	Dauerschuldverhältnisse .....	154–167
3.3.6.1	Beschaffungsgeschäfte .....	157–165
3.3.6.2	Absatzgeschäfte .....	166–167
3.3.7	Ausweis in der GuV .....	168–170
4	Weitere Ansatzgebote (Abs. 1 Satz 2) .....	171–188
4.1	Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 1. Alt.) .....	171–181
4.2	Rückstellungen für Abraumbeseitigung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 2. Alt.) .....	182–186
4.3	Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2) .....	187–188
5	ABC der Rückstellungen .....	189–319
6	Rückstellungsverbot für andere Zwecke (Abs. 2 Satz 1) .....	320
7	Auflösung bei Wegfall des Grundes (Abs. 2 Satz 2) .....	321–324
8	Übergangsregelungen .....	325–353

8.1	Anwendungszeitpunkt .....	325–329
8.2	Pensionsrückstellungen .....	330–339
8.2.1	Ermittlung des Unterschiedsbetrags .....	330–334
8.2.2	Fünfzehnjähriger Übergangszeitraum .....	335–338
8.2.3	Anhangangabe .....	339
8.3	Sonstige Rückstellungen .....	340–348
8.3.1	Instandhaltungsrückstellungen .....	340–343
8.3.2	Aufwandsrückstellungen .....	344–346
8.3.3	Auflösung von Rückstellungen .....	347–348
8.4	Auswirkungen auf die Gewinn- und Verlustrechnung ..	349–353
9	Wesentliche Abweichungen zu IFRS .....	354

### Ergänzendes Schrifttum

ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BDVB, Bilanzierungsfragen bei Urlaubsrückständen im Baugewerbe DStR 1993, S. 661; BLENKERS/CZISZ/GERL, RÜCKSTELLUNGEN, 1994; BODE/BERGT/OBENBERGER, Doppelseitige Treuhand als Instrument der privatrechtlichen Insolvenzversicherung im Bereich der betrieblichen Altersversorgung, DB 2000, S. 1864; BODE/HAINZ, Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen in der Steuerbilanz, DB 2004, S. 2436; BUETTNER/LORSON/MELCHER, Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen und Planvermögen nach BilMoG, KoR 2009, S. 461; CISCH/BLEECK, Rechtsprechung des BAG zur betrieblichen Altersversorgung 2008/2009, BB 2009, S. 1070; DERNBERGER/MATTHIAS, Pensionsrückstellungen nach dem BilMoG: Diskussion der möglichen Bewertungsverfahren und Prämissen, BetrAV 2008, S. 571; DRINHAUSEN/DEHMEL, Zum Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG): Ansatz und Bewertung von Rückstellungen, DB 2008, S. 35; EIFLER, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung von Rückstellungen, Düsseldorf 1976; EILERS, Rückstellungen für Altlasten: Umwelthaftungsgesetz und neueste Rechtsentwicklung, DStR 1991, S. 101; ENGBROKS, BilMoG aus aktuarieller Sicht – erste Überlegungen der Fachvereinigung Mathematische Sachverständige zur Bewertung von Pensionsverpflichtungen, BetrAV 2008, S. 568; FELDMANN, Rückstellungen für Urlaubsverpflichtungen in der Bauwirtschaft FR 1993, S. 190; FÖRSCHLE/SCHIEFFELS, Die Bilanzierung von Umweltschutzmaßnahmen aus bilanztheoretischer Sicht, DB 1993, S. 1197; GEBHARDT/BREKER: Bilanzierung von Fremdwährungstransaktionen im handelsrechtlichen Einzelabschluss – unter Berücksichtigung von § 340h HGB, DB 1991, S. 1529; GELHAUSEN/FEY, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und Zukunftsbezogenheit von Aufwendungen, DB 1993, S. 593; GOHDES, BilMoG und Pensionen: Können Unstimmigkeiten noch beseitigt werden?, KoR 2009, S. 187; GROH: Verbindlichkeitsrückstellung und Verlustrückstellung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede, BB 1988, S. 27; GROSS/MATHEIS/LINDGENS, Rückstellung für Kosten des Datenzugriffs der Finanzverwaltung, DStR 2003, S. 921; HEGER/WEPPLER, Anmerkungen zur Bilanzierung betrieblicher Altersversorgung nach dem BilMoG-Gesetzentwurf, DStR 2009, S. 239; HEGER/WEPPLER, Pensionsverpflichtungen bei Mit-

gliedschaft in einer Zusatzversorgungskasse: Bilanzierung nach HGB, IFRS und BilMoG-Entwürfen, BB 2008, S. 1383; HENCKEL, Praxishinweis zur Passivierung von Aufwand für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, BB 2009, S. 1798; HERZIG/KÖSTER, Die Rückstellungsrelevanz des neuen Umweltaftungsgesetzes, DB 1991, S. 58; HFA, Anhangsangaben bei mittelbaren Pensionsverpflichtungen aufgrund der Zusatzversorgung von Arbeitnehmern des öffentlichen Dienstes, WPg 1999, S. 295; HFA, Auswirkungen eines Betriebsübergangs nach § 613a BGB auf die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, IDW-FN 1996, S. 528; HFA, Bilanzielle Behandlung von Defiziten auf Arbeitszeitkonten, IDW-FN 2009, S. 322; HFA, Bilanzielle Konsequenzen des Tarifvertrags zum flexiblen Übergang in die Rente (TV FlexÜ), IDW-FN 2009, S. 62; HFA, Pensionssicherungsverein: Auswirkungen des geänderten Betriebsrentengesetzes (BetrAVG) auf die Rechnungslegung nach HGB und IFRS, IDW-FN 2007, S. 108; HFA, Rückstellungspflicht für den ERA-Anpassungsfonds, IDW-FN 2004, S. 38, 305; HFA, Zu den Auswirkungen des BFH-Urteils I R 102/88 vom 13.11.1991 auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss, WPg 1993, S. 183; HFA, Zur bilanziellen Behandlung von Leistungsverpflichtungen aus Vorruhestandsregelungen, WPg 1984, S. 331; HFA, Zur Bilanzierung von Rückstellungen für Jubiläumswendungen, WPg 1994, S. 27; HFA, Zur Übernahme von Versorgungsverpflichtungen nach FAS 106 in einen nach handelsrechtlichen Grundsätzen aufzustellenden Konzernabschluss, WPg 1994, S. 26; HÖFER, Versorgungsverpflichtungen im Entwurf des BilMoG, BB 2008, S. 2795; HÖFER/HAGEMANN, Betriebliche Altersversorgung im Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), DStR 2008, S. 1747; HÖFER/RHIEL/VEIT, Die Rechnungslegung für betriebliche Altersversorgung im Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), DB 2009, S. 1605; HOMMEL/SCHULTE, Schätzungen von Rückstellungen in Fast-Close-Abschlüssen, BB 2004, S. 1671; HUSEMANN/HOFER, Die Abschaffung der Aufwandsrückstellungen nach dem BilMoG RegE, DB 2008, S. 2661; HÜTZ, Rückstellung für drohende Verluste aufgrund mangelnder Nutzungsmöglichkeiten eines Erbbaurechts in Steuerbilanz und Vermögensaufstellung? StBP 1983, S. 5; IDW, Besondere Prüfungsfragen im Kontext der aktuellen Wirtschafts- und Finanzmarktkrise, IDW-FN 2009, S. 3; IDW, Bilanzsteuerliche Behandlung der Verpflichtung zur Gewährung von Jahresurlaub, WPg 1992, S. 330; IDW, Ertragsteuerliche Fragen im Zusammenhang mit der Sanierung schadstoffverunreinigter Wirtschaftsgüter, WPg 1992; IDW ERS HFA 27, Einzelfragen zur Bilanzierung latenter Steuern nach den Vorschriften des HGB in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, IDW-FN 2009, S. 337; IDW ERS HFA 28, Übergangsregelungen zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, IDW-FN 2009 S. 344; IDW RS HFA 23, Bilanzierung und Bewertung von Pensionsverpflichtungen gegenüber Beamten und deren Hinterbliebenen, IDW-FN 2009, S. 316; IDW St/BFA 1/1995, Bilanzierung des Fonds zur baupartetechnischen Absicherung, WPg 1995, S. 374; IDW St/BFA 2/1995, Bilanzierung von Optionsgeschäften, WPg 1995, S. 421; IDW, St/HFA 2/1973, Rückstellungen für Jahresabschluss- und Prüfungskosten nach § 249 Abs. 1 HGB (Ergänzung 1982) i. d. F. 1990, WPg 1973, S. 503, WPg 1982, S. 406; IDW St/HFA 1/1984, Bilanzierungsfragen bei

Zuwendungen dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand (redaktionelle Neufassung 1990), WPg 1984, S. 612; IDW St/HFA 2/1988, Pensionsverpflichtungen im Jahresabschluss, WPg 1988, S. 403; IDW St/HFA 1/1989, Zur Bilanzierung beim Leasinggeber, WPg 1989, S. 625; S. 326; IDW, St/HFA 5/1991, Zur Aktivierung von Herstellungskosten, WPg 1992, S. 94; IDW St/HFA 3/1993, Zur Bilanzierung und Prüfung der Anpassungspflicht von Betriebsrenten, WPg 1994, S. 24; INHOFEN/MÜLLER-DAHL, Rückstellungen für Abfindungen aus Sozialplan und Aufhebungsvertrag?, DB 1981, S. 1473 (Teil I), S. 1525 (Teil II); JOHANNLEWELING, BilMoG aus Sicht der betrieblichen Altersversorgung, BetrAV 2008, S. 769; KESSLER, Verabschiedet sich der Bundesfinanzhof vom Imparitätsprinzip?, DStR 1994, S. 1289; KILLINGER, Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung sog. Nachprämienverpflichtungen der Arzneimittelhersteller – Stellungnahme zu den Ausführungen von Renz, StBP 1984, S. 108; KIRSCH, Übergangsvorschriften zum Jahresabschluss nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, DStR 2009, S. 1048; KLEIN, Der Einfluss von Umweltschutzmaßnahmen auf die Bildung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, DStR 1992, S. 1737 (Teil I), S. 1773 (Teil II); KLEMM, Contractual Trust Arrangements: Neue bilanzielle und lohnsteuerliche Entwicklungen, DStR 2005, S. 1291; KORFMANN, Handelsbilanzielle Behandlung von betrieblicher Altersversorgung nach dem BilMoG, steuerjournal 16–17/2009, S. 28; KROPFF, in FS Döllerer, 1988, S. 349; KÜPPERS/LOUVEN, Outsourcing und Insolvenzsicherung von Pensionsverpflichtungen durch Contractual „Trust“ Arrangements (CTA's), BB 2004, S. 337; KUPSCH, Bilanzierung von Umweltlasten in der Handelsbilanz, BB 1992, S. 2320; KÜTING/KESSLER, Bilanzielle Auslagerung von Pensionsverpflichtungen nach HGB und den IFRS durch ein Contractual Trust Arrangement, DB 2009, S. 1717; KÜTING/KESSLER, Rückbauverpflichtungen im Spiegel der nationalen und internationalen Bilanzierung, PiR 2007, S. 308; KÜTING/KESSLER, Zur geplanten Reform des bilanzsteuerlichen Rückstellungsrechts nach dem Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, DStR 1998, S. 1937; KÜTING/KESSLER/KESSLER, Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG): Moderne Bilanzierungsvorschriften für die betriebliche Altersversorgung? – Auswirkungen auf die bilanzielle Abbildung von Pensionsverpflichtungen deutscher Unternehmen, WPg 2008, S. 494; KÜTING/KESSLER/KESSLER, Der Regierungsentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG-RegE): Zwei Schritte vor, ein Schritt zurück bei der bilanziellen Abbildung der betrieblichen Altersversorgung, WPg 2008, S. 748; LÖCHER/SARTORIS: Die Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, BetrAV 2008, S. 641; LÜDEKE, Bildung von Rückstellungen für EU-Geldbußen, BB 2004, S. 1436; LÜDENBACH/HOFFMANN, Die wichtigsten Änderungen der HGB-Rechnungslegung durch das BilMoG, StuB 2009, S. 287; MAYR, Schließt das Eigeninteresse eine Verbindlichkeitsrückstellung aus?, DB 2003, S. 740; MEYER-SCHELL/ZIMMERMANN, Die Neuregelung der Rückstellungsbilanzierung im Spiegel der betrieblichen Altersversorgung, StuB 2008, S. 18; MADAUSS, Rückstellungen für Schmiergelder, DB 1996, S. 637; MAUS, Berechnung von Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, BBK Nr. 13

vom 1.7.2005, Fach 12, S. 6771; MEIER, Bilanzierung betrieblicher Versorgungsverpflichtungen nach dem BilMoG, BB 2009, S. 998; MOXTER, Die BFH-Rechtsprechung zu den Wahrscheinlichkeitsschwellen bei Schulden, BB 1998, S. 2464; MOXTER, Neue Ansatzkriterien für Verbindlichkeitsrückstellungen?; DStR 2004, S. 1057 (Teil I), S. 1098 (Teil II); MÜLLER, Bilanzierung von Urlaubsrückstellungen, DB 1993, S. 1582; MÜLLER/WULF, Abbildung von Pensionsverpflichtungen nach dem BilMoG und was von den IFRS-Anwendern zu lernen ist, Accounting 2008, Heft 8, S. 3; NAUMANN, Zur Abgrenzung von künftig ertragsteuerrechtlich nicht mehr zu bildenden Drohverlustrückstellungen, insbesondere bei Kreditinstituten, BB 1998, S. 527; OLLBRICH, Eine neue Rückstellung im Personalbereich – Zum Problem der Lohnfortzahlung im Todesfall, WPg 1989, S. 390; OSER, Bilanzrechtliche Implikationen qualifiziert faktischer Konzernierung im Spiegel des „TBB“-Urteils des BGH, WPg 1994, S. 312; OSTERLOH-KONRAD, Rückstellungen für Prozessrisiken in Handels- und Steuerbilanz – Kriterien der Risikokonkretisierung und ihre Anwendung auf die Prozesssituation, DStR 2003, S. 1631 (Teil I), S. 1675 (Teil II); PASSARGE, Aktuelle Fragen zur Auslagerung von Pensionsverpflichtungen mittels Contractual Trust Agreements, DB 2005, S. 2746; PELLENS/SELLHORN/STRZYK, Pensionsverpflichtungen nach dem Regierungsentwurf eines BilMoG – Simulation erwarteter Auswirkungen, DB 2008, S. 2373; PETERSEN/ZWIRNER/KÜNKELE, Rückstellungen nach dem BilMoG, StuB 2008, S. 693; PILTZ, Die Gewinnrealisierung bei Kaufverträgen mit Rückgaberecht des Käufers, BB 1985, S. 1368; PRINZ, Bilanzierung von Rückstellungen nach dem BilMoG, BBK Nr. 5 2008; S. 237; RENZ, Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung sog. Nachprämienverpflichtungen der Arzneimittelhersteller, StBP 1984, S. 16 und 110; RHIEL/VEIT, Auswirkungen des geplanten Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) auf Pensionsverpflichtungen, DB 2008, S. 193; RHIEL/VEIT, Auswirkungen des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) auf Pensionsverpflichtungen, DB 2008, S. 1509; SCHARPF, Variable Ausgleichszahlungen bei Gewinnabführungsvertrag mit einer GmbH?, DB 1990, S. 296; SCHÜLEN, Entwicklungstendenzen bei der Bildung von Rückstellungen, WPg 1983, S. 658; STÄNGEL, Rückstellungen für Risiken aus Rechtsstreiten, BB 1993, S. 1403; THAUT, Auswirkungen des BilMoG auf die Bilanzierung und Bewertung von Pensionsverpflichtungen in der Handelsbilanz unter besonderer Berücksichtigung des 15-jährigen Übergangszeitraums, WPg 2009, S. 723; THEILE, Der neue Jahresabschluss nach dem BilMoG, DStR 2009, Beihefter zu Heft 18/2009, S. 21; THEILE/STAHNKE, Bilanzierung sonstiger Rückstellungen nach dem BilMoG-Regierungsentwurf, DB 2008, S. 1757; TONNER, Bilanzierung von Urlaubsansprüchen, DB 1992, S. 1592; VENROOY, Handelsbilanz-Rückstellungen wegen Patentverletzungen, StuW 1991, S. 28; VOLLMER/NICK, Die Zulässigkeit von Pauschalrückstellungen für Produkthaftpflichtrisiken, DB 1985, S. 53; WEIGEL, Das BilMoG und seine Auswirkungen auf die Bilanzierung von Zusagen der betrieblichen Altersversorgung, BetrAV 2008, S. 759; WEIGL/WEBER/COSTA: Die Bilanzierung von Rückstellungen nach dem BilMoG, BB 2009, S. 1062; WELLISCH/MACHILL, Bilanzierung von Wertkonten nach dem BilMoG, BB 2009, S. 1351; WENK/JAGOSCH, Personalmaßnahmen in

der Krise – Bilanzielle Abbildung nach HGB und IFRS, DStR 2009, S. 1712; WINDMÖLLER/BREKER, Bilanzierung von Optionsgeschäften, WPg 1995, S. 389; ZIMMERMANN, Der Entwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes – Auswirkungen auf die betriebliche Altersversorgung – aus Sicht der Wissenschaft, BetrAV 2008, S. 578; ZIMMERMANN/MEYER-SCHELL, Die Änderungen der Regeln zur Pensionsbilanzierung im BilMoG RegE, StuB 2008, S. 583; ZWIRNER/KÜNKELE, Rückstellungen für Betriebsprüfungen im Zusammenhang mit GDPdU, BRZ 2009, S. 113.

## 1 Überblick

### 1.1 Inhalt

- § 249 ist eine für alle nach HGB rechnungslegungspflichtige Kaufleute gültige 1  
Vorschrift. Neben dem JA ist die Vorschrift über § 298 Abs. 1 HGB auch für  
den KA anzuwenden.
- § 247 Abs. 1 HGB schreibt vor, dass in der Bilanz Schulden auszuweisen sind. 2  
Unter dem Begriff Schulden werden neben Verbindlichkeiten auch Rückstel-  
lungen erfasst (§ 247 Rz 145). Zur Abgrenzung von Verbindlichkeiten und  
Rückstellungen vgl. § 247 Rz 150.
- § 249 HGB regelt die Vorschriften für den **Ansatz** von Rückstellungen. Darüber 3  
hinaus existieren spezielle Ansatzvorschriften in §§ 341e-h HGB (sog. versiche-  
rungstechnische Rückstellungen), in § 56a VAG (Rückstellungen zur Berück-  
sichtigung der Überschussbeteiligung der Versicherten), in § 17 DMBilG sowie in  
den Übergangsregelungen gem. Art. 66 Abs. 3, 5, 7, Art. 67 Abs. 1, 3, 5 EGHGB.  
Die **Bewertung** von Rückstellungen beruht auf § 253 Abs. 2 HGB unter 4  
Berücksichtigung der Übergangsregelungen gem. Art. 66 Abs. 3, 5, 7, Art. 67  
Abs. 1, 4, 5, 6 EGHGB.
- § 266 Abs. 3 HGB enthält Regelungen zum **Ausweis** von Rückstellungen in der 5  
Bilanz von KapG und KapCoGes. Die für Rückstellungen erforderlichen  
**Anhangangaben** finden sich in §§ 284 Abs. 2 Nr. 1, 285 Nrn. 12, 24 HGB  
sowie Art. 28 Abs. 2, Art. 66 Abs. 2, 3, 5, Art. 67 Abs. 1, 2, 8 EGHGB.
- Die in § 251 HGB geregelten **Haftungsverhältnisse** können bei entsprechen- 6  
der Konkretisierung zur Bildung von Rückstellungen führen (§ 251 Rz 47).
- Bis zur Einführung des BilMoG wurden unter den Rückstellungen auch Rück- 7  
stellungen für latente Steuern innerhalb der Steuerrückstellungen ausgewiesen.  
Durch den im Zuge der Einführung des BilMoG geschaffenen Ausweis der  
passiven latenten Steuern (§ 274 HGB) als gesonderter Posten am Ende der  
Passivseite (§ 266 Rz 158) ist hierin eine *lex specialis* zu § 249 zu sehen. Da  
kleine KapG von der Anwendung des § 274 HGB befreit sind (§ 274a Nr. 5  
HGB), haben diese – sofern sie nicht freiwillig die Regelungen des § 274  
anwenden – gleichwohl Rückstellungen für passive latente Steuern nach § 249  
zu bilden (§ 274a Rz 5).

## 1.2 Begriff und Merkmale von Rückstellungen

- 8 Aus betriebswirtschaftlicher Sicht werden die statische und die dynamische Bilanzauffassung unterschieden. Die **statische** Bilanzauffassung stellt die vollständige Abbildung der Verpflichtungen des Unternehmens in den Vordergrund. Der Ausweis von Verbindlichkeitsrückstellungen ist nach dieser Sichtweise dann geboten, wenn zwar noch keine Verbindlichkeit vorliegt, am Bilanzstichtag aber bereits eine Verpflichtung gegenüber Dritten besteht oder zumindest nach den Grundsätzen einer vorsichtigen Bilanzierung (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) von dem Bestehen einer Verpflichtung ausgegangen werden muss. Dieses Abstellen auf den Schuldcharakter der Rückstellung zeigt sich auch darin, dass eine Schuld nach dieser Sichtweise bereits dann vorliegt, wenn sie wirtschaftlich begründet ist, ohne dass dem Gläubiger ein Anspruch zustehen muss.
- 9 Die **dynamische** Bilanzauffassung stellt demgegenüber auf den zutreffenden Erfolgsausweis ab, d. h., die zutreffende Periodisierung nach dem Verursachungsprinzip steht hier im Vordergrund. Der dynamische Rückstellungsbegriff ist demzufolge weiter gefasst als der statische. Er beinhaltet nicht nur Verbindlichkeitsrückstellungen, sondern auch die Periodisierung von stoßweise anfallenden Ausgaben (z. B. Großreparaturen). Mit dem BilMoG hat der dynamische Rückstellungsbegriff deutlich an Bedeutung verloren, was sich insbesondere an dem Wegfall der sog. Aufwandsrückstellung (§ 249 Abs. 2 aF) zeigt. Gleichwohl hat die dynamische Bilanzauffassung unverändert Einfluss in das deutsche Bilanzrecht, wie sich z. B. bei der Periodisierung von Rückstellungen für Rückbauverpflichtungen zeigt (§ 253 Rz 64).
- 10 Der Ansatz von Rückstellungen nach § 249 kann nach dem zuvor Gesagten in Außen- und Innenverpflichtungen unterschieden werden, wie Tab. 1 verdeutlicht.

Ansatz von Rückstellungen nach § 249 HGB	
Außenverpflichtungen	Innenverpflichtungen
– Ungewisse Verbindlichkeiten (Abs. 1 Satz 1 1. Alt.)	– Unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 1. Alt.)
– Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Abs. 1 Satz 1 2. Alt.)	– Unterlassende Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt wird (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 2. Alt.)
– Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)	

Tab. 1: Ansatz von Rückstellungen

### 1.3 Bildung und Auflösung von Rückstellungen

Auch für Rückstellungen gelten die Grundsätze der Inventur (§ 240 Rz 5), da der JA sämtliche Schulden und damit auch Rückstellungen enthalten muss (§ 246 Abs. 1 HGB). Es ist daher zu jedem Abschlussstichtag eine **Inventur der Risiken** vorzunehmen, was je nach Unternehmensgröße beträchtliche organisatorische Voraussetzungen erfordert. Gerade bei Rückstellungen besteht nämlich die Gefahr, dass die Vollständigkeit nicht alleine durch den für die Aufstellung des JA Verantwortlichen (z. B. kfm. Leiter) gewährleistet werden kann. 11

Vielmehr sind von diesem unternehmensweit Untersuchungen betreffend rückstellungsrelevante Sachverhalte anzustellen, die in allen Funktionsbereichen des Unternehmens (z. B. Einkauf, Produktion, Verkauf) sowie den sonstigen Unternehmensabteilungen (z. B. F&E, Personalabteilung, Rechtsabteilung, Immobilienverwaltung) auftreten können. Derartige Untersuchungen können z. B. hinsichtlich folgender möglicher Rückstellungsgründe geboten sein (Aufzählung nicht abschließend): 12

- ausstehende Rechnungen für erhaltene Lieferungen bzw. Leistungen,
- Rechtsstreitigkeiten,
- behördliche Auflagen,
- drohende Verluste aus Beschaffungs- und Absatzgeschäften oder aus Dauerschuldverhältnissen,
- Personalaufwendungen (Urlaubsrückstände, Tantieme, Altersteilzeit, Pensionszusagen).

Zur organisatorischen Verankerung der Risikoinventur kann es sinnvoll sein, sich an einem Rückstellungskatalog zu orientieren (Rz 189 ff.). 13

#### 1.3.1 Zeitpunkt der Rückstellungsbildung

Eine Rückstellung ist immer dann im JA zu berücksichtigen, wenn eines der in § 249 genannten Ansatzgebote vorliegt (vgl. hierzu Abschnitte 2–4). Die Höhe der Rückstellung ist unbeachtlich, d. h., es gibt keinen **Wesentlichkeitsgrundsatz**. Ein Weglassen einer der Höhe nach für die VFE-Lage unbedeutenden Rückstellung ist somit ein Verstoß gegen § 240, unabhängig davon, ob dies zu einer Einschränkung des BSV des AP führt.<sup>1</sup> 14

Der Abgrenzung zwischen **werterhellenden** und **wertbegründenden Tatsachen** (§ 252 Rz 124) kommt beim Ansatz von Rückstellungen oftmals besondere Bedeutung zu. 15

Der Kaufmann hat in seiner Bilanz Rückstellungen nur für solche Gründe aufzunehmen, von denen er bis zum Tag der Aufstellung der Bilanz Kenntnis hat. Dabei umfasst der Begriff Kaufmann in diesem Sinne auch den Kenntnisstand der Mitarbeiter des Kaufmanns, nicht allein des für die Aufstellung des JA Verantwortlichen (GF, Vorstand). 16

<sup>1</sup> GIA: ADS, 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 46, a. A.: BFH, Urteil v. 18.1.1995, I R 44/94, BStBl 1995 II S. 743.

**Beispiel**

Im November 01 hat ein Kunde gegenüber dem Vertriebsmitarbeiter eines Generatorenherstellers eine Schadensersatzforderung wegen eines mangelhaft gelieferten Produkts geltend gemacht. Der Vertriebsmitarbeiter informiert seinen Vorgesetzten. Aufgrund vorgelegter Unterlagen und diverser geführter Telefonate erkennt das Unternehmen P im März 02 eine Schadensersatzzahlung i. H. v. 100 EUR an. Der für die Aufstellung des JA 01 verantwortliche GF des Generatorenherstellers hat von dem Vorgang bis zum Tag der Aufstellung des JA zum 31.12.01 (15.2.02) keine Kenntnis von dem Vorgang und im JA 01 auch keine Rückstellung berücksichtigt.

**Lösung**

Der den JA aufstellende Kaufmann ist der Generatorenhersteller P. Die Nichtkenntnis des GF von dem Vorgang ist unbeachtlich. Es liegt bis zum Tag der Aufstellung des JA (15.2.02) ein rückstellungsrelevanter Sachverhalt vor, der im JA zu berücksichtigen ist.

- 17 Der bei Aufstellung des JA maßgebende Kenntnisstand des Kaufmanns kann sich im Nachhinein als objektiv falsch herausstellen, ohne dass dadurch die Ordnungsmäßigkeit des JA beeinträchtigt ist.

**Beispiel**

Im März 02 meldet sich ein Kunde bei dem Vertriebsmitarbeiter eines Generatorenherstellers und teilt ihm mit, dass aufgrund eines im Dezember 01 gelieferten schadhafte Generators ein Schadensersatz geltend gemacht wird. Es handele sich um einen versteckten Mangel, der erst nach mehreren Testläufen entdeckt wurde, weshalb der Mangel erst im März angezeigt werden konnte. Der JA zum 31.12.01 des Generatorenherstellers wurde am 15.2.02 aufgestellt, ohne dass eine Berücksichtigung einer Rückstellung für den Sachverhalt erfolgte. Bei Auslieferung des Generators im Dezember 01 hatten die Mitarbeiter des Generatorenherstellers keinen Mangel an dem Generator festgestellt. Nach Prüfung des Vorgangs wird im April 02 der Mangel zugestanden und dem Kunden ein Schadensersatzanspruch i. H. v. 100 EUR zugesprochen.

**Lösung**

Der Kaufmann konnte bei Aufstellung der Bilanz nicht wissen, dass der ausgelieferte Generator mangelhaft war. Der JA zum 31.12.01 ist nicht zu beanstanden.

- 18 In der Handelsbilanz sind Rückstellungen, für die ein Ansatzgebot existiert, im letzten noch nicht festgestellten JA ergebnismindernd nachzuholen. Soweit eine Rückstellung fehlerhaft im Vorjahresabschluss nicht berücksichtigt wurde, ist ggf. zu prüfen, ob Nichtigkeit vorliegt.<sup>2</sup> In diesem Fall muss eine Rückwärtsberichtigung aller betroffenen JA erfolgen, in denen die Rückstellung fehlerhaft

<sup>2</sup> Vgl. hierzu HOMMEL, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 249 HGB, Rz 331 ff.

nicht enthalten ist.<sup>3</sup> Liegt dagegen keine Nichtigkeit vor, genügt eine Berichtigung in laufender Rechnung.

### 1.3.2 Verbrauch und Auflösung von Rückstellungen

Im Vorjahr ausgewiesene Rückstellungen sind im Folgejahr bei Anfall der durch die Rückstellung antizipierten Aufwendungen zu verbrauchen. **Verbrauch** einer Rückstellung bedeutet, dass die im Vorjahr gebildete Rückstellung in Anspruch genommen wird. Die im Folgejahr anfallenden Aufwendungen werden demgemäß nicht aufwandswirksam in die GuV, sondern direkt gegen die Rückstellung gebucht. 19

#### Beispiel

In Jahr 01 wird eine sonstige Rückstellung für ausstehende Gerichtsgebühren aus einem Klageverfahren i. H. v. 100 EUR gebildet. Tatsächlich fallen im Jahr 02 Kosten i. H. v. 90 EUR an. Der nicht benötigte Teil der Rückstellung von 10 EUR wird als Ertrag aus der Auflösung von Rückstellungen in den sonstigen betrieblichen Erträgen erfasst.

Konto	Soll	Haben
Sonstige Rückstellungen	100	
Sonstige Verbindlichkeiten		90
Sonstige betriebliche Erträge		10

In der Praxis wird von dieser „idealtypischen“ Vorgehensweise vielfach abgewichen, indem trotz Bestehens einer im Vorjahr gebildeten Rückstellung der anfallende Aufwand (zunächst) erfolgswirksam als Aufwand gegen Kreditor gebucht wird. Die Neutralisierung dieses (nochmaligen) Aufwands erfolgt erst bei Aufstellung des JA bei Vornahme der sog. Abschlussbuchungen, bei denen der unterjährig gebuchte Aufwand gegen die Rückstellung neutralisiert wird. 20

#### Beispiel

Im Jahr 01 wird für eine ausstehende Rechnung für im Dezember 01 durchgeführte Wartungsarbeiten eine Verbindlichkeitsrückstellung gebildet. Im März 02 – nachdem der JA 31.12.01 bereits aufgestellt und geprüft ist – geht die Rechnung in der Buchhaltung ein und wird vom Kreditorenbuchhalter wie eine laufende Rechnung des aktuellen Jahres kreditorisch gebucht. Bei Aufstellung des JA zum 31.12.02 korrigiert der Leiter Rechnungswesen diesen Aufwand des Jahres 02 und bucht den Verbrauch der Rückstellung.

<sup>3</sup> Vgl. IDW RS HFA 6, Tz 15 ff.

Datum	Konto	Soll	Haben
Jahr 01	Sonstige betriebliche Aufwendungen	100	
	Sonstige Rückstellungen		100
Jahr 02	Sonstige betriebliche Aufwendungen	100	
	Sonstige Vermögensgegenstände (Vorsteuer)	19	
	Sonstige Rückstellungen	100	
	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen		119
	Sonstige betriebliche Aufwendungen		100

- 21 Lassen sich für eine im Vorjahr gebildete Rückstellung die im Folgejahr angefallenen Aufwendungen nicht im Detail identifizieren, weil z. B. eine Vielzahl von Aufwandskonten betroffen ist, kann anstelle der dargestellten Buchung ohne Berührung der GuV auch ein Bruttoausweis in der GuV in Betracht kommen, indem die Aufwendungen ergebnismindernd in der GuV enthalten sind, aber durch einen korrespondierenden Ertragsposten (**Erträge aus dem Verbrauch von Rückstellungen**) neutralisiert werden (§ 275 Rz 83).
- 22 Die **Auflösung** einer Rückstellung bedeutet demgegenüber, dass die im Vorjahr gebildete Rückstellung mangels Anfall entsprechender Aufwendungen ganz oder teilweise nicht mehr benötigt wird. Zur Zulässigkeit der Auflösung von Rückstellungen vgl. Rz 314.

#### Beispiel

Im JA für Jahr 01 wird eine Rückstellung für einen Rechtsstreit gebildet, die nach Rücksprache mit dem beauftragten Rechtsanwalt i. H. v. 100 EUR bewertet wird. Im Jahr 02 wird der Rechtsstreit gerichtlich entschieden. Das Unternehmen wird zur Zahlung von 70 EUR verurteilt, daneben fallen Gerichts- und Beratungskosten i. H. v. 10 EUR an.

I. H. v. 80 EUR wird die Vorjahresrückstellung verbraucht, der nicht benötigte Teil von 20 EUR wird aufgelöst.

Datum	Konto	Soll	Haben
Jahr 01	Sonstige betriebliche Aufwendungen	100	
	Sonstige Rückstellungen		100
Jahr 02	Sonstige Rückstellungen	100	
	Sonstige Verbindlichkeiten		80
	Sonstige betriebliche Erträge		20

## 2 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (Abs. 1 Satz 1 1. Alt.)

### 2.1 Ansatzvoraussetzungen

Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist für am Bilanzstichtag bestehende Außenverpflichtungen des Bilanzierenden anzusetzen, bei denen das Bestehen und/oder die Höhe der Verpflichtung ungewiss ist.<sup>4</sup> 23

#### 2.1.1 Außenverpflichtung

##### 2.1.1.1 Grundsatz

Die Verpflichtung muss gegenüber einem Dritten bestehen. Reine Innenverpflichtungen, die sich der Bilanzierende selbst auferlegt, fallen nicht hierunter. Jedoch werden oftmals Kombinationen aus Drittverpflichtung und Eigeninteresse des Kaufmanns auftreten. In diesen Fällen reicht die Außenverpflichtung aus, die Rückstellungsverpflichtung zu begründen.<sup>5</sup> 24

#### Beispiel

Ein Maschinenbauunternehmen ist wegen Korruptionsverdachts bei Auftragsvergaben von einer Behörde verklagt worden. Der Fall ist in der Öffentlichkeit durch mehrere Zeitungsartikel bekannt gemacht worden. Durch das eingeleitete Klageverfahren besteht eine Außenverpflichtung des Maschinenbauunternehmens. Das Eigeninteresse des Maschinenbauunternehmens, den Fall möglichst rasch und „geräuschlos“ zu beenden, um die negativen Folgen für die Außendarstellung des Unternehmens zu minimieren, dürfte mindestens genauso schwerwiegend sein, wie die Außenverpflichtung. Es ist gleichwohl eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten im JA zu berücksichtigen.

Derartige Fallkonstellationen des Zusammentreffens von Außenverpflichtung und Eigeninteresse des Bilanzierenden gibt es in vielfältiger Weise, wie nachfolgende exemplarische Aufzählung zeigt: 25

- **Garantieverpflichtungen:** Aus dem Auftragsverhältnis mit dem Kunden besteht eine vertragliche Verpflichtung. Darüber hinaus hat das Unternehmen ein Eigeninteresse an der Erfüllung derartiger Ansprüche, da eine kulante Garantiepolitik als Werbeargument verwendet werden kann.
- Alle Arten von **Kundenbindungsprogrammen**, die (derzeitigen oder potenziellen) Abnehmern gewährt werden, um diese an das Unternehmen zu binden.
- Tarifvertraglich vereinbarte **Lohn- und Gehaltssteigerungen**, die neben den gewerkschaftlich organisierten Arbeitnehmern auch den nicht organi-

<sup>4</sup> Vgl. ADS, 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 42.

<sup>5</sup> A. A.: BFH, Urteil v. 8.11.2000, I R 6/96, BStBl 2001 II S. 570.

sierten Mitarbeitern gewährt werden, um die Motivationswirkung über alle Mitarbeiter gleichermaßen zu verteilen.

- **Drohende Inanspruchnahmen aus Patronatserklärungen oder Bürgschaften**, die das MU für das TU abgibt, wenn die Geschäftstätigkeit des TU im Interesse des MU liegt.
- 26 Die Person des Gläubigers muss allerdings nicht notwendigerweise bekannt sein. Genauso wenig ist es erforderlich, dass der Gläubiger Kenntnis von seinem Anspruch hat.<sup>6</sup> Auch Verpflichtungen, die sich nicht aus einem konkreten Vertrag ergeben (z. B. Verpflichtungen aus Produzentenhaftung), aus unerlaubter Handlung oder aus der Verletzung fremder Schutzrechte sind Außenverpflichtungen (zu faktischen Verpflichtungen vgl. Rz 30).
- 27 Zivilrechtlich verjährte Ansprüche sind auch dann rückstellungsfähig, wenn der Schuldner davon ausgeht, von der Einrede der Verjährung keinen Gebrauch zu machen.

#### 2.1.1.2 Privatrechtliche und öffentlich-rechtliche Verpflichtungen

- 28 Unter Außenverpflichtungen sind sowohl privatrechtliche als auch öffentlich-rechtliche Verpflichtungen zu verstehen. **Privatrechtliche Verpflichtungen** entstehen regelmäßig aufgrund vertraglicher Grundlagen (z. B. Kaufvertrag, Gesellschaftsvertrag). Öffentlich-rechtliche Verpflichtungen entstehen auch aus vertraglichen Regelungen (z. B. im Rahmen eines öffentlich-rechtlichen Vertrags), zumeist aber aus Verwaltungsakten oder aus direkt aus dem Gesetz ableitbaren Verpflichtungen.
- 29 Der BFH hat bezüglich der Berücksichtigung von Rückstellungen für **öffentlich-rechtliche Verpflichtungen** eine sehr zurückhaltende Auffassung, die nach der hier vertretenen Auffassung nur schwer mit dem Gedanken des § 249 in Einklang zu bringen ist. Danach liegt ein rückstellungsfähiger Grund erst dann vor, wenn die maßgebliche Rechtsnorm eine Frist für deren Erfüllung enthält, die am Bilanzstichtag noch nicht abgelaufen ist.<sup>7</sup> Handelsrechtlich kann diese Sichtweise nicht überzeugen. Wenn eine Rechtsnorm existiert, aus der dem Bilanzierenden Aufwendungen zur Umsetzung dieser rechtlichen Vorgaben drohen (z. B. Erfüllung von Umweltschutzaufgaben), hat er diese als Verbindlichkeitsrückstellung auszuweisen.

#### 2.1.1.3 Faktische Verpflichtungen

- 30 Auch solche Verpflichtungen, bei denen kein rechtlich durchsetzbarer Leistungszwang besteht, sind rückstellungspflichtig. Voraussetzung hierfür ist, dass ein faktischer Leistungszwang für den Bilanzierenden besteht, d. h., er sich der Erfüllung nicht entziehen kann oder will.<sup>8</sup> Die Ursache des faktischen Leistungszwangs besteht zumeist in geschäftlichen, moralischen oder sittlichen Erwägungen.

<sup>6</sup> Vgl. WP-Handbuch, Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 98; IDW, WPg 1994, S. 547.

<sup>7</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 13.12.2007, IV R 85/05, BFH/NV 2008, S. 1029.

<sup>8</sup> Vgl. BGH, Urteil v. 28.1.1991, II ZR 20/90, BB 1991, S. 507.

**Beispiel**

Ein Unternehmen kommt wegen Umweltverunreinigungen (Abwassererschmutzung) in die öffentliche Diskussion, da sich Anwohner belästigt fühlen. Obwohl das Unternehmen die maßgeblichen Grenzwerte einhält und rechtlich nicht belangt werden kann, führt der öffentliche Druck dazu, dass entsprechende Umweltschutzmaßnahmen zur Verminderung der Verschmutzung durchgeführt werden.

Weitere Fälle faktischer Verpflichtungen sind z. B.

- Verpflichtungen aus fehlerhafter Gesellschaft oder
- Verpflichtungen aus nichtigen, aber durchgeführten Verträgen.<sup>9</sup>

Zu den faktischen Verpflichtungen zählen auch die **Kulanzrückstellungen** (Rz 187), die explizit gesetzlich geregelt sind. **31**

Eine allzu extensive Interpretation der Rückstellungspflicht für faktische Verpflichtungen wird aber abzulehnen sein.<sup>10</sup>

**2.1.1.4 Nebenpflichten und Nebenleistungen**

Nebenpflichten und Nebenleistungen im Zusammenhang mit der eigentlichen Außenverpflichtung sind ebenfalls passivierungspflichtig. Der Bilanzierende hat alle Aufwendungen zurückzustellen, die zur Erfüllung einer Außenverpflichtung erforderlich sind. Maßgeblich ist die Sichtweise des Schuldners (Verpflichteten), nicht die des Gläubigers. Damit sind auch interne Aufwendungen in die Rückstellung mit einzubeziehen. Beispiele für rückstellungspflichtige Nebenpflichten und Nebenleistungen sind: **32**

- interne Kosten der JA-Erstellung (im Wesentlichen Personalkosten der mit der JA-Erstellung betrauten Personen),
- Schadensbearbeitungskosten zur Erfüllung von versicherungsvertraglichen Verpflichtungen.<sup>11</sup>

**2.1.1.5 Erfüllungsrückstand**

Bei schwebenden Dauerschuldverhältnissen kann einer der beiden Vertragspartner mit seiner Leistung bzw. Gegenleistung im Rückstand sein. Dieser Leistungs- oder Erfüllungsrückstand ist bilanziell zu erfassen. Bei einer Vielzahl von Sachverhalten (z. B. Miet-, Pacht- oder Leasingverträge) wird diese bilanzielle Erfassung als Verbindlichkeit erfolgen. Soweit aber Grund oder Höhe der Verpflichtung unsicher sind, ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu passivieren. **33**

<sup>9</sup> Vgl. MADAUSS, DB 1996, S. 637.

<sup>10</sup> GlA: ADS, 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 55.

<sup>11</sup> Vgl. ADS, 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 57; a. A. BFH, Urteil v. 10.5.1972, III R 76/66, BStBl 1972 II S. 827.

- 34 Dies ist nicht zu verwechseln damit, dass Leistung und Gegenleistung (aus Sicht des Bilanzierenden) nicht ausgeglichen sind, womit sich das Erfordernis der Bildung einer Drohverlustrückstellung stellt (Rz 126).  
Rückstellungen für Erfüllungsrückstände treten insbesondere auf bei Arbeitsverhältnissen, z. B. wegen:
- ausstehenden Urlaubs,<sup>12</sup>
  - Zeitguthaben von Arbeitnehmern,
  - Tantiemen und Gewinnbeteiligungen,
  - Jubiläumszuwendungen,
  - Pensionsverpflichtungen (Rz 46 ff.).
- Weitere Anwendungsfälle sind
- Pachterneuerungsrückstellung,<sup>13</sup>
  - Verpflichtung eines Leasinggebers, den Leasingnehmer nach Beendigung der Mietzeit am Verwertungserlös zu beteiligen.<sup>14</sup>

### 2.1.2 Rechtliche Entstehung bzw. wirtschaftliche Verursachung

- 35 Eine Verbindlichkeitsrückstellung erfordert weiterhin, dass sie am Bilanzstichtag rechtlich entstanden oder wirtschaftlich verursacht ist. Bei Auseinanderfallen der beiden Zeitpunkte ist für die Passivierungspflicht der jeweils frühere maßgeblich.<sup>15</sup> Der Zeitpunkt der Fälligkeit der Verpflichtung ist demgegenüber für die Passivierung ohne Bedeutung. Er spielt aber bei der Bewertung der Rückstellung eine Rolle (§ 253 Rz 120).
- 36 Eine Verbindlichkeit ist **rechtlich entstanden**, wenn sämtliche die Leistungspflicht auslösende Tatbestandsmerkmale erfüllt sind.<sup>16</sup> Dieser Zeitpunkt ist bei Vorliegen von Rechtsgeschäften (z. B. Verträgen), öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen (z. B. durch Verwaltungsakt) oder aufgrund von Gesetzesvorschriften (z. B. gesetzliche Schadensersatzansprüche) zumeist exakt bestimmbar.
- 37 Zu beachten ist weiterhin, dass die Rückstellungspflicht nicht per se für jede rechtliche Verbindlichkeit besteht. Gerade im Falle schwebender Geschäfte geht das Handelsrecht grundsätzlich von der Nichtbilanzierung aus, da den Verbindlichkeiten erwartete Erträge in mindestens gleicher Größenordnung gegenüberstehen. Erst wenn dies nicht der Fall sein sollte, ergibt sich eine Passivierungspflicht wegen drohender Verluste (Rz 126).
- 38 Die **wirtschaftliche Verursachung** einer Verbindlichkeit ist demgegenüber zumeist nicht eindeutig bestimmbar. Der Begriff gründet sich auf der dynamischen Bilanztheorie und stellt auf das Verursachungsprinzip ab. Rückstellungen sind in dem Geschäftsjahr zu bilden, in dem die Ursache gelegt wurde,

<sup>12</sup> Vgl. WP-Handbuch, Bd. I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 159.

<sup>13</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 3.12.1991, VIII R 88/87, BStBl 1993 II S. 89.

<sup>14</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 15.4.1993, IV R 75/91, BB 1993, S. 1912.

<sup>15</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 27.6.2001, I R 45/97, BStBl 2003 II S. 121.

<sup>16</sup> Vgl. KUPSCH, BB 1992, S. 2324.

d. h., die Tatsachen geschaffen wurden, die spätere Ausgaben auslösen werden.<sup>17</sup>

In der Literatur finden sich vielfältige Stimmen zum Grad der Auslegung des Prinzips der wirtschaftlichen Verursachung. Der BFH spricht sich für eine enge Auslegung aus. Danach müsse der Tatbestand der Verpflichtung im Wesentlichen in dem betreffenden Geschäftsjahr verwirklicht sein und das Entstehen der Verbindlichkeit nur noch von unwesentlichen Tatsachen abhängen.<sup>18</sup> Demgegenüber steht die Auffassung des Realisationsprinzips, wonach die Erfüllung der jeweiligen Verpflichtung nicht an Vergangenes anknüpft, sondern auch Vergangenes abgelten muss.<sup>19</sup> Im Kern geht es bei diesen unterschiedlichen Auffassungen darum, ob die durch die Rückstellungsbildung verursachten Aufwendungen im Zusammenhang mit zukünftigen Erträgen stehen (dann keine Passivierung) oder ob ein Zusammenhang mit bereits vereinnahmten Erträgen gesehen wird (dann Passivierung).

Für den Praktiker sind die verschiedenen Literaturmeinungen zur wirtschaftlichen Verursachung schwierig zu fassen, da die konkrete Beurteilung zumeist im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen und anschließenden Finanzgerichtsverfahren kasuistisch vorgenommen wird. Allerdings wird unabhängig von der wirtschaftlichen Verursachung bereits eine rechtliche Entstehung gegeben sein, womit die Rückstellungspflicht oftmals ausgelöst wird. Dies wird auch von den AP der prüfungspflichtigen Unternehmen gefordert, die mit Verweis auf das Vollständigkeitsgebot (§ 246 HGB) m. E. zu Recht Rückstellungen einfordern, für die eine rechtliche Verursachung vorliegt.<sup>20</sup> Dem Praktiker ist zu raten, **im Zweifel eine Rückstellung** zu bilden. Die Unsicherheit kann sich auch in der Bewertung der Rückstellung widerspiegeln (§ 253 Rz 54).

Einen Sonderfall wirtschaftlicher Verursachung stellen die sog. Ansammlungsrückstellungen und Verteilungsrückstellungen dar (§ 253 Rz 63).

### 2.1.3 Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

Eine Rückstellung ist dann zu bilden, wenn der Bilanzierende ernsthaft mit der Inanspruchnahme rechnen muss.<sup>21</sup> Diese Voraussetzung findet sich zwar nicht im Gesetzestext von § 249, ist aber in Literatur und Praxis unstrittig. Die Unsicherheit bezüglich der Rückstellungsbildung kann bezogen werden auf die

- Wahrscheinlichkeit über das Be- oder Entstehen einer Verbindlichkeit (Rz 35) oder
- Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.

Es handelt sich um zwei unterschiedliche Risiken, wie folgendes Beispiel illustriert.

<sup>17</sup> Vgl. MAYER-WEGELIN, in KÜTING/WEBER, HdR, HGB § 249, Rn 38.

<sup>18</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 27.6.2001, I R 45/97, BStBl 2003 II S. 121.

<sup>19</sup> Vgl. MAYER-WEGELIN, in KÜTING/WEBER, HdR, HGB § 249, Rn 38.

<sup>20</sup> GLA: HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 34.

<sup>21</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 17.12.1998, IV R 21/97, BStBl 2000 II S. 116.

**Beispiel**

Ein produzierendes Unternehmen hat bei Aufstellung der Bilanz zu entscheiden, ob wegen möglicher Verletzung von Emissionswerten eine Rückstellung für ein Bußgeld der zuständigen Behörde zu bilden ist.

Hier besteht zum einen die Unsicherheit, ob überhaupt eine rechtlich belangbare Verletzung von Emissionswerten vorliegt. Zum anderen besteht die Unsicherheit, ob die zuständige Behörde den Fall aufgreifen und ein Bußgeldverfahren einleiten wird.

- 44 Wenn es um Wahrscheinlichkeiten geht, stellt sich die Frage nach möglicher Objektivierung, genauer **Quantifizierung** von Wahrscheinlichkeiten. Wahrscheinlichkeiten für Inanspruchnahmen lassen sich häufig nicht genau berechnen. Es ist zumeist lediglich die Bestimmung einer Größenordnung (z. B. 0 %, 25 %, 50 %, 75 %, 100 %) möglich. Das dem deutschen Handelsrecht zugrunde liegende Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) erfordert eine Rückstellungsbildung auch dann, wenn die Wahrscheinlichkeit in einer Größenordnung von 25 % liegt.<sup>22</sup>
- Wie die Wahrscheinlichkeit zu bestimmen ist, bleibt dem Bilanzierenden überlassen. Objektivierungsmaßstäbe hierzu können sein<sup>23</sup>
- Vergangenheitserfahrungen des Bilanzierenden und/oder
  - Branchenerfahrungswerte.
- 45 Darüber hinaus ist es in typisierender Betrachtungsweise naheliegend, die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme an dem begründenden Rechtsverhältnis zu orientieren. Ein Anhaltspunkt wird regelmäßig sein, ob der Anspruchsberechtigte überhaupt Kenntnis von seinem Anspruch hat. Der BFH hat hierzu Typisierungen vorgenommen.<sup>24</sup> Danach ist bei **vertraglichen Verpflichtungen** zu unterstellen, dass der Anspruchsberechtigte seine Rechte kennt und sie auch durchsetzt. Demgegenüber stellt der BFH bei **einseitigen Verpflichtungen** darauf ab, dass die für die Passivierung erforderliche Wahrscheinlichkeit erst dann gegeben sei, wenn die Kenntnisnahme der Gläubiger unmittelbar bevorstehe. Dieser Sichtweise ist nicht zuzustimmen, da dies dem Vorsichtsprinzip entgegensteht. Vielmehr ist bei einseitigen Verpflichtungen nach dem sog. **Unentziehbarkeitstheorem** die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme dann für eine Passivierung hinreichend, wenn sich der Bilanzierende den Verpflichtungen nicht mehr sanktionslos entziehen kann und nach objektiver Sicht eine Inanspruchnahme jederzeit droht.

**Beispiel**

Ein Unternehmen begeht im abgelaufenen Geschäftsjahr eine Patentrechtsverletzung. Bis zum Tag der Bilanzaufstellung hat der Patentrechtsinhaber noch keine Ansprüche geltend gemacht. Bei dem Patentrechtsinhaber han-

<sup>22</sup> Vgl. MOXTER, DStR 2004, S. 1058.

<sup>23</sup> Vgl. HOMMEL, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 249 HGB, Rz 47.

<sup>24</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 19.10.1993, VIII R 14/92, BStBl 1993 II S. 891.

delt es sich um ein multinational operierendes Unternehmen, sodass davon auszugehen ist, dass dieses die Patentrechtsverletzung rechtlich verfolgen wird. Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme droht, sodass eine Rückstellung zu bilden ist.

## 2.2 Pensionen und ähnliche Verpflichtungen

### 2.2.1 Unmittelbare Verpflichtungen

#### 2.2.1.1 Arten von unmittelbaren Verpflichtungen

Der Gesetzgeber verwendet in § 246 Abs. 2 Satz 2 sowie in § 253 Abs. 1 und 2 den Begriff „Altersversorgungsverpflichtungen“. Demgegenüber wird in § 266 Abs. 3 B 1. von „Rückstellungen für Pensionen“ gesprochen. Die Begriffe „Altersversorgungsverpflichtungen“ und „Pensionsverpflichtungen“ werden als deckungsgleich behandelt (zur Abgrenzung der Begrifflichkeiten vgl. § 253 Rz 65). Unter unmittelbaren Verpflichtungen sind solche Verpflichtungen des Bilanzierenden zu verstehen, bei denen der Bilanzierende unmittelbar die Leistungen (Zahlungen) an den Berechtigten erbringt. Diese Leistungen können als laufend zu zahlenden Pensionen oder als Einmalzahlungen (Kapitalzusagen<sup>25</sup>) ausgestaltet sein, wobei Ersteres der Regelfall ist.

Nach der Art der Verpflichtung können weiter unterschieden werden:

- **Leistungsorientierte Zusage:** Zusage einer festen Pension, z. B. 100 EUR p. M. oder 10 % des letzten Bruttogehalts. Hierunter fallen aber auch laufende Sachleistungen (Deputate) oder auch Beihilfen zu Krankenversicherungsbeiträgen bzw. Krankheitskosten der Betriebsrentner.<sup>26</sup>
- **Beitragsorientierte Leistungszusage:** Es wird vom Arbeitgeber die Umwandlung eines regelmäßigen Beitrags in eine Anwartschaft auf Alters-, Invaliden- oder Hinterbliebenenversorgung zugesagt.<sup>27</sup>
- **Beitragszusage mit Mindestleistung:** Der Arbeitgeber verpflichtet sich, Beiträge zur Finanzierung von Leistungen der betrieblichen Altersversorgung an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung zu zahlen und für Leistungen zur Altersversorgung das planmäßig zuzurechnende Versorgungskapital auf der Grundlage der gezahlten Beiträge (Beiträge und die daraus erzielten Erträge), mindestens die Summe der zugesagten Beiträge, soweit sie nicht rechnerisch für einen biometrischen Risikoausgleich verbraucht wurden, hierfür zur Verfügung zu stellen.<sup>28</sup>

<sup>25</sup> Kapitalzusagen unterliegen im Gegensatz zu laufenden Pensionen nicht der alle drei Jahre nach § 16 BetrAVG vorzunehmenden Anpassungsprüfung.

<sup>26</sup> Vgl. HFA, WPg 1994, S. 26.

<sup>27</sup> Vgl. § 1 Abs. 2 Nrn. 1–4 BetrAVG.

<sup>28</sup> Kapitalzusagen unterliegen im Gegensatz zu laufenden Pensionen nicht der alle drei Jahre nach § 16 BetrAVG vorzunehmenden Anpassungsprüfung.

- **Entgeltumwandlung:** Künftige Entgeltansprüche des Arbeitnehmers werden in eine wertgleiche Anwartschaft auf Versorgungsleistungen umgewandelt (sog. **deferred compensation**).<sup>29</sup>
  - Der Arbeitnehmer leistet Beiträge aus seinem Arbeitsentgelt zur Finanzierung von Leistungen der betrieblichen Altersversorgung an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung und die Zusage des Arbeitgebers umfasst auch die Leistungen aus diesen Beiträgen; die Regelungen für Entgeltumwandlung sind hierbei entsprechend anzuwenden, soweit die zugesagten Leistungen aus diesen Beiträgen im Wege der Kapitaldeckung finanziert werden.<sup>30</sup>
- 47 Der **Beginn der Pensionszahlung** erfolgt bei Eintritt vorher definierter Ereignisse (z. B. Erreichen einer Altersgrenze, Invalidität i. S. v. Erwerbs- oder Berufsunfähigkeit).
- 48 Das **Leistungsende** von Versorgungsleistungen wird ebenfalls fest vereinbart. Bei **lebenslangen Pensionszahlungen** knüpfen diese an den Tod des Leistungsempfängers oder der hinterbliebenen Witwen, Witwer oder Waisen. Es existieren aber auch zeitlich begrenzte Versorgungsleistungen in Form **befristeter Leistungszusagen**.

#### Beispiel

Ein Unternehmen gewährt langjährigen Mitarbeitern Pensionszusagen. Das betriebliche Versorgungswerk sieht vor, dass die Mitarbeiter bei Erreichen der gesetzlichen Altersgrenze nach ihrem Ausscheiden eine monatliche Pension i. H. v. 100 EUR erhalten. Um das biometrische Risiko für das Unternehmen auszuschalten, sind die Pensionszahlungen auf (längstens) 15 Jahre begrenzt.

- 49 Das wesentliche Merkmal von laufenden Pensionen ist, dass die Leistung **versorgungshalber** erfolgt, d. h., eine Gegenleistung ist vom Empfänger nicht mehr zu erbringen.<sup>31</sup> Somit werden unter Pensionen auch solche Leistungen erfasst, die bei Eintritt biologischer Ereignisse fällig werden, auch wenn sie nicht als Pension bezeichnet werden.<sup>32</sup> Hierunter fallen z. B. Übergangsgelder, Treuegelder, Abfindungen oder Auslandszuschläge zur Pension. Voraussetzung der Qualifikation als Pension muss jedoch die rechtliche Beendigung des Arbeitsverhältnisses sein.<sup>33</sup>

Demzufolge stellen folgende Leistungen keine Pensionen dar:

- Vorruhestandsbezüge<sup>34</sup>,
- Altersteilzeitregelungen (Rz 196)<sup>35</sup>.

<sup>29</sup> Vgl. § 1 Abs. 2 Nrn. 1–4 BetrAVG.

<sup>30</sup> Vgl. § 1 Abs. 2 Nrn. 1–4 BetrAVG.

<sup>31</sup> Vgl. ELLROTT/RHIEL, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 154.

<sup>32</sup> Vgl. BAG, Urteil v. 18.3.2003, 3 AZR 315/02, DB 2004, S. 1624.

<sup>33</sup> Vgl. ELLROTT/RHIEL, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 154.

<sup>34</sup> Vgl. HFA, WPg 1984, S. 331; a. A. BMF, Schreiben v. 16.10.1984, S – 2176–104/84 BStBl 1984 I S. 518.

<sup>35</sup> Vgl. IDW RS HFA 3, Tz 5.

Bei unmittelbaren Verpflichtungen ist weiter zu differenzieren zwischen den Verpflichtungen, die bereits zu erbringen sind (**laufende Pensionen**), und den noch in der sog. Erdienungsphase befindlichen Verpflichtungen (**Anwartschaften**), bei denen der Berechtigte noch Gegenleistungen (i. d. R. Arbeitsleistung) erbringt. 50

### 2.2.1.2 Entstehung von Verpflichtungen

Pensionsverpflichtungen entstehen i. d. R. durch vertragliche Vereinbarungen. Diese sog. Direktzusagen können entstanden sein durch: 51

- Einzelzusage (Pensionszusage),
- Gesamtzusage (Pensions- oder Versorgungsordnung),
- Betriebsvereinbarung (§ 87 BetrVG),
- Tarifvertrag,
- Besoldungsordnung (unmittelbare Versorgungszusage durch den Arbeitgeber),
- Gesetz (z. B. Beamtenversorgungsgesetz, BeamtVG),
- betriebliche Übung (§ 1b Abs. 1 Satz 4 BetrAVG),
- Grundsatz der Gleichbehandlung (§ 1b Abs. 1 Satz 4 BetrAVG),
- gerichtliche Entscheidung.

Mündliche Zusagen sind handelsrechtlich genauso passivierungspflichtig, wie schriftliche Zusagen. Da das Steuerrecht (§ 6a EStG) das Schriftformerfordernis für die steuerrechtliche Anerkennung voraussetzt, werden in der Praxis regelmäßig schriftliche Zusagen erteilt. Ausnahmen hiervon sind bspw. möglich im Bereich von Übergangsgeldern, die allein aufgrund betrieblicher Übung an in den Ruhestand tretende Mitarbeiter gezahlt werden.<sup>36</sup> Hier besteht handelsrechtlich Passivierungspflicht, wenn die Voraussetzungen des § 1b Abs. 1 Satz 4 BetrAVG erfüllt sind. 52

**Änderungen von Pensionszusagen** bedürfen im Regelfall der Zustimmung der beteiligten Vertragspartner.

Mit der Abgabe der Willenserklärung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer ist grundsätzlich der **Zeitpunkt der Entstehung der Pensionsverpflichtung** gegeben. Bei einseitigen, begünstigenden Erklärungen des Arbeitgebers (z. B. Einzel- oder Gesamtpensionszusage) wird die Annahme ohne Zugang einer Erklärung an den Antragenden unterstellt (§ 151 BGB). 53

In der Pensionszusage werden regelmäßig auch **Höhe und Umfang** der Pensionsverpflichtung vereinbart. Sog. **Blankettzusagen**, bei denen der Arbeitgeber die Einzelheiten über Höhe und Umfang einseitig bestimmen kann, sind eher die Ausnahme, zumal der Arbeitgeber gem. § 315 BGB einer gerichtlichen Billigkeitskontrolle unterworfen ist. Bleibt der Arbeitgeber in solchen Fällen untätig, wird die Blankettzusage durch Gerichtsurteil ausgefüllt.<sup>37</sup> 54

In Fällen eines **Betriebsübergangs** können entweder im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (umwandlungsrechtliche Gestaltungen) oder im Wege der 55

<sup>36</sup> Vgl. ELLROTT/RHIEL, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 158.

<sup>37</sup> Vgl. BAG, Urteil v. 23.11.1978, 3 AZR 708/77, DB 1979, S. 364.

Einzelrechtsnachfolge nach § 613a BGB (z. B. Betriebsveräußerung, Betriebsverpachtung, Einbringung, Realteilung) Pensionsverpflichtungen auf einen anderen Bilanzierenden übergehen. Während bei einer Gesamtrechtsnachfolge sämtliche Pensionsverpflichtungen mit übergehen, erfolgt dies bei der Einzelrechtsnachfolge ausschließlich für tätige Arbeitnehmer, nicht für die laufenden Pensionen von Betriebsrentnern sowie unverfallbare Anwartschaften ausgeschiedener Mitarbeiter.<sup>38</sup> Bei Letzteren ist ein Übergang nur durch Schuldbeitritt durch den Erwerber möglich.<sup>39</sup>

- 56 Werden Pensionsverpflichtungen durch **Schuldbeitrittmit Erfüllungsübernahme**, d. h. ohne schuldbefreiende Wirkung, wirtschaftlich auf ein anderes Unternehmen übertragen, wird das übertragende Unternehmen von seiner Pensionsverpflichtung befreit. Da derartige Übertragungen i. d. R. entgeltlich erfolgen (gegen Kaufpreis oder Gewährung von Anteilen) ist die Pensionsverpflichtung dementsprechend gegen die Kaufpreisverbindlichkeit zu verbrauchen (zur Angabe eines Haftungsverhältnisses aus Gewährleistungsverpflichtung vgl. § 251 Rz 28). Hierbei ist regelmäßig die Information der Versorgungsberechtigten erforderlich, da ansonsten das übertragende Unternehmen von diesen im Leistungsfall mangels Kenntnis des Schuldbeitritts mit Erfüllungsübernahme in Anspruch genommen würde. Soweit eine Inanspruchnahme aus der gesamtschuldnerischen Haftung droht, ist in entsprechender Höhe eine Rückstellung zu bilden.<sup>40</sup>

Erfolgt die Erfüllungsübernahme lediglich im Innenverhältnis, d. h. ohne Schuldbeitritt, hat das übertragende Unternehmen unverändert die Pensionsverpflichtungen auszuweisen. In Höhe des Freistellungsanspruchs durch das übernehmende Unternehmen ist eine Forderung zu aktivieren. Die vom übernehmenden Unternehmen eingegangene Freistellungsverpflichtung ist als Verbindlichkeitsrückstellung gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu passivieren.<sup>41</sup>

- 57 Auch für Pensionsverpflichtungen gelten die Grundsätze der **Inventur** (§ 240 Abs. 2 HGB) analog. Da für die Bilanzierung und insbesondere Bewertung von Pensionsverpflichtungen regelmäßig Sachverständigengutachten eingeholt werden, scheidet eine Inventur auf den Bilanzstichtag allein aus zeitlichen Gründen vielfach aus. In der Praxis wird daher regelmäßig das Mengengerüst weit vor dem Bilanzstichtag ermittelt. Es handelt sich hierbei aber nicht um eine vorverlagerte Inventur i. S. v. § 241 Abs. 3 HGB, da diese nur für VG, nicht aber für Schulden vorgesehen ist. Sie würde auch daran scheitern, dass eine ordnungsgemäße Fortschreibung auf den Bilanzstichtag gegeben sein muss. Vielmehr wird auf einen ausreichend zeitlich vor dem Bilanzstichtag liegenden Inventurstichtag das Mengengerüst ermittelt, sodass ausreichend Zeit zur Verfügung steht, die Sachverständigengutachten einzuholen. Die Dreimonatsbegrenzung des § 241 Abs. 3 Nr. 1 HGB gilt nach der hier vertretenen Meinung somit nicht.

<sup>38</sup> Vgl. HFA, IDW-FN 1996, S. 528.

<sup>39</sup> Vgl. ELLROTT/RHIEL, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 219.

<sup>40</sup> Vgl. HFA, IDW-FN 1996, S. 529.

<sup>41</sup> Vgl. HFA, IDW-FN 1996, S. 529.

Übliche Veränderungen des Bestands zwischen Inventurstichtag und Bilanzstichtag können bei der Berechnung der Pensionsrückstellung aus Wesentlichkeitsüberlegungen unberücksichtigt bleiben (§ 253 Rz 73). Demgegenüber sind außergewöhnliche Veränderungen in Bezug auf Bestand und Höhe der Verpflichtungen zu berücksichtigen. 58

#### Beispiel

Die Inventur der Pensionsverpflichtungen einer mittelständischen GmbH ergibt Mitte Oktober des Jahres 01 einen Bestand von 10 Anwärtern und 5 Rentnern. Die erforderlichen Daten werden an einen Versicherungsmathematiker weitergeleitet, der Ende November ein Gutachten über die Bewertung der Pensionsverpflichtungen zum 31.12.01 vorlegt. Im Dezember 01 versterben 3 Anwärter infolge eines tragischen Verkehrsunfalls. Es handelt sich um eine außergewöhnliche Veränderung, die eine wesentliche Veränderung der Bewertung der Pensionsrückstellung bewirkt. Zum 31.12.01 ist daher die Pensionsrückstellung auf Basis der Verhältnisse am Bilanzstichtag für die 7 verbliebenen Anwärter, 5 Rentner sowie ggf. bestehender Witwen-/Witweransprüche der 3 Verstorbenen zu bilanzieren.

Zu einer ordnungsgemäßen Inventur der Pensionsverpflichtungen gehört vor allem die Erfassung der vertraglichen Grundlagen der Pensionsverpflichtungen. Hierzu gehören die in Rz 51 genannten Vereinbarungen sowie zwischenzeitlich vorgenommene Veränderungen. Insbesondere in Fällen der Übertragung von Pensionsverpflichtungen von einem Unternehmen auf ein anderes können sich hier in der Praxis Probleme bei der Aufstellung des Inventars ergeben, da bspw. Personalakten nicht mehr im Zugriff sind. Weitere mögliche **Problemfälle bei der Inventarisierung der Pensionsverpflichtungen** können sein: 59

- ausgeschiedene Mitarbeiter, die über unverfallbare Ansprüche verfügen, aber noch nicht die vertragliche Altersgrenze erreicht haben;
- an ausländische Konzerngesellschaften entsandte Arbeitnehmer mit fortbestehender Anwartschaft;
- Anrechnung von Vordienstzeiten oder Ermittlung von Betriebszugehörigkeitsdauern bei Arbeitnehmern, die innerhalb eines Konzerns den Arbeitgeber wechseln;
- Abgrenzung von unmittelbaren und mittelbaren Pensionsverpflichtungen gegenüber Beamten und deren Hinterbliebenen.<sup>42</sup>

Da neben der handelsrechtlichen Passivierung von Pensionsrückstellungen regelmäßig auch eine Passivierung in der Steuerbilanz zu berücksichtigen ist, sollte die Einhaltung der steuerrechtlichen Vorschriften in § 6a EStG sowie der hierzu erlassenen Richtlinien der Finanzverwaltung (vgl. R 6a EStR 2008 sowie diverse BMF-Schreiben) zweckmäßigerweise bei der Inventur der Pensionsverpflichtungen mit beachtet werden. Durch die unterschiedlichen Bewertungsvorschriften werden seit Einführung des BilMoG regelmäßig unterschied- 60

<sup>42</sup> Vgl. IDW RS HFA 23, Tz 3.

liche Wertansätze der Pensionsverpflichtungen in Handels- und Steuerbilanz auftreten. Gleichwohl ist die Basis beider Bewertungen der Bestand an zu berücksichtigenden Pensionsverpflichtungen, der im Regelfall zwischen Handels- und Steuerbilanz nicht auseinanderfällt.

Zur Bewertung von Pensionsverpflichtungen vgl. § 253 Rz 72 ff.

### 2.2.2 Mittelbare Verpflichtungen

- 61 Mittelbare Pensionsverpflichtungen sind solche, bei denen die Erfüllung der Verpflichtungen nicht durch das Trägerunternehmen, sondern von einem anderen Rechtsträger vorgenommen wird. Die Verpflichtung des Trägerunternehmens besteht in der nach § 1 Abs. 1 Satz 3 BetrAVG gebotenen Einstandspflicht für die zugesagten Leistungen. Derartige mittelbare Verpflichtungen betreffen folgende Durchführungswege (vgl. § 1b Abs. 2-4 BetrAVG):
- Direktversicherungen,
  - Pensionskasse,
  - Pensionsfonds,
  - Unterstützungskasse.
- 62 Für sämtliche mittelbaren Verpflichtungen gilt ein Passivierungswahlrecht gem. Art. 28 EGHGB (Rz 74 ff.), sodass im Regelfall derartige Verpflichtungen nicht bilanziert, sondern lediglich im Anhang darüber berichtet wird.

#### 2.2.2.1 Direktversicherungen

- 63 Direktversicherungen erfüllen die gleiche Funktion wie Pensionszusagen, da in beiden Fällen dem berechtigten Arbeitnehmer Leistungen für dessen Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung zugesagt werden. Das bilanzierende Unternehmen entledigt sich im Regelfall durch Beitragszahlung seiner Verpflichtung. Da die Beitragskalkulation der Versicherungsunternehmen aufsichtsrechtlich überwacht wird, kann bei Erfüllung der Beitragsverpflichtungen durch das Trägerunternehmen davon ausgegangen werden, dass die Pensionsverpflichtungen ausreichend abgesichert sind.
- 64 Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen aus Direktversicherungen können sich beim Trägerunternehmen somit nur in solchen Fällen ergeben, in denen keine Leistungsverpflichtung des Versicherungsunternehmens besteht. Dies kann im Falle des § 2 Abs. 2 BetrAVG dann auftreten, wenn der Arbeitnehmer ausscheidet und eine **Deckungslücke** besteht, weil die dann beitragsfreie Versicherungsleistung nicht zur Erfüllung der Direktversicherungszusage ausreicht.<sup>43</sup> Derartige Deckungslücken stellen dann unmittelbare Verpflichtungen des Arbeitgebers dar, für die Passivierungspflicht besteht.

---

<sup>43</sup> Vgl. ELLROTT/RHIEL, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 255.

### 2.2.2.2 Pensionskassen, Pensionsfonds, Zusatzversorgungskassen

**Pensionskassen** sind rechtlich selbstständige Lebensversicherungsunternehmen, deren Zweck die Absicherung wegfallender Erwerbseinkommen wegen Alters, Invalidität oder Tod ist (§ 118a VAG). Die Finanzierung erfolgt über Beiträge des Arbeitgebers und ggf. der Versorgungsberechtigten. Die Versorgungsberechtigten haben einen eigenen Anspruch gegen die Pensionskasse. 65

Ein **Pensionsfonds** ist eine rechtsfähige Versorgungseinrichtung, die im Wege des Kapitaldeckungsverfahrens Leistungen der betrieblichen Altersversorgung für einen oder mehrere Arbeitgeber zugunsten von Versorgungsberechtigten erbringt. Die Versorgungsberechtigten haben auch hier einen direkten Rechtsanspruch auf Leistung gegen den Pensionsfonds (§ 112 Abs. 1 Satz 1 VAG). Die Finanzierung des Pensionsfonds erfolgt durch Beitragszahlungen des Arbeitgebers sowie ggf. der Versorgungsberechtigten. 66

Auf der Subsidiärhaftung des Arbeitgebers beruhende mittelbare Verpflichtungen durch Unterdeckungen können bei Pensionskassen aufgrund der vollständigen Anwartschaftsfinanzierung i. d. R. nicht entstehen. Bei Pensionsfonds ist dies aber denkbar. 67

**Zusatzversorgungskassen (ZVK)** gibt es insbesondere im öffentlichen Bereich (z. B. VBL). ZVK ähneln in ihrer Funktionsweise den Pensionskassen und finanzieren sich durch Beiträge im Umlageverfahren. Auch hierbei handelt es sich um mittelbare Verpflichtungen des Mitgliedunternehmens. Die gem. Art. 28 Abs. 2 EGHGB gebotene Angabe der Unterdeckung der ZVK in Form der Differenz zwischen den von der Einstandspflicht erfassten Versorgungsansprüchen (bewertet nach der für die Berechnung der Pensionsrückstellungen angewandten Methode) und dem anteiligen auf den Arbeitgeber entfallenden und zu Tageswerten bewerteten Vermögen der ZVK ist in der Praxis regelmäßig nicht möglich, weil die Angaben zumeist gar nicht bekannt sind. Daher werden in diesen Fällen mangels Quantifizierung der Unterdeckung **qualitative Angaben im Anhang** erforderlich, nämlich<sup>44</sup> 68

- die Art und die Ausgestaltung der Versorgungszusage,
- bei welcher ZVK der Arbeitgeber Mitglied ist,
- die Höhe des derzeitigen Umlagesatzes sowie seine voraussichtliche Entwicklung,
- die Summe der umlagepflichtigen Gehälter sowie
- die geschätzte Verteilung der Versorgungsverpflichtungen auf anspruchsberechtigte Arbeitnehmer, ehemalige Arbeitnehmer und Rentenbezieher (so weit ermittelbar).

### 2.2.2.3 Unterstützungskassen

Unterstützungskassen sind rechtlich selbstständige Versorgungseinrichtungen, die sich aus Zuwendungen eines oder mehrerer Trägerunternehmen sowie aus Erträgen der Vermögensanlage finanzieren. Die gem. § 4d Abs. 2 EStG steuer- 69

<sup>44</sup> Vgl. HFA, WPg 1999, S. 295; glA: HEGER/WEPPLER, DStR 2009, S. 241.

rechtlich zulässige Bildung von Rückstellungen für innerhalb eines Monats nach Aufstellung oder Feststellung der Bilanz des Trägerunternehmens geleistete Zuwendungen ist handelsrechtlich unzulässig.

- 70 Handelsrechtliche Rückstellungen sind geboten i. H. d. am Bilanzstichtag bestehenden Unterdeckung zwischen dem Kassenvermögen und den Unterstützungskassenverpflichtungen.

### 2.2.3 Wechsel des Durchführungswegs

- 71 Der Übergang von einer mittelbaren in eine unmittelbare Zusage ist als Neuzusage zu beurteilen. Wurden im Zusammenhang mit dem Übergang auf das Trägerunternehmen VG von der Versorgungseinrichtung (z. B. Unterstützungskasse) übertragen, liegt insoweit eine Kaufpreisverbindlichkeit vor. Unbeschadet des Passivierungswahlrechts für Altzusagen (Rz 74) besteht für die übernommenen Pensionsverpflichtungen i. H. d. zurechenbaren Werts der übernommenen VG eine Passivierungspflicht.<sup>45</sup>
- 72 Praktisch bedeutsamer sind die Fälle des Wechsels von einer unmittelbaren in eine mittelbare Zusage. Beim Übergang von einer unmittelbaren in eine mittelbare Zusage darf die für die einzelne übertragene Pensionsverpflichtung bisher gebildete Pensionsrückstellung höchstens i. H. d. an die Versorgungseinrichtung (z. B. Unterstützungskasse, Pensionsfonds) gezahlten Beiträge einschließlich der daraus erwirtschafteten Überschüsse aufgelöst werden.
- 73 Die in den letzten Jahren praktisch bedeutsamen Fälle im Zusammenhang mit der Errichtung eines CTA stellen keinen Wechsel des Durchführungswegs dar, da in diesen Fällen die unmittelbare Verpflichtung des Bilanzierenden bestehen bleibt. Ziel dieser primär bilanziell motivierten Gestaltungen war die – bis zum Inkrafttreten des BilMoG nur nach IFRS mögliche – Saldierung der Pensionsrückstellungen mit Deckungsvermögen.<sup>46</sup> Aufgrund der nunmehr bestehenden Saldierungsmöglichkeit auch nach HGB ist damit zu rechnen, dass derartige Gestaltungen in Deutschland zunehmend an Bedeutung gewinnen.

### 2.2.4 Sonderfälle

#### 2.2.4.1 Passivierungswahlrecht für Altzusagen (Art. 28 EGHGB)

##### Art. 28 EGHGB

1 <sup>1</sup>Für eine laufende Pension oder eine Anwartschaft auf eine Pension auf Grund einer unmittelbaren Zusage braucht eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs nicht gebildet zu werden, wenn der Pensionsberechtigte seinen Rechtsanspruch vor dem 1. Januar 1987 erworben hat oder sich ein vor diesem Zeitpunkt erworbener Rechtsanspruch nach dem 31. Dezember 1986 erhöht. <sup>2</sup>Für eine mittelbare Verpflichtung aus einer Zusage für eine laufende Pension oder eine Anwartschaft auf eine

<sup>45</sup> Vgl. St/HFA 2/1988, Tz 2.

<sup>46</sup> Zum Überblick zu CTA vgl. KÜPPERS/LOUVEN, BB 2004, S. 337; KLEMM, DStR 2005, S. 1291; PASSARGE; DB 2005, S. 2746.

**Pension sowie für eine ähnliche unmittelbare oder mittelbare Verpflichtung braucht eine Rückstellung in keinem Fall gebildet zu werden.**

**2<sup>1</sup>Bei Anwendung des Absatzes 1 müssen Kapitalgesellschaften die in der Bilanz nicht ausgewiesenen Rückstellungen für laufende Pensionen, Anwartschaften auf Pensionen und ähnliche Verpflichtungen jeweils im Anhang und im Konzernanhang in einem Betrag angeben.**

#### 2.2.4.1.1 Unmittelbare Pensionsverpflichtungen (Abs. 1 Satz 1)

Die im Zuge der Einführung des BiRiLiG geschaffene Vorschrift schränkt das grundsätzliche Passivierungsgebot von § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB für sog. Altzusagen ein. Altzusagen i. S. d. Art. 28 Abs. 1 EGHGB sind solche Pensionszusagen, die entweder 74

- vor dem 1.1.1987 entstanden sind oder
- bei dem sich nach dem 31.12.1986 Erhöhungen einer Zusage ergeben haben.

Der **Abgrenzung zwischen Alt- und Neuzusagen** kommt daher Bedeutung zu und ist im Einzelfall auch problematisch, wie folgende Fallkonstellationen zeigen: 75

- Beinhaltet die Pensionszusage eine sog. **Vorschaltzeit**, so bestimmt sich der maßgebliche Zeitpunkt zur Abgrenzung zwischen Alt- und Neuzusage mit dem Beginn der Vorschaltzeit.<sup>47</sup>
- Eine am 31.12.1986 bestehende Pensionszusage auf Basis einer Betriebsvereinbarung wird später durch eine Einzelzusage „ausgetauscht“. Es handelt sich lediglich um eine Präzisierung der vormals bestehenden Verbindlichkeit, sodass auch die spätere Einzelzusage als Altzusage einzustufen ist. Gleiches gilt auch, wenn eine mittelbare Altzusage in eine unmittelbare umgewandelt wird.<sup>48</sup>
- Wenn ein Unternehmen Pensionsverpflichtungen eines anderen Unternehmens übernimmt (z. B. durch umwandlungsrechtliche Gestaltungen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, wie z. B. Verschmelzung, aber auch durch Erwerb im Rahmen eines asset deal), handelt es sich gleichwohl um eine Altzusage. Allerdings ist die Verpflichtung mindestens i. H. d. für die Übernahme gezahlten Entgelts zu passivieren.<sup>49</sup>

Bei diesem Bilanzierungswahlrecht hat der Gesetzgeber eine zeitlich unbegrenzte Übergangsregelung geschaffen, die auch im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum BilMoG nicht befristet worden ist. Die Übergangsregelung bleibt also so lange noch wirksam, bis die Altzusagen hinfällig geworden sind („biologische Lösung“).<sup>50</sup> 76

Das Wahlrecht stellt eine planmäßige Durchbrechung der einheitlichen Bilanzierungsgrundsätze dar, d. h., eine nach dem 31.12.1986 entstandene Pensionsverpflichtung (Neuzusage) führt nicht zu einem „Wahlrechtszwang“ für Altzusagen. 77

<sup>47</sup> Vgl. ADS, 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 87.

<sup>48</sup> Vgl. WP-Handbuch, Bd. I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 169.

<sup>49</sup> Vgl. HÖFER, in KÜTING/WEBER, HdR, HGB § 249, Rn 392.

<sup>50</sup> Vgl. ELLROTT/RHIEL, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 260.

- 78 Faktisch kann das Wahlrecht nur ein einziges Mal ausgeübt werden. Wenn Altzusagen passiviert werden, kann die Rückstellung mangels Wegfalls des Grundes gem. § 249 Abs. 2 Satz 2 nicht aufgelöst werden (Rz 321). Eine erneute spätere Ausübung des Wahlrechts mit dem Ziel, die im Vorjahr ausgewiesene Rückstellung rückgängig zu machen, scheitert auch an dem Grundsatz der Stetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB). Eine sachliche Rechtfertigung liegt in solchen Fällen regelmäßig nicht vor, insbesondere würde die Rückgängigmachung der Vorjahresrückstellung nicht zu einem besseren Bild der VFE-Lage der Gesellschaft führen.<sup>51</sup>
- 79 Die Ausübung des Wahlrechts sollte nach der hier vertretenen Auffassung nur einheitlich für sämtliche Altzusagen vorgenommen werden, da ansonsten der Bilanzierende ein unzulässiges Mittel zur Ergebnisglättung durch Wahlrechtsausübung hätte.<sup>52</sup> Das Abstellen auf den Einzelbewertungsgrundsatz von § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB ist hier nicht zielführend, da gem. dem im Zuge des BilMoG neu geschaffenen § 246 Abs. 3 HGB identische Sachverhalte identisch zu bilanzieren sind (§ 246 Rz 139).

#### 2.2.4.1.2 Mittelbare und ähnliche Verpflichtungen (Abs. 1 Satz 2)

- 80 Die Regelung für mittelbare und ähnliche Verpflichtungen betrifft nicht nur Altfälle, sondern gilt unabhängig vom Zeitpunkt des Entstehens. Das Passivierungswahlrecht wurde auch nicht im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zum BilMoG geändert, sodass es sich um ein dauerhaftes Wahlrecht handelt.
- 81 Mittelbare Pensionsverpflichtungen (Rz 61) kommen im Regelfall nur bei Zwischenschaltung von Unterstützungskassen (§ 1b Abs. 4 BetrAVG) und Pensionsfonds in Betracht, nicht jedoch bei Direktversicherungen (§ 1b Abs. 2 BetrAVG) oder Pensionskassen (§ 1b Abs. 3 BetrAVG). Darüber hinaus betreffen mittelbare Pensionsverpflichtungen auch Zusatzversorgungskassen (Rz 68).
- 82 Bei den im Gesetz genannten **ähnlichen Verpflichtungen** handelt es sich um einen Auffangtatbestand ohne praktische Relevanz.<sup>53</sup>
- 83 Auch für mittelbare Pensionsverpflichtungen gelten nach der hier vertretenen Auffassung die **einheitliche Wahlrechtsausübung** sowie das Verbot der Auflösung gebildeter Rückstellungen, soweit der Grund dafür nicht entfallen ist (Rz 321).

#### 2.2.4.1.3 Anhangangabe des Fehlbetrags (Abs. 2)

- 84 Die Angabepflicht beschränkt sich auf KapG sowie KapCoGes.<sup>54</sup> Die Ausweitung der Angabepflicht auch auf solche Unternehmen, die gem. PublG einen Anhang aufstellen müssen, erscheint sachgerecht.<sup>55</sup>

<sup>51</sup> Vgl. St/HFA 3/1997, Zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit, WPg 1997, S. 540, Tz 3,

<sup>52</sup> A. A.: HÖFER, in KÜTING/WEBER, HdR, HGB § 249, Rn 395.

<sup>53</sup> GIA: HARTH, in KESSLER/LEINEN/STRICKMANN, BilMoG, 2009, S. 271.

<sup>54</sup> Vgl. WP-Handbuch, Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 76.

<sup>55</sup> Vgl. St/HFA 2/1988, Tz 6.

Die Aufstellungserleichterungen für **kleine KapG** ermöglichen diesen, die Pensionsrückstellungen nicht gesondert, sondern innerhalb des Posten Rückstellungen auszuweisen (§ 266 Rz 10). Die Angabepflicht von Abs. 2 gilt auch für kleine KapG. Da aber der Betrag der bilanzierten Pensionsrückstellungen nicht ersichtlich ist, kann der JA-Leser den Gesamtbetrag aller Pensionsverpflichtungen nicht ermitteln. Die gleiche Problematik ergibt sich für **mittelgroße Gesellschaften** bei der Ausübung der Offenlegungserleichterungen (§ 327 Rz 13). 85

Die Ermittlung des Fehlbetrags hat nach derselben Methode zu erfolgen wie bei der Berechnung der Pensionsrückstellungen.<sup>56</sup> In der Praxis liegt der Berechnung der Fehlbeträge somit analog zu der Berechnung der Pensionsrückstellungen ein versicherungsmathematisches Gutachten zugrunde. Der Fehlbetrag berechnet sich aus dem Erfüllungsbetrag der Pensionsverpflichtungen, abzüglich der am Bilanzstichtag vorhandenen Vermögensmittel des externen Trägers (bei mittelbaren Verpflichtungen). 86

Die Angabepflicht der Fehlbeträge im Konzernanhang ergibt sich explizit aus Abs. 2 sowie aus den Verweisen in § 298 Abs. 1 HGB auf § 249 HGB bzw. in § 13 Abs. 2 PublG auf § 298 HGB. Der in einem Betrag anzugebende Fehlbetrag des Konzerns beinhaltet die Fehlbeträge sämtlicher **vollkonsolidierter Tochtergesellschaften**. Fehlbeträge von gem. § 296 HGB nicht einbezogenen Tochtergesellschaften brauchen demgemäß nicht angegeben zu werden. In Einzelfällen kann die Höhe des Fehlbetrags der Tochtergesellschaft Einfluss auf die Frage haben, ob die untergeordnete Bedeutung für die VFE-Lage des Konzerns gem. § 296 Abs. 2 HGB gegeben ist. 87

Für Fehlbeträge gem. Abs. 2 von **assoziierten Unternehmen** i. S. v. § 311 HGB, die nach der Equity-Methode in den Konzernabschluss einbezogen werden, erscheint die Einbeziehung in die Angabepflicht nicht sachgerecht. 88

Bei Anwendung der **Quotenkonsolidierung** gem. § 310 HGB ist in die Anhangangabe im Konzernanhang der anteilige Fehlbetrag des Gemeinschaftsunternehmens einzubeziehen. 89

#### 2.2.4.2 Pensionszusagen an Nichtarbeitnehmer

Pensionszusagen von Unternehmen an Personen, die keine Arbeitnehmer der Gesellschaft sind, sind ebenfalls rückstellungspflichtig. Denkbar sind solche Fälle bei Zusagen an arbeitnehmerähnliche Personen (z. B. Handelsvertreter, Hausgewerbetreibende, externe Berater). 90

Erbringen die Nichtarbeitnehmer **laufende Tätigkeiten** für das Unternehmen, die sich auf die Höhe der Pension auswirken, handelt es sich wie bei Arbeitnehmern um erdiente Pensionen, sodass der Pensionsaufwand über die voraussichtliche Anwartschaftsphase zu verteilen ist. In diesen Fällen ergeben sich regelmäßig keine Besonderheiten. 91

Anders verhält es sich mit Zusagen, die für eine **einmalige Tätigkeit** gewährt werden. Hier ist die gesamte Anwartschaft als Einmalrückstellung in der Bilanz 92

<sup>56</sup> Vgl. IDW St/HFA 2/1988, Tz 6.

zu berücksichtigen, wobei die allgemeinen Regelungen zur Rückstellungsbewertung (insb. Abzinsung) zur Anwendung kommen (§ 253 Rz 72, 127).

#### 2.2.4.3 Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer von KapG und Gesellschafter von PersG

- 93 Handelsrechtlich bestehen hier keine Besonderheiten zu Arbeitnehmern. Allerdings gibt es umfangreiche steuerrechtliche Besonderheiten zu beachten, z. B. in der Abgrenzung zwischen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern und Nichtbeherrschenden.
- 94 Das handelsrechtliche Ansatzwahlrecht für Altzusagen gem. Art. 28 Abs. 1 EGHGB gilt hier ebenfalls (Rz 74 ff.).

#### 2.2.4.4 Verpflichtungen aus Insolvenzversicherung und Verwaltungskosten

- 95 Derartige Verpflichtungen stellen Nebenkosten der eigentlichen Pensionsverpflichtung dar und sind demzufolge ebenfalls zu passivieren.<sup>57</sup> Verpflichtungen aus der Insolvenzversicherung betreffen vor allem Beiträge an den PSV, der gem. §§ 7-15 BetrAVG für die Insolvenzversicherung unverfallbarer Versorgungsansprüche zuständig ist.
- 96 Bis 2005 finanzierte sich der PSV im sog. Rentenwertumlageverfahren. Seit 2006 erfolgt die Finanzierung über ein Kapitaldeckungsverfahren, das auch solche Fälle berücksichtigt, in denen die Insolvenz des Trägerunternehmens zwar eingetreten ist, die eigentlichen Pensionsfälle aber noch nicht eingetreten waren. Diese waren handelsrechtlich auch schon vor 2006 zurückzustellen, wurden allerdings steuerrechtlich nicht anerkannt.<sup>58</sup> Für Altfälle, d. h. die Nachfinanzierung der bis zum 31.12.2005 zu sichernden unverfallbaren Anwartschaften, hat der PSV für die betroffenen Unternehmen **Einmalbeiträge** ermittelt, die von den Unternehmen in 15 gleichen Jahresraten jeweils zum 31.3. eines Jahres, letztmals zum 31.3.2021, zu zahlen sind. Alternativ ist auch eine vorfällig diskontierte Gesamtzahlung der Jahresraten möglich. Dieser Einmalbeitrag ist als sonstige Verbindlichkeit zu passivieren und in den Davon-Vermerk „davon im Rahmen der sozialen Sicherheit“ einzubeziehen.<sup>59</sup> Die Bewertung hat zum Barwert gem. § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB zu erfolgen (zu Einzelheiten vgl. § 253 Rz 134).
- 97 Im Zuge der Durchführung der betrieblichen Altersversorgung entstehen regelmäßig (zumeist ungefähr gleichbleibend hohe) **Verwaltungskosten** durch
- Einholung von versicherungsmathematischen Gutachten,
  - Erteilung von Rentenbescheiden,
  - Auszahlung der Pensionszahlungen,
  - Verwaltung und Betreuung der Pensionsbestände.
- 98 Soweit Verwaltungskosten auf ausgeschiedene Berechtigte mit unverfallbarer Anwartschaft entfallen, erscheint ihre Einbeziehung in die Bewertung dieser

<sup>57</sup> Vgl. HFA, WPg 1993, S. 183.

<sup>58</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 13.11.1991, I R 102/88, DB 1992, S. 867.

<sup>59</sup> Vgl. HFA, IDW-FN 2007, S. 108.

Pensionsverpflichtungen geboten.<sup>60</sup> Sie ist allerdings bislang nicht üblich, zumal sie steuerrechtlich auch nicht anerkannt wird.<sup>61</sup>

Für Lebensversicherungsunternehmen ist jedoch die Einbeziehung von Verwaltungskosten in die **Deckungsrückstellung** im Falle beitragsfreier Versicherungsjahre vorgeschrieben.<sup>62</sup> 99

### 2.2.5 Auflösung und Verbrauch von Pensionsrückstellungen

Für Pensionsrückstellungen gilt der Grundsatz von Abs. 2 Satz 2, wonach Rückstellungen nur aufgelöst werden dürfen, soweit der Grund dafür entfallen ist (Rz 321). Dies gilt auch für Rückstellungen, die aufgrund eines Passivierungswahlrechts gebildet wurden (z. B. Altzusagen nach Art. 28 Abs. 1 EGHGB). 100

Eine **Auflösung** einer Pensionsrückstellung ist dann geboten, wenn der Versorgungsberechtigte verstirbt oder wenn die zugesagten Versorgungsleistungen rechtswirksam herabgesetzt werden.<sup>63</sup> 101

#### Beispiel

Im JA 31.12.01 ist eine Pensionsrückstellung für einen leitenden Mitarbeiter i. H. v. 100 EUR gebildet. Ende Dezember 02 verstirbt der Mitarbeiter infolge einer Krankheit. Die Versorgungsverpflichtung gegenüber dem Mitarbeiter ist hierdurch erloschen, es besteht aber eine Hinterbliebenenversorgung für die Witwenrente, die sich zum Jahresende 02 auf 60 EUR beläuft (zum Jahresende 02 sind noch keine Zahlungen an die Witwe erfolgt). Die Aufzinsung der Pensionsrückstellung von 100 EUR bis zum Todestag beläuft sich auf 5 EUR.

Die Pensionsrückstellung ist im JA 31.12.02 teilweise aufzulösen. Unter Beachtung des Aufzinsungseffekts ergibt sich eine Auflösung i. H. v. 45 EUR.

Werden Pensionsverpflichtungen unter Bezugnahme auf Art. 28 EGHGB nur teilweise passiviert, darf eine Auflösung erst erfolgen, nachdem der nicht passivierte Fehlbetrag berücksichtigt worden ist. 102

Die erforderliche Reduzierung der Pensionsrückstellung nach Eintritt des Versicherungsfalls stellt demgegenüber keine Auflösung, sondern einen **Verbrauch** der Pensionsrückstellung dar (zur Abgrenzung zwischen Auflösung und Verbrauch vgl. Rz 19). Dieser Verbrauch hat nach der **versicherungsmathematischen Methode** zu erfolgen. Dies bedeutet, dass sich der Verbrauch aus der Differenz zwischen den mit gewichteten Sterbewahrscheinlichkeiten abgezinsten zukünftigen Rentenzahlungen zu Beginn und zum Ende des Geschäftsjahrs berechnet.<sup>64</sup> 103

<sup>60</sup> Vgl. ELLROTT/RHIEL, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 251.

<sup>61</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 13.3.1987, IV B 1–2176–12/87, DB 1987, S. 716.

<sup>62</sup> Vgl. ELLROTT/RHIEL, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 251.

<sup>63</sup> Vgl. HÖFER, in KÜTING/WEBER, HdR, HGB § 249, Rn 401.

<sup>64</sup> Vgl. ELLROTT/RHIEL, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 235.

- 104 Die **buchhalterische Methode**, nach der die laufenden Pensionszahlungen gegen die Pensionsrückstellung gebucht werden, bis diese aufgebraucht ist und weitergehende Pensionszahlungen aufwandswirksam erfasst werden, ist handels-<sup>65</sup> und auch steuerrechtlich<sup>66</sup> unzulässig.
- 105 Werden rechtsverbindlich Pensionszusagen auf eine Unterstützungskasse, eine Pensionskasse, einen Pensionsfonds oder eine Versicherungsgesellschaft gegen laufende künftige Beitragszahlungen übertragen, ist eine Auflösung der Pensionsrückstellung unzulässig,<sup>67</sup> da der Rückstellungsgrund nicht weggefallen ist. Bei der Bewertung der Rückstellung ist die voraussichtlich vom Versorgungsträger zu erbringende Leistung (auf Basis der diesem als Einmalzahlung oder laufende Zahlung zur Verfügung gestellten Vermögenswerte) mindernd zu berücksichtigen.

### 2.3 Umweltschutzverpflichtungen

- 106 Umweltschutzverpflichtungen sind Verbindlichkeitsrückstellungen. Die dortigen Grundsätze gelten analog (Rz 23 ff.). Soweit es sich um Umweltschutzverpflichtungen (z. B. Sanierungsverpflichtungen) auf privatrechtlicher Grundlage (z. B. Nachbarrecht, Deliktrecht<sup>68</sup>, Umwelthaftungsgesetz<sup>69</sup>) handelt, ergeben sich keine Besonderheiten. Handelt es sich aber um öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, sind nachfolgende Besonderheiten zu beachten.
- 107 Umweltschutzverpflichtungen beruhen zumeist auf **öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen**. Derartige Verpflichtungen ergeben sich z. B. aus:
- Gesetz (z. B. Bundes-Immissionsschutzgesetz),
  - Verordnung (z. B. TA Luft),
  - Verwaltungsanordnung (durch eine Behörde).
- 108 Für Rückstellungen aufgrund öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen gelten grundsätzlich keine strengeren Voraussetzungen als für sonstige Verbindlichkeitsrückstellungen.<sup>70</sup> Demnach ist es grundsätzlich nicht erforderlich, dass der Gläubiger (hier: die zuständige Behörde) Kenntnis von der Verpflichtung hat. Um jedoch dem sog. **Unentziehbarkeitstheorem** (Rz 45) Rechnung zu tragen, hat die Rechtsprechung des BFH die erforderliche Konkretisierung der Verpflichtung erst dann angenommen:<sup>71</sup>
- bei einer **Verfügung** der zuständigen Behörde, wenn diese ein bestimmtes Handeln vorschreibt,
  - bei einer gesetzlichen Grundlage,
    - wenn diese ein inhaltlich **genau bestimmtes Handeln** vorsieht,
    - das innerhalb eines **bestimmten Zeitraums** erfüllt sein muss und
    - dieses Handlungsgebot **sanktionsbewehrt** und damit durchsetzbar ist.

<sup>65</sup> Vgl. IDW St/HFA 2/1988, Abschn. 4.

<sup>66</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 30.3.1999, VIII R 8/97, NV, DStRE 1999, S. 900.

<sup>67</sup> GlA: ELLROTT/RHIEL, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 239 mwN.

<sup>68</sup> Vgl. EILERS, DStR 1991, S. 103.

<sup>69</sup> Vgl. HERZIG/KÖSTER, DB 1991, S. 53.

<sup>70</sup> Vgl. WP-Handbuch, Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 98.

<sup>71</sup> Vgl. MEYER-WEGELIN, in KÜTING/WEBER, HdR, HGB § 249, Rn 93, mwN.

- § 17 Abs. 2a DMBilG stellt grundsätzlich eine Spezialregelung dar. Hier kommt der Wille des Gesetzgebers betreffend Umweltschutzverpflichtungen zum Ausdruck, indem der Ansatz von derartigen Rückstellungen dann gefordert wird, „soweit eine gesetzliche oder vertragliche Verpflichtung besteht und die Art und der Umfang der notwendigen und angemessenen Maßnahmen nachgewiesen oder von der zuständigen Verwaltungsbehörde angeordnet sind“. Die Vorschrift ist aber schon rund 20 Jahre alt und gerade im Bereich der Umweltschutzvorschriften hat sich vieles geändert bzw. ist Neues hinzugekommen. 109
- Die o. g. Kriterien mögen auf bestimmte Umweltschutzverpflichtungen (z. B. Altlasten) zutreffen, aber längst nicht auf alle. Das Kriterium eines bestimmten Zeitraums wird nicht den Besonderheiten dieser Verpflichtungen gerecht. Sachverhaltsfeststellungen und Durchführung von Maßnahmen dauern oftmals Jahre.<sup>72</sup> Durch die Einbeziehung der zeitlichen Komponente in die Rückstellungsbewertung (Abzinsung, Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen) wird zudem dem zeitlichen Moment ausreichend Rechnung getragen. 110
- Rückstellungen für Umweltschutzverpflichtungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage sind nach den gleichen Grundsätzen zu bilden, wie dies für andere Verbindlichkeitsrückstellungen auch gilt. Es reicht somit aus, wenn eine aufgrund Gesetzes oder Verfügung bestehende Handlungspflicht des Bilanzierenden besteht und diese auch von der zuständigen Behörde durchgesetzt werden kann.<sup>73</sup> 111
- Dies gilt im Übrigen auch für **faktische Verpflichtungen** im Bereich des Umweltschutzes, denen sich der Bilanzierende nicht entziehen kann (Rz 30). 112

#### Beispiel

Ein Unternehmen kommt wegen Umweltverunreinigungen (Abwasserver-  
schmutzung) in die öffentliche Diskussion, da sich Anwohner belästigt  
fühlen. Obwohl das Unternehmen die maßgeblichen Grenzwerte einhält  
und rechtlich nicht belangt werden kann, führt der öffentliche Druck dazu,  
dass entsprechende Umweltschutzmaßnahmen zur Verminderung der Ver-  
schmutzung durchgeführt werden.

- Bei Altlastensanierungspflichten kann außerdem eine **außerplanmäßige Abschreibung** auf das betreffende Grundstück gem. § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB erforderlich sein. Dabei sind die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibung und die Bildung einer Rückstellung für Altlastensanierung grundsätzlich unabhängig voneinander zu beurteilen; in der Summe sollten beide die erwarteten zukünftigen Sanierungsaufwendungen abdecken.<sup>74</sup> 113
- Eine dauerhafte Wertminderung infolge **Kontamination** kann z. B. darin begründet liegen, dass entgegen ursprünglicher Ansicht das Grundstück nicht 114

<sup>72</sup> GIA: MEYER-WEGELIN, in KÜTING/WEBER, HdR, HGB § 249, Rn 95.

<sup>73</sup> Vgl. HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 100 Altlastensanierung mwN.

<sup>74</sup> Zum Konkurrenzverhältnis vgl. IDW, WPg 1992, S. 326.

mehr bebaut, sondern lediglich als Abstellfläche genutzt werden kann. Das Erfordernis der außerplanmäßigen Abschreibung ist insbesondere in solchen Fällen erforderlich, in denen bei Anschaffung des Grundstücks eine bestehende Kontamination (mangels Kenntnis) nicht kaufpreismindernd berücksichtigt worden ist oder wenn ein zuvor lastenfreies Grundstück während der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen kontaminiert wird. Ist dagegen bei Grundstückserwerb die Kontamination bekannt und wird sie kaufpreismindernd berücksichtigt, sind die Sanierungsaufwendungen im Regelfall als nachträgliche HK des Grundstücks zu behandeln, da hiermit eine wesentliche Verbesserung des Nutzenpotenzials des Grundstücks verbunden sein wird.<sup>75</sup> Eine Abschreibung wegen eingeschränkter Nutzbarkeit mindert eine wegen der Sanierungsverpflichtung erforderliche Rückstellung, soweit die Sanierungsmaßnahmen zu nachträglichen HK führen, weil insoweit eine kompensierte Verpflichtung vorliegt.<sup>76</sup>

### 3 Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Abs. 1 Satz 1 2. Alt.)

#### 3.1 Vorbemerkung

- 115 **Drohverlustrückstellungen** dienen der Verlustantizipation, indem Aufwandsüberschüsse aus schwebenden Geschäften zu passivieren sind. Sie sind somit Ausfluss des Imparitätsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

#### 3.2 Schwebende Geschäfte

##### 3.2.1 Begriff

- 116 **Schwebende Geschäfte** stellen zweiseitig verpflichtende Verträge dar, die auf Leistungsaustausch i. S. v. § 320 BGB gerichtet sind und aus Sicht jedes Vertragspartners einen Anspruch und eine Gegenleistung begründen.<sup>77</sup>

- 117 Demnach stellen mangels Gegenleistung keine schwebenden Verträge dar:

- gesetzliche Haftung,
- Schenkung,
- Verlustübernahmeverpflichtung aufgrund eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags nach § 302 Abs. 1 i. V. m. § 291 Abs. 1 AktG<sup>78</sup>,
- Gesellschaftsvertrag<sup>79</sup>.

Für derartige Sachverhalte sind ggf. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden (Rz 23).

---

<sup>75</sup> Vgl. FÖRSCHLE/SCHEFFELS, DB 1993, S. 1201.

<sup>76</sup> Vgl. FÖRSCHLE/SCHEFFELS, DB 1993, S. 1201.

<sup>77</sup> Vgl. IDW RS HFA 4, Tz 2.

<sup>78</sup> A. A.: MEYER-WEGELIN in KÜTING/WEBER, HdR, HGB § 249, Rn 63.

<sup>79</sup> Vgl. IDW RS HFA 4, Tz 2.

Schwebende Geschäfte sind als Ausfluss des **Realisationsprinzips** (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) handelsrechtlich grundsätzlich nicht zu bilanzieren, da sich Leistung und Gegenleistung regelmäßig ausgleichen. Ausnahmen hiervon ergeben sich aus dem **Imparitätsprinzip**, wonach Verluste zu berücksichtigen sind, sobald sie bekannt, d. h. absehbar sind. 118

### 3.2.2 Beginn und Ende

Der **Beginn des Schwebezustands** erfolgt regelmäßig bei Vertragsabschluss. Ist der Vertrag unter einer **aufschiebenden Bedingung**, z. B. Gremienvorbehalt, geschlossen, ist wie folgt zu differenzieren:<sup>80</sup> 119

- Liegt die aufschiebende Bedingung im **Einflussbereich des Bilanzierenden**, ist dieser im Regelfall nicht an sein Angebot gebunden. Liegt allerdings ein faktischer Zwang vor, der den Gremienvorbehalt dominiert, ist, auch wenn zivilrechtlich noch kein schwebendes Geschäft vorliegt, bilanzrechtlich von einem schwebendem Geschäft auszugehen. 120

#### Beispiel

Ein Unternehmen schließt mit einem Architekten einen Vertrag zur Planung eines aufwendigen Bürohauses. Der Architekt hat sich zuvor in einem Architektenwettbewerb gegen mehrere Konkurrenten durchgesetzt. Der Vertrag unterliegt der Zustimmung des Aufsichtsrats des Unternehmens; diese wird im Januar 02 erteilt.

Zum 31.12.01 besteht zivilrechtlich zwar noch kein schwebendes Geschäft. Da sich das Unternehmen für den Fall der Nichtzustimmung durch den Aufsichtsrat einer Schadensersatzklage des Architekten aufgrund des gewonnenen Architektenwettbewerbs ausgesetzt sehen würde, ist bilanzrechtlich bereits zum 31.12.01 von einem schwebenden Geschäft auszugehen und bei Vorliegen eines Verpflichtungsüberhangs eine Rückstellung für drohende Verluste zu bilden.

- Liegt die aufschiebende Bedingung **im Einflussbereich des Vertragspartners**, so hat der Bilanzierende aufgrund des Vorsichtsprinzips davon auszugehen, dass es sich bei einem für ihn nachteiligen Geschäft bereits um ein schwebendes Geschäft handelt. 121

#### Beispiel

Ein Unternehmen bestellt im Dezember 01 bei seinem Lieferanten dringend benötigte Ersatzteile für eine Maschine. Der Lieferant hat den Vertrag unter die aufschiebende Bedingung der Lieferbereitschaft eines Vorlieferanten gestellt. Der Vorlieferant erklärt im Januar 02 dem Lieferanten seine Lieferbereitschaft. Das Unternehmen hat im JA 01 diesen Vorgang wie ein schwebendes Geschäft zu behandeln, da die aufschiebende Bedingung nicht in seinem Einflussbereich

<sup>80</sup> Vgl. IDW RS HFA 4, Tz 8, 9.

liegt. Soweit aus dem schwebenden Geschäft ein Verpflichtungsüberhang droht, ist demzufolge eine Rückstellung für drohende Verluste zu passivieren.

- 122 Im Einzelfall kann die Abgrenzung zwischen einem zu berücksichtigenden bindenden Angebot des Bilanzierenden (aufschiebende Bedingung im Einflussbereich des Vertragspartners), mit dessen Annahme unter den Umständen des Sachverhalts zu rechnen ist, und bloßen Absichtserklärungen schwierig sein. Die in der Praxis häufig zu beobachtenden **letter of intent** bzw. **memorandum of understanding** stellen zumeist bloße Absichtserklärungen dar, die keine Bindungswirkung entfalten.<sup>81</sup> Hiermit werden zumeist Rahmenbedingungen von Verhandlungen (Exklusivität, Verschwiegenheit, zeitliche Restriktionen) und grundsätzliches Verständnis vom Kaufgegenstand und erwarteter Preisspanne zwischen Anbieter und Interessent vereinbart.<sup>82</sup> Allerdings sind mit diesen Begriffen z. T. sehr unterschiedliche Vereinbarungen verknüpft, sodass im Einzelfall auf die jeweiligen Absprachen abgestellt werden muss.
- 123 Das **Ende des Schwebezustands** wird durch die Erfüllung der Sachleistung bestimmt, d. h. die Lieferung der Ware, die Erbringung der vereinbarten Dienstleistung etc.
- 124 Ohne Auswirkung auf die Beendigung des Schwebezustands sind zwischenzeitlich erfolgte Zahlungen. Hierbei handelt es sich um **Anzahlungen** (= teilweise Erfüllung der Gegenleistung vor der Sachleistung) oder **Vorauszahlungen** (= vollständige Erfüllung der Gegenleistung vor der Sachleistung), die bilanziell als geleistete bzw. erhaltene Anzahlungen zu erfassen sind.<sup>83</sup>

### 3.3 Drohende Verluste

#### 3.3.1 Begriffsabgrenzung

- 125 Der Begriff der drohenden Verluste wird durch zwei Voraussetzungen charakterisiert. Erstens muss es sich um einen Verlust handeln, zweitens muss dieser drohen.
- 126 Aus einem schwebenden Geschäft ergibt sich dann ein **Verlust**, wenn der Wert der vom Bilanzierenden zu erbringenden Leistung den Wert der zu empfangenden Gegenleistung übersteigt.<sup>84</sup> Es handelt sich hierbei um einen sog. **Verpflichtungsüberschuss**.

#### Beispiel

Ein Autohändler schließt mit einem Kunden einen Kaufvertrag zur Lieferung eines Pkw mit genau spezifizierter Ausstattung. Der Kaufpreis wird mit 100 vereinbart. Für die Beschaffung und Auslieferung des Pkw muss der Autohändler Aufwendungen von 110 tragen.  
Es ergibt sich ein Verlust i. H. v. 10.

<sup>81</sup> Vgl. IDW RS HFA 4, Tz 10.

<sup>82</sup> Vgl. HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 55.

<sup>83</sup> Vgl. IDW RS HFA 4, Tz 12.

<sup>84</sup> Vgl. ADS, 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 144.

Damit ein Verlust **droht**, müssen konkrete Anzeichen gegeben sein, denn die bloße Möglichkeit für einen Verlust ist nahezu bei jedem schwebenden Geschäft gegeben.<sup>85</sup> Derartige konkrete Anzeichen sind regelmäßig aus den individuellen vertraglichen Vereinbarungen und den Umständen der Vertragsabwicklung (z. B. Marktverhältnisse) abzuleiten.<sup>86</sup> Es müssen sich hieraus konkrete Anhaltspunkte ableiten lassen, die bei normaler Abwicklung des Geschäfts und vernünftiger kaufmännischer Beurteilung die Entstehung eines Verlusts erwarten lassen. 127

#### Beispiel

Ein Maschinenbauunternehmen schließt mit einem Kunden im September 01 einen Vertrag über die Lieferung, Installation und Inbetriebnahme einer Spezialmaschine. Als Kaufpreis werden 100 vereinbart. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags rechnet das Maschinenbauunternehmen mit Gesamtaufwendungen von 80. Zum Jahresende 01 sind die Konstruktionsarbeiten vorangeschritten. Danach wird der Bau der Maschine deutlich komplexer als bei Vertragsabschluss erwartet. Bei Aufstellung der Bilanz auf den 31.12.01 kalkuliert das Maschinenbauunternehmen nunmehr mit Gesamtaufwendungen von 120.

**Fazit:** Es droht ein Verlust von 20.

### 3.3.2 Abgrenzung zu Verbindlichkeitsrückstellungen

Sowohl Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften als auch Verbindlichkeitsrückstellungen betreffen Außenverpflichtungen des Bilanzierenden.<sup>87</sup> 128

Verbindlichkeitsrückstellungen erfassen zukünftige Aufwendungen, denen keine zukünftigen Erträge gegenüberstehen. Hierunter fällt der sog. Erfüllungsrückstand, bei dem Aufwendungen anfallen, denen in der Vergangenheit zuordenbare Erträge gegenüberstehen, aber auch solche Aufwendungen, aus denen aus der Eigenart des Sachverhalts weder vergangene noch zukünftige Erträge zuzurechnen sind. Drohverlustrückstellungen erfassen demgegenüber zukünftige Aufwendungen, die mit zukünftigen Erträgen in Zusammenhang stehen.<sup>88</sup> 129

Bei Verbindlichkeitsrückstellungen wird die gesamte Außenverpflichtung passiviert, während bei Drohverlustrückstellungen lediglich der Verpflichtungsüberschuss ausgewiesen wird.<sup>89</sup> Abb. 1 zeigt das Zusammenspiel von Verbindlichkeitsrückstellung und Drohverlustrückstellung am Beispiel eines Dauerschuldverhältnisses. 130

<sup>85</sup> Vgl. ADS, 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 144.

<sup>86</sup> Vgl. IDW RS HFA 4, Tz 15.

<sup>87</sup> Vgl. IDW RS HFA 4, Tz 17.

<sup>88</sup> Vgl. GROH, BB 1988, S. 27.

<sup>89</sup> Vgl. IDW RS HFA 4, Tz 19.

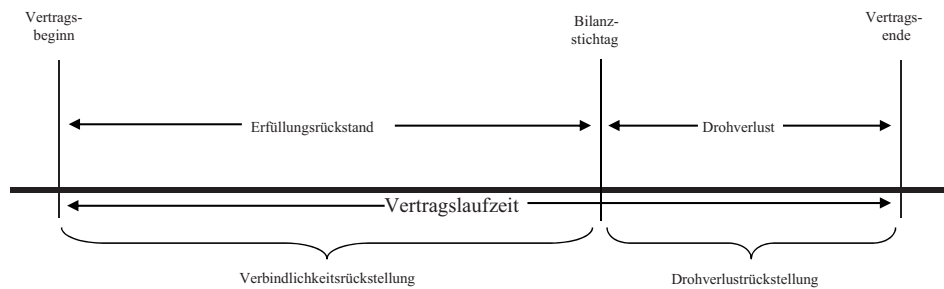


Abb. 1: Abgrenzung Verbindlichkeitsrückstellung von Drohverlustrückstellung bei Dauerschuldverhältnissen

### 3.3.3 Vorrang von Abschreibungen

- 131 Soweit bei Bilanzaufstellung im Zusammenhang mit dem schwebenden Geschäft stehende VG aktiviert werden (z. B. unfertige Leistungen im Vorratsvermögen), sind diese zunächst um den erwarteten Verlust abzuschreiben, da eine außerplanmäßige Abschreibung Vorrang vor einer Drohverlustrückstellung hat. Der Vorrang der aktivischen Abschreibung begründet sich aus Art. 20 Abs. 3 der 4. EU-Richtlinie, da Rückstellungen „keine Wertberichtigungen zu Aktivposten darstellen“. Erst nach Vollabschreibung von aktivierten VG darf ein darüber hinaus bestehender Verlust als Drohverlustrückstellung berücksichtigt werden.<sup>90</sup>

#### Beispiel

Eine Werbeagentur hat mit einem Kunden einen Vertrag über die Durchführung einer Werbekampagne geschlossen. Die Vergütung für die Werbekampagne ist mit 100 vereinbart. Zum Bilanzstichtag hat die Werbeagentur unter den Vorräten unfertige Leistungen i. H. v. 30 aktiviert. Bei Aufstellung der Bilanz rechnet die Werbeagentur mit Gesamtaufwendungen für die Durchführung der Werbekampagne von 150.

Zunächst sind die aktivierten unfertigen Leistungen i. H. v. 30 bis auf 0 abzuschreiben. Der darüber hinausgehende Verlust von 20 ist als Drohverlustrückstellung zu passivieren.

- 132 Soweit ein Drohverluftauftrag über mehrere Geschäftsjahre abgewickelt wird, stellt sich wegen des Abschreibungsvorrangs das Erfordernis, zunächst als Drohverlustrückstellungen berücksichtigte Verluste in Wertberichtigungen auf Vorräte umzuqualifizieren, wie nachfolgendes Beispiel illustriert.

#### Beispiel

Ein Maschinenbauunternehmen schließt im September 01 einen Vertrag über die Herstellung, Lieferung und Inbetriebnahme einer Großanlage. Als Kaufpreis wird 100 vereinbart, die Inbetriebnahme ist für Frühjahr 03

<sup>90</sup> Vgl. HOMMEL, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 249 HGB, Rz 145.

vorgesehen. Bei Aufstellung der Bilanz zum 31.12.01 wird aufgrund der zwischenzeitlichen Projektplanung erkennbar, dass ein Verlust i. H. v. 40 bei dem Auftrag droht. Die zum 31.12.01 aufgelaufenen aktivierungspflichtigen Aufwendungen belaufen sich auf 10.

Zum 31.12.01 sind die unfertigen Leistungen i.H.v. 10 in voller Höhe wertzuberichtigen. Der darüber hinausgehende Verlust von 30 ist als Rückstellung für drohende Verluste auszuweisen.

Zum 31.12.02 belaufen sich die aktivierungspflichtigen Aufwendungen auf 90. Bei Aufstellung der Bilanz zum 31.12.02 wird unverändert mit einem Auftragsverlust von 40 gerechnet.

Zum 31.12.02 ist die im Vorjahr gebildete Drohverlustrückstellung von 30 gegen die Wertberichtigung auf die unfertigen Leistungen zu verbrauchen. Der Bilanzansatz der unfertigen Leistungen beträgt zum 31.12.02 50 (90 ./ 40), die Rückstellung für drohende Verluste beträgt 0.

Der Buchungssatz für den Verbrauch der Drohverlustrückstellung zum 31.12.02 im vorigen Beispiel lautet:

Konto	Soll	Haben
Sonstige Rückstellungen	30	
Unfertige Leistungen		30

Im Unterschied zum Steuerrecht sind handelsrechtlich **sämtliche aus dem Auftrag drohenden Verluste** von den aktivierten Vorräten abzuschreiben. Das Steuerrecht lässt demgegenüber nur eine entsprechend dem Auftragsfortschritt ratierliche Erfassung der Abschreibung zu.<sup>91</sup> 133

Der Vorrang von Abschreibungen vor Drohverlustrückstellungen kommt insbesondere bei Absatzgeschäften zum Tragen, da hier regelmäßig aktivierungspflichtige VG vorliegen.<sup>92</sup> Im Regelfall wird es sich dabei um VG des UV handeln, für die das strenge Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 4 HGB) gilt (§ 253 Rz 258). Soweit es sich bei den dem Absatzgeschäft zugrunde liegenden VG um AV handelt, ist eine Abschreibung nur in Fällen dauerhafter Wertminderung (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB) geboten. Derartige Fälle treten zumeist im Bereich von Dauerschuldverhältnissen auf (z. B. Vermietung eines Gebäudes), in denen der VG nur mittelbar Gegenstand des verlustträchtigen Absatzgeschäfts ist.<sup>93</sup> 134

<sup>91</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 14.11.2000, BStBl 2000 I S. 1541; BMF, Schreiben v. 27.4.2001, DSrR 2001, S. 1527.

<sup>92</sup> Vgl. HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 68.

<sup>93</sup> Vgl. IDW RS HFA 4, Tz 23.

**Beispiel**

Ein Unternehmen passt infolge rückläufiger Auftragseingänge seine Kapazitäten an. In diesem Zusammenhang wird ein bislang selbst genutztes Bürogebäude ab dem 1.1.02 fremdvermietet. Der im Oktober 01 abgeschlossene Mietvertrag hat eine Laufzeit von 5 Jahren. Dem Unternehmen entstehen aus dem Gebäude nicht an den Mieter weiterbelastbare Aufwendungen (Abschreibungen, Finanzierungszinsen) von jährlich 100. Die vereinbarte Miete beträgt jährlich 80. Der Buchwert des Gebäudes beläuft sich zum 31.12.01 auf 300.

Zum 31.12.01 droht aus dem Mietvertrag ein Verlust i. H. v. 100 (5 Jahre x 20). Ob eine vorrangig zu berücksichtigende Notwendigkeit zur Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung auf das Gebäude besteht, kann dem Sachverhalt so nicht entnommen werden, da das Gebäude nur mittelbar Gegenstand des Absatzgeschäfts ist. Bei der Beurteilung, ob eine außerplanmäßige Abschreibung wegen voraussichtlich dauerhafter Wertminderung gegeben ist, sind weitere Gesichtspunkte einzubeziehen (Gesamtrestnutzungsdauer des Gebäudes, Kündigungsmöglichkeiten des Mietvertrags, ggf. bestehendes einseitiges Optionsrecht des Mieters auf Verlängerung des Mietvertrags zu unveränderten Konditionen).

**3.3.4 Kompensationsbereich**

- 135 Eine Drohverlustrückstellung ist dann zu bilden, wenn ein Verlust droht. Rückstellungspflichtig ist nur der sog. Verpflichtungsüberschuss, der eine Saldogröße darstellt (Rz 126). Da das Gesetz die Ermittlung einer Saldogröße erfordert, liegt bei deren Bilanzierung auch kein Verstoß gegen das Saldierungsverbot (§ 246 Abs. 2 Satz 1 HGB) vor. Die Abgrenzung der Ansprüche und Verpflichtungen aus dem schwebenden Geschäft betrifft nicht nur die vertraglich vereinbarten Hauptleistungspflichten (**schuldrechtliches Synallagma**), sondern darüber hinaus auch Nebenleistungen sowie darüber hinausgehende, durch das schwebende Geschäft verursachte konkrete wirtschaftliche Vorteile (**wirtschaftliches Synallagma**).<sup>94</sup> Ein alleiniges Abstellen auf die vertraglichen Hauptleistungspflichten würde dagegen zu einer ungerechtfertigten Einengung oder Ausweitung der Drohverlustrückstellung führen und ist daher unzulässig.<sup>95</sup>
- 136 Wirtschaftliche Vorteile sind dann hinreichend konkretisiert, wenn sie dem Grunde und der Höhe nach zu bestimmen sind. In den Kompensationsbereich dürfen daher nur solche wirtschaftlichen Vorteile einbezogen werden, die in ursächlichem wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem dem schwebenden Geschäft zugrunde liegenden Vertrag stehen und z. B. durch Planungsrech-

<sup>94</sup> Vgl. HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 63.

<sup>95</sup> Vgl. IDW RS HFA 4, Tz 25.

nungen oder Erfahrungen der Vergangenheit bewertbar und in dieser Höhe hinreichend realisierbar sind.<sup>96</sup>

Zu unterscheiden sind hierbei Vorteile **aus Anlass** des Vertragsschlusses von solchen, die sich **bei Gelegenheit** des Vertrags ergeben haben. Nur erstere beruhen kausal auf dem Vertragsschluss und sind in den Kompensationsbereich einzubeziehen, da nur diese ohne den Vertrag nicht erzielt werden könnten. 137

#### Beispiel<sup>97</sup>

Ein Apotheker mietet Geschäftsräume für den Betrieb seiner Apotheke an. In demselben Gebäude mietet er außerdem Räumlichkeiten an mit dem Ziel, diese an einen Arzt unterzuvermieten. Es gelingt ihm, einen Allgemeinmediziner zur Eröffnung einer Arztpraxis zu bewegen. Dieser mietet die Räume von dem Apotheker zu einem niedrigeren Mietzins an, als der Apotheker seinerseits an den Vermieter zahlt. Der Apotheker schließt den Untermietvertrag mit dem Arzt gleichwohl ab, da er sich aus dem Standortvorteil erhöhte Kundenfrequenz und damit höhere Umsätze erwartet.

Der Abschluss des (isoliert betrachtet) nachteiligen Untermietvertrags stellt für den Apotheker aus rein schuldrechtlicher Sicht einen nachteiligen Vertrag dar. Dem Nachteil (Verlust) aus dem Untermietverhältnis stehen jedoch die aus Anlass der Begründung des Untermietverhältnisses entstandenen größeren Geschäftschancen infolge der zu erwartenden Kundenfrequenz gegenüber. Diese Vorteile sind **aus Anlass** des Abschlusses des Untermietvertrags entstanden; ohne den Untermietvertrag hätte der Arzt in dem Gebäude keine Arztpraxis eröffnet und die konkrete Aussicht auf Erhöhung der Kundenfrequenz wäre nicht gegeben.

Bei der Beurteilung, ob der Apotheker eine Rückstellung für drohende Verluste aus dem Untermietvertrag mit dem Arzt zu bilden hat, sind die zu erwartenden wirtschaftlichen Standortvorteile durch die erhöhte Kundenfrequenz kompensatorisch zu berücksichtigen.

#### Abwandlung des Beispiels

Beispiel wie zuvor. Ein dem Allgemeinmediziner bekannter Augenarzt mietet in dem Gebäude eine Augenarztpraxis an, da er sich eine erhöhte Patientenfrequenz aufgrund des Vorhandenseins der Apotheke erhofft.

Unzweifelhaft erwächst dem Apotheker mit der Eröffnung der Augenarztpraxis ein weiterer wirtschaftlicher Vorteil. Dieser Vorteil steht aber in keinem kausalen Zusammenhang mit dem Abschluss des Untermietvertrags, den der Apotheker mit dem Allgemeinmediziner geschlossen hat. Er ist dem Apotheker **bei Gelegenheit** des Abschlusses des Untermietvertrags erwachsen. Auch ohne das Bestehen des Untermietvertrags mit dem All-

<sup>96</sup> Vgl. IDW RS HFA 4, Tz 25.

<sup>97</sup> Vgl. MEYER-WEGELIN, in KÜTING/WEBER, HdR, HGB § 249, Rn 67, mwN.

gemeinmediziner hätte dem Apotheker dieser wirtschaftliche Vorteil entstehen können, da der Augenarzt auch in diesem Fall seine Praxis hätte eröffnen können. Da kein kausaler Zusammenhang zu dem Untermietvertrag mit dem Allgemeinmediziner besteht, darf dieser wirtschaftliche Vorteil bei der Beurteilung, ob eine Drohverlustrückstellung bei dem Apotheker zu bilden ist, nicht kompensatorisch berücksichtigt werden.

- 138 Zum Kompensationsbereich zählen bspw. auch Zinserträge aus der zwischenzeitlich erfolgten Anlage von Einzahlungsüberschüssen aus An- und Vorauszahlungen.<sup>98</sup>
- 139 Der Kompensationsbereich ist allerdings dann überschritten, wenn der drohende Verlust aus einem Geschäft mit **Hoffnungen oder Erwartungen auf zukünftige Erträge** saldiert werden soll.

**Beispiel<sup>99</sup>**

Ein Unternehmen bietet seine Produkte in einem neuen regionalen Markt, der bislang nicht von dem Unternehmen besetzt ist, zu Preisen an, die unter den Selbstkosten des Unternehmens liegen. Dieses „Kampfangebot“ wird von dem Unternehmen mit der Absicht der Markterschließung eingegangen, in deren Folge sich das Unternehmen zukünftige Erträge aus diesem Markt erwartet.

Das Unternehmen hat für die am Bilanzstichtag abgeschlossenen, aber noch nicht erfüllten Kaufverträge (schwebende Geschäfte) eine Rückstellung für drohende Verluste zu bilden. Die Erwartung zukünftiger Erträge aus diesem Markt ist nicht hinreichend konkretisiert und darf nicht in den Kompensationsbereich einbezogen werden.

- 140 Ebenfalls nicht zum Kompensationsbereich rechnet eine **Verlustausgleichsverpflichtung** des Mutterunternehmens gem. § 302 Abs. 1 AktG aufgrund eines Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrags, da es hier an dem kausalen Zusammenhang zwischen dem verlustbringenden Geschäft und der Verlustübernahmeverpflichtung des Mutterunternehmens mangelt (vgl. zur Verbindlichkeitsrückstellung Rz 311).
- 141 Bei der Abgrenzung des Kompensationsbereichs sind weiterhin **Bewertungseinheiten** zu berücksichtigen. Der auch für Drohverlustrückstellungen geltende Grundsatz der Einzelbewertung wird in Bezug auf Bewertungseinheiten (§ 254 HGB) durchbrochen. Mit dem BilMoG ist der bislang schon als GoB bestehende Grundsatz der Bildung von Bewertungseinheiten gesetzlich kodifiziert sowie der Anwendungsbereich der Bewertungseinheiten gegenüber den bisherigen GoB ausgeweitet worden (§ 254 Rz 4). § 254 HGB stellt nunmehr explizit klar, dass § 249 Abs. 1 HGB „in dem Umfang und für den Zeitraum nicht anzuwenden ist, in dem die gegenläufigen Wertänderungen und Zah-

<sup>98</sup> Vgl. IDW RS HFA 4, Tz 26.

<sup>99</sup> Vgl. IDW RS HFA 4, Tz 27.

lungsströme sich ausgleichen“. Zu Einzelheiten zum Vorliegen von Bewertungseinheiten vgl. § 254 Rz 7.

#### **Beispiel**

Ein Unternehmen schließt im Juli 01 einen Kaufvertrag über die Lieferung einer Maschine an einen Abnehmer in den USA. Die Fakturierung erfolgt in USD. Es wird ein Kaufpreis i. H. v. 120 USD vereinbart. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags lag der Kurs EUR/USD bei 1,20. Das Unternehmen kalkuliert mit Aufwendungen zur Herstellung und Lieferung der Maschine von 90 EUR. Die Lieferung der Maschine ist für April 02, die Bezahlung der Rechnung für Mai 02 geplant. Das Unternehmen schließt zeitnah zum Abschluss des Kaufvertrags über die Maschine ein Devisentermingeschäft zur Absicherung des Wechselkursrisikos dergestalt, dass es sich gegenüber einem Kreditinstitut verpflichtet, im Mai 02 120 USD zum Kurs EUR/USD 1,20 zu verkaufen.

Bei Aufstellung des JA zum 31.12.01 hat sich der Wechselkurs EUR/USD auf 1,50 erhöht. Aus dem eigentlichen Maschinenkaufvertrag droht somit ein Verlust, da den Aufwendungen von 90 EUR Zahlungszuflüsse i. H. v. 80 EUR (120 USD entsprechen im Mai 02 80 EUR).

Es ist keine Rückstellung für drohende Verluste zu bilden, da eine Bewertungseinheit zwischen dem Maschinenkaufvertrag und dem Devisentermingeschäft besteht. Werden die Zahlungsströme beider Geschäfte zusammen betrachtet, fließen dem Unternehmen 100 EUR zu (80 EUR aus der Maschinenlieferung, 20 EUR aus dem Devisentermingeschäft), denen Aufwendungen i. H. v. 90 EUR gegenüberstehen. Somit droht kein Verlust.

Die durch das BilMoG bezweckten Erweiterungen bei den Bewertungseinheiten führen in einer Vielzahl von praktischen Fällen zu Anwendungsfällen der Einbeziehung in den Kompensationsbereich bei Drohverlustrückstellungen. Diese betreffen insbesondere Sicherungsgeschäfte (Devisen, Zinsen, Warenterminkontrakte), die nach bisherigen GoB nicht in allen Fällen als Bewertungseinheit zu sehen waren, nach BilMoG aber kompensatorisch zu berücksichtigen sind (zu Einzelheiten vgl. § 254 Rz 9). 142

### **3.3.5 Auf einmalige Leistung gerichtete Schuldverhältnisse**

#### **3.3.5.1 Beschaffungsgeschäfte über aktivierungsfähige VG oder Leistungen**

Bei derartigen Beschaffungsgeschäften ist der Vorrang etwaig vorzunehmender Abschreibungen zu beachten (Rz 131). Hierzu ist zwischen VG des AV (außerplanmäßige Abschreibung bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung) und VG des UV (strenges Niederstwertprinzip) zu differenzieren. 143

#### **Beispiel**

Ein Unternehmen hat im November 01 einen Kaufvertrag für einen Pkw abgeschlossen. Der Pkw soll einem Vertriebsmitarbeiter als Firmen-Pkw

überlassen werden. Aufgrund der Erfahrungswerte des Unternehmens kann der Pkw bei vergleichbarer durchschnittlicher Fahrleistung voraussichtlich 4 Jahre wirtschaftlich genutzt werden. Die Lieferung des Pkw soll im April 02 erfolgen. Der Kaufpreis ist mit 100 vereinbart worden.

Zum Zeitpunkt der Aufstellung des JA zum 31.12.01 sind die Marktpreise für derartige Pkw aufgrund massiver Nachfragerückgänge gesunken; der Pkw könnte nunmehr für einen Kaufpreis von 90 erworben werden. Nach den bei Bilanzaufstellung verfügbaren Informationen wird diese „Rabattschlacht“ bei den Autohändlern voraussichtlich noch bis Jahresende 02 andauern; für das Frühjahr 03 werden aber wieder steigende Absatzzahlen der Pkw-Hersteller und sinkende Rabatte der Autohändler erwartet.

Gegenstand der Drohverlustrückstellung ist die Verlustantizipation. Nur für den Fall, dass für den im April 02 zu liefernden Pkw, der dem AV zuzuordnen ist, vom Unternehmen eine Wertberichtigung wegen voraussichtlich dauerhafter Wertminderung vorzunehmen wäre, wäre diese im Wege einer Drohverlustrückstellung zu berücksichtigen. Zwar ist der Marktpreis im Zeitpunkt der Lieferung des Pkw noch für ca. 1 Jahr unterhalb der AK. Da für den Pkw eine Nutzungsdauer von 4 Jahren angenommen wird, ist dieses nicht als voraussichtlich dauerhaft anzusehen. Eine Drohverlustrückstellung ist in der Bilanz zum 31.12.01 nicht zu bilden.

- 144 Die Drohverlustrückstellung dient der Erfassung drohender Verluste aus dem Beschaffungsgeschäft, nicht aber entgehender Gewinne aufgrund kurzfristig günstiger Beschaffungspreise.<sup>100</sup> Eine Drohverlustrückstellung für VG des AV auf Basis einer nicht dauerhaften Wertminderung ist unzulässig.<sup>101</sup>
- 145 Bei Beschaffungsgeschäften über VG des UV sind aufgrund des strengen Niederstwertprinzips Drohverlustrückstellungen geboten.<sup>102</sup>

#### Beispiel

Ein Unternehmen hat am Bilanzstichtag Modeartikel als Handelsware gekauft, die aber noch nicht geliefert worden sind. Bei Bilanzaufstellung ist erkennbar, dass aufgrund der Schnelllebigkeit bei Modeartikeln der Beschaffungspreis für diese Artikel signifikant gesunken ist. Gleiches gilt für die zu erwartenden Absatzpreise der Handelswaren, die aufgrund eines neuen „trendigeren“ Konkurrenzprodukts ebenfalls stark rückläufig sind. Es ist im JA 01 eine Rückstellung für drohende Verluste zu bilden. Die Höhe bestimmt sich mit dem voraussichtlichen Abschreibungsbedarf, der im Zeitpunkt des Bezugs der Waren zu berücksichtigen ist.

<sup>100</sup> Vgl. WP-Handbuch, Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 101.

<sup>101</sup> GLA.: HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 72.

<sup>102</sup> Vgl. MAYER-WEGELIN, in KÜTING/WEBER, HdR, HGB § 249, Rn 67.

Die Ermittlung des erwarteten Verlusts richtet sich bei VG des UV nach der Ermittlung des zu erwartenden Abschreibungsbedarfs bei Lieferung der VG gem. § 253 Abs. 4 HGB. Danach ist die Höhe der Drohverlustrückstellung anhand eines Börsen- oder Marktpreises oder – falls diese nicht vorhanden sind – des beizulegenden Wertes zu bestimmen. Der beizulegende Wert kann sich nach dem Absatz- oder Beschaffungsmarkt bestimmen (§ 253 Rz 267). 146

Da Drohverlustrückstellungen lediglich drohende Verluste, nicht aber entgehende Gewinne erfassen, ist bei der Bemessung des Verpflichtungsüberschusses ein **Gewinnaufschlag** des bilanzierenden Unternehmens nicht zu berücksichtigen.<sup>103</sup> Gleiches gilt für **kalkulatorische Kosten**, da diese nicht zu bilanziellen Verlusten führen dürfen.<sup>104</sup> 147

### 3.3.5.2 Beschaffungsgeschäfte über nicht aktivierungsfähige Leistungen

Beschaffungsgeschäfte über nicht aktivierungsfähige Leistungen stellen z. B. Werkverträge für Dienstleistungen (z. B. Reparaturen, Beratungsleistungen) dar. Zur Ermittlung eines drohenden Verlusts aus einem derartigen Geschäft ist auf den wirtschaftlichen Wert der Leistung abzustellen.<sup>105</sup> Eine Drohverlustrückstellung ist nur dann zu bilden, wenn der wirtschaftliche Wert der Leistung hinter dem Wert der vom Bilanzierenden zu erbringenden Gegenleistung (Vergütungsanspruch) zurückbleibt. Dies ist in der Praxis zumeist schwer zu ermitteln, da der Beitrag der Leistung zum Unternehmenserfolg des Bilanzierenden objektiv wohl regelmäßig nicht zu bestimmen ist.<sup>106</sup> Nicht zulässig wäre es, die Bestimmung eines drohenden Verlusts ausschließlich an den Wiederbeschaffungskosten vorzunehmen.<sup>107</sup> 148

#### Beispiel

Ein Busunternehmen beauftragt im Dezember 01 ein Reinigungsunternehmen mit der Außen- und Innenreinigung seiner Busse. Die Reinigung soll im Januar und Februar 02 vorgenommen werden. Die vereinbarte Vergütung beläuft sich auf 100. Bei Bilanzaufstellung wird bekannt, dass ein Konkurrenz-Reinigungsunternehmen dieselbe Leistung für 90 durchgeführt hätte. Es ist keine Rückstellung für drohende Verluste zu bilden. Das billigere Konkurrenzangebot stellt keinen drohenden Verlust, sondern einen entgangenen Gewinn dar.

In Fällen, in denen die **Leistung** für das bilanzierende Unternehmen **objektiv wertlos** ist (**Fehlmaßnahme**), ist eine Rückstellung für drohende Verluste zu bilden. 149

<sup>103</sup> A. A. MAYER-WEGELIN, in KÜTING/WEBER, HdR, HGB § 249, Rn 68.

<sup>104</sup> Vgl. WP-Handbuch, Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 101.

<sup>105</sup> Vgl. HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 73.

<sup>106</sup> Vgl. IDW RS HFA 4, Tz 32.

<sup>107</sup> A. A. HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 253 HGB, Rz 60.

**Beispiel**

Ein Unternehmen benötigt im Rahmen der Erstellung des JA für die Bewertung der Pensionsrückstellungen ein Sachverständigengutachten. Versehentlich werden im Dezember 01 zwei Aktuare mit derselben Leistung beauftragt; die Durchführung ist für Januar 02 vorgesehen. Das vereinbarte Honorar beträgt jeweils 100.

Zwei Sachverständigengutachten auf denselben Bewertungsstichtag sind für das Unternehmen objektiv wertlos. Für eines der beiden schwebenden Geschäfte ist eine Rückstellung für drohende Verluste zu bilden.

**Abwandlung des Beispiels**

Sachverhalt wie vor. Allerdings wird die doppelte Beauftragung noch im Dezember 01 bemerkt und einer der beiden Aufträge gekündigt. Der betroffene Sachverständige macht im Zuge der Kündigung des Vertrags einen Schaden für entgangenen Gewinn i. H. v. 10 geltend.

In der Bilanz zum 31.12.01 hat das Unternehmen keine Rückstellung für drohende Verluste auszuweisen, da am Bilanzstichtag nur ein Geschäft schwebend ist. Bei diesem Geschäft ist die wirtschaftliche Leistung für das Unternehmen wohl nicht zu bestimmen; es gilt der Grundsatz der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung.

Für den gekündigten Gutachtervertrag ist aber eine Verbindlichkeitsrückstellung i. H. v. 10 oder – soweit keine Zweifel über Höhe und/oder Zeitpunkt der Schadensersatzleistung bestehen – eine sonstige Verbindlichkeit in der Bilanz zum 31.12.01 zu erfassen.

**3.3.5.3 Absatzgeschäfte**

- 150 Bei der Beurteilung, ob ein Verlust aus einem schwebenden Absatzgeschäft droht, ist auf Basis der am Bilanzstichtag aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zuzüglich der nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden Aufwendungen zu ermitteln, ob diese den Wert der Gegenleistung (i. d. R. der Kaufpreis) übersteigen.
- 151 Bei der Bemessung der nach dem Bilanzstichtag anfallenden Aufwendungen sind sämtliche durch das Absatzgeschäft verursachten Aufwendungen einzubeziehen, unabhängig davon, ob diese beim Bilanzierenden ggf. aktivierungsfähig wären. Daher sind auch Aufwendungen für Auftragsfinanzierungen (z. B. Akkreditive) und erwarteter Gewährleistungsaufwand mit einzubeziehen.<sup>108</sup> Nicht einzubeziehen sind kalkulatorische Kosten (Rz 147).
- 152 Auch für vom Bilanzierenden **bewusst eingegangene Verlustgeschäfte** sind Drohverlustrückstellungen anzusetzen, da es sich hierbei um eine passivierungspflichtige Außenverpflichtung des Kaufmanns handelt.<sup>109</sup>

<sup>108</sup> Vgl. IDW RS HFA 4, Tz 35.

<sup>109</sup> Vgl. HOMMEL in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 249 HGB, Rz 121.

**Beispiel**

Ein Möbelhersteller schließt im November 01 mit einem Möbelhändler einen Kaufvertrag über die Lieferung eines Schlafzimmers ab, das an einem bestimmten Platz der Ausstellungsflächen des Möbelhändlers für Verkaufszwecke platziert werden soll. Der Möbelhersteller gewährt dem Möbelhändler einen Rabatt i. H. v. 80 % (sog. Kojenrabatt), da er sich mit der Platzierung des Schlafzimmers an attraktiver Stelle im Möbelhaus Folgeaufträge erhofft. Die Lieferung des Schlafzimmers ist für Januar 02 vereinbart. Die Herstellungskosten des Möbelherstellers belaufen sich auf 100, der vereinbarte Kaufpreis (unter Einbeziehung des Kojenrabatts) auf 70. Es ist vom Möbelhersteller zum 31.12.01 eine Drohverlustrückstellung i. H. v. 30 zu bilden. Die bloße Hoffnung auf Folgeaufträge ist nicht so konkretisiert, damit sie in den Kompensationsbereich einbezogen werden kann.

**Fortführung des Beispiels**

Gleicher Sachverhalt wie voriges Beispiel. Im Januar 02 wird das Schlafzimmer im Möbelhaus aufgebaut. Die positive Kundenresonanz führt im Februar 02 dazu, dass drei weitere Schlafzimmer vom Möbelhaus geordert werden, diesmal aber zur Lieferung an Endabnehmer (private Kunden), weshalb kein Kojenrabatt anfällt. Für die Lieferung der drei Schlafzimmer rechnet der Möbelhersteller mit Gesamtaufwendungen von 300 bei Erträgen von 350. Im März 02 stellt der Möbelhersteller den JA zum 31.12.01 auf. Die nunmehr konkretisierten Folgeaufträge können nicht in den Kompensationsbereich für die Drohverlustrückstellung zum 31.12.01 einbezogen werden. Die Ausstellung des Schlafzimmers im Möbelhaus im Januar 01 und die darauf zurückzuführende positive Kundenresonanz, die zu den drei Folgeaufträgen geführt hat, sind wertbegründende Ereignisse, die bei der Bewertung der Drohverlustrückstellung zum 31.12.01 nicht berücksichtigt werden dürfen. Es ist wie im Ausgangsfall eine Drohverlustrückstellung i. H. v. 30 zum 31.12.01 zu passivieren.

Schwierigkeiten in der Abgrenzung des Kompensationsbereichs können dann auftreten, wenn **mehrere Absatzgeschäfte** mit einem Kunden **in engem zeitlichen Zusammenhang** geschlossen werden.

153

**Beispiel**

Ein Hersteller von Sondermaschinen verhandelt mit einem Kunden über die Lieferung von drei verschiedenen Maschinen. Beide werden sich schließlich einig. Es werden im Dezember 01 zeitgleich drei Kaufverträge abgeschlossen. Für alle drei Aufträge sind am Bilanzstichtag 31.12.01 keine aktivierungspflichtigen Aufwendungen angefallen. Bei Aufstellung der Bilanz zum 31.12.01 ermittelt der Sondermaschinenhersteller für den ersten Auftrag eine Unterdeckung von 20, für die anderen beiden Aufträge eine Überdeckung von insgesamt 30.

Es ist keine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften auszuweisen, da die beiden gewinnbringenden Aufträge zeitgleich und **bei Gelegenheit** des Abschlusses des verlustträchtigen Auftrags abgeschlossen werden.

#### **Abwandlung des vorigen Beispiels**

Der Hersteller von Sondermaschinen schließt im November 01 zwei gewinnbringende Aufträge mit dem Kunden ab. Im Dezember 01 wird ein weiterer Auftrag mit dem Kunden abgeschlossen, der diesmal aber verlustträchtig ist.

Bei der Beurteilung, ob eine Rückstellung für drohende Verluste für den dritten Auftrag zu bilden ist, kommt es darauf an, ob die beiden ersten Aufträge in den Kompensationsbereich einbezogen werden können. Allein die Tatsache, dass bereits zwei gewinnbringende Aufträge abgeschlossen worden sind, ist hierfür nicht ausreichend. Es muss vielmehr untersucht werden, ob ein kausaler Zusammenhang zwischen den drei Aufträgen besteht. Wenn bspw. alle drei Verträge gleichzeitig verhandelt wurden und lediglich aus formalen Gründen (z. B. verzögert sich die Rücksendung des dritten Kaufvertrags deshalb, weil der zuständige Einkaufsleiter des Kunden wegen einer zweiwöchigen Auslandsreise die Unterschrift nur verspätet leisten konnte) die zeitliche Verzögerung eingetreten ist, ist eine kompensatorische Wirkung der drei Verträge wohl sachgerecht. Es kommt aber in solchen Fällen sehr stark auf die Umstände des jeweiligen Sachverhalts an. Der Nachweis der Kausalität (Dokumentation) ist vom Bilanzierenden zu führen. Im Zweifel greift hier das Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB), sodass eine Rückstellung für drohende Verluste zu passivieren ist.

### **3.3.6 Dauerschuldverhältnisse**

- 154 Zur Abgrenzung der Verbindlichkeitsrückstellung aus Erfüllungsrückstand von den Drohverlustrückstellungen bei Dauerschuldverhältnissen vgl. Rz 128. Als Dauerschuldverhältnisse werden solche Vertragsverhältnisse bezeichnet, bei denen die Leistung über einen längeren Zeitraum erbracht und auch realisiert wird (zeitraumbezogene Leistungserbringung). Praxisrelevante Beispiele hierfür sind:
- Miet-, Pacht- und Leasingverträge,
  - Verleihverträge,
  - Kredit- und Darlehensverträge,
  - Arbeitsverträge.
- 155 Zu den Dauerschuldverhältnissen rechnen auch **Sukzessivlieferverträge**. Hierunter sind solche Verträge zu verstehen, bei denen der Abnehmer nach Bedarf Leistungen zu fest vereinbarten Konditionen abnehmen kann (z. B. Wasser,

Gas, Strom, Abrufverträge für Rohstoffe und Waren).<sup>110</sup> Kennzeichen derartiger Sukzessivlieferverträge ist, dass es sich um Rahmenkaufverträge handelt, bei denen die abzunehmende Menge bei Vertragsschluss unbekannt ist, im Extremfall sogar 0 betragen kann. Die eigentliche Leistungserbringung erfolgt durch Teillieferungen, die auf Abruf bzw. durch konkludentes Handeln (z. B. Verbrauch von Strom) des Abnehmers erfolgen.

Bei teilweiser Erbringung einer einzelnen Sachleistung ist danach zu differenzieren, ob eine abschnittsweise Abrechnung (z. B. monatlich) vorgesehen ist oder nicht. Ist eine solche abschnittsweise Abrechnung vorgesehen, endet der Schwebezustand für den erbrachten Leistungsaustausch mit der Teilleistung. Sieht der Vertrag hingegen eine abschnittsweise Abrechnung nicht vor und kann eine derartige auch im Auslegungswege nicht ermittelt werden, ist der gesamte Vertrag im Schwebezustand. 156

### 3.3.6.1 Beschaffungsgeschäfte

Eine Rückstellung für drohende Verluste kommt nur für den Teil eines Dauerschuldverhältnisses in Betracht, der am Bilanzstichtag noch nicht erfüllt ist.<sup>111</sup> 157

Eine Drohverlustrückstellung ist für den schwebenden Teil des Dauerbeschaffungsgeschäfts nur dann zu bilden, wenn ein Verlust droht. Eine Rückstellung wegen entgangener Gewinne kommt demgegenüber nicht in Betracht (Rz 148). 158

#### Beispiel

Ein Unternehmen schließt im März 01 einen Darlehensvertrag mit einer Bank zu einem zu diesem Zeitpunkt marktüblichen Festzinssatz von 7,5 %. Bei Aufstellung des Jahresabschlusses auf den 31.12.01 ist der Marktzinssatz infolge einer im vierten Quartal 01 einsetzenden Finanz- und Wirtschaftskrise auf 6,0 % gesunken.

Die Absenkung des Zinsniveaus bedeutet nicht automatisch, dass dem Unternehmen in Zukunft Verluste drohen, da nicht ausgeschlossen werden kann, dass nicht zukünftig entgehende Gewinne vorliegen. Vielmehr ist der zukünftige Beitrag des Kreditvertrags zum Unternehmenserfolg mit den zukünftig noch zu zahlenden Aufwendungen zu vergleichen. Die Tatsache, dass der Kreditgeber das Darlehen voraussichtlich bis Laufzeitende im Unternehmen belässt, kann dabei auch einen nicht zu unterschätzenden Erfolgsbeitrag für das Unternehmen bedeuten. Eine Rückstellung für drohende Verluste ist nicht zu bilden.

In den Fällen, in denen die Gegenleistung für das Unternehmen objektiv wertlos ist (**Fehlmaßnahmen**), ist eine Drohverlustrückstellung zu bilden. Ein Ansatz von Drohverlustrückstellungen bei Dauerschuldverhältnissen erfordert somit die Widerlegung der für schwebende Geschäfte geltenden Ausgeglichenheitsvermutung.<sup>112</sup> 159

<sup>110</sup> Vgl. HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 54.

<sup>111</sup> Vgl. IDW RS HFA 4, Tz 14.

<sup>112</sup> Vgl. KESSLER, in KÜTING/WEBER, HdR, HGB § 249, Rn 183.

**Beispiel**

Ein norddeutsches Unternehmen beabsichtigt, eine neue Zweigniederlassung in München zu errichten. Zu diesem Zweck wird im Oktober 01 ein Mietvertrag über Büroräumlichkeiten in München mit einer 5-jährigen Laufzeit, beginnend ab dem 1.1.02, abgeschlossen. Im Dezember 01 entscheidet die Geschäftsführung des Unternehmens wegen eingetrübter Konjunkturaussichten, die Zweigniederlassung nun doch nicht zu errichten, da man sich auf den norddeutschen Kernmarkt konzentrieren möchte.

Im JA zum 31.12.01 ist eine Rückstellung für drohende Verluste zu bilden. Die Bewertung bemisst sich an der über die 5 Jahre zu zahlenden Miete und den zu erwartenden Mietnebenkosten, die entsprechend § 253 Abs. 2 HGB abzuzinsen sind.

- 160 Aber nicht nur für Fehlmaßnahmen kommt eine Drohverlustrückstellung in Betracht. Für den schwebenden Teil eines Dauerschuldverhältnisses ist dann eine Drohverlustrückstellung erforderlich, wenn die eigene Leistungsverpflichtung die zu empfangenden Leistungen übersteigt (**Verpflichtungsüberschuss**), auch wenn über die gesamte Laufzeit des Dauerschuldverhältnisses Leistung und Gegenleistung ausgeglichen sein mögen.<sup>113</sup> Es ist allein auf den noch schwebenden Teil des Geschäfts abzustellen.

**Beispiel**

Ein Unternehmen hat am 1.7.01 ein Swapgeschäft mit einer Laufzeit von 5 Jahren abgeschlossen. Das Swapgeschäft stellt annahmegemäß kein Sicherungsgeschäft i. S. e. Bewertungseinheit nach § 254 HGB dar. In den Jahren 01 und 02 hat das Swapgeschäft gute Erträge für das Unternehmen abgeworfen, da der Referenzzins (EURIBOR) ständig gestiegen ist. Gegen Ende des Jahr 03 sinkt das Markzinsniveau dramatisch. Zwar weist die GuV für das Jahr 03 insgesamt noch einen positiven Ergebnisbeitrag aus dem Swapgeschäft aus; am Bilanzstichtag 31.12.01 (und annahmegemäß auch im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung) ist der Marktwert (ermittelt nach der Mark-to-market-Methode) des Swapgeschäfts jedoch negativ i. H. v. 100.

Es ist eine Rückstellung für drohende Verluste i. H. v. 100 zu bilden. Die Tatsache, dass das Swapgeschäft seit Abschluss positive Ergebnisbeiträge abgeworfen hat, ist unbeachtlich, selbst wenn diese die zu erwartenden Verluste von 100 überstiegen hätten. Da bei der Berechnung von Marktwerten nach der Mark-to-market-Methode der unterschiedliche zeitliche Anfall von Zahlungen durch Abzinsung bereits berücksichtigt ist, ist eine Umbewertung des Rückstellungsbetrags nur dann erforderlich, wenn der bei der Bewertung angesetzte Zinssatz wesentlich von dem nach § 253 Abs. 2 HGB (laufzeitäquivalente veröffentlichte Zinssätze der Deutsche Bundesbank) abweicht.

<sup>113</sup> Vgl. KESSLER, in KÜTING/WEBER, HdR, HGB § 249, Rn 185.

Schwierig wird die Ermittlung eines drohenden Verlusts bei Dauerschuldverhältnissen dann, wenn die Gegenleistung (Sachleistung) nicht einfach in Geldeinheiten zu beziffern ist, wie das in dem Beispiel zu Swapgeschäften der Fall ist. Während für Dauerschaffungsgeschäfte über aktivierungsfähige VG die für Einmalgeschäfte entwickelten Grundsätze übertragen werden können (Rz 143), ist dies bei Dauerbeschaffungsgeschäften über nicht aktivierungsfähige Leistungen besonders virulent. Eine an den **Wiederbeschaffungskosten orientierte Bewertung** würde die Anzahl der Anwendungsfälle sehr stark erhöhen, wie folgendes Beispiel illustriert:

#### Beispiel

Ein Unternehmen mietet Büroräumlichkeiten zu einem Preis von 20 EUR/qm. Am Bilanzstichtag beläuft sich die Vergleichsmiete auf 18 EUR/qm. Eine rein an gesunkenen Wiederbeschaffungskosten orientierte Vorgehensweise würde auf Basis der Mietdifferenz von 2 EUR/qm für die Restlaufzeit des Mietvertrags eine Drohverlustrückstellung indizieren. Hierbei blieben qualitative Vorzüge des Mietobjekts (z. B. Erreichbarkeit, Lärmbelästigung, Gebäudeabnutzung) außer Betracht. Eine Drohverlustrückstellung kommt nicht in Betracht, da hier nicht auszuschließen ist, dass nicht nur drohende Verluste, sondern auch zukünftig entgehende Gewinne zurückgestellt würden.<sup>114</sup>

Eine Bemessung der Drohverlustrückstellung anhand einer **absatzorientierten Vorgehensweise** erfordert, den Beitrag der Gegenleistung zum Unternehmenserfolg des Bilanzierenden zu ermitteln. Dies ist bei einer nicht aktivierungsfähigen Leistung (z. B. einem Arbeitsvertrag, einem Mietvertrag) zumeist ausgesprochen schwierig, da die Ertragszurechenbarkeit von Leistung zumeist nicht hinreichend objektiv vorgenommen werden kann. Neben in Geldeinheiten auszudrückenden Erfolgsbeiträgen bereitet insbesondere die Bewertung qualitativer Leistungskomponenten, wie z. B. Verlässlichkeit, Pünktlichkeit, Genauigkeit, Gründlichkeit, Erfahrung besondere Schwierigkeiten.

#### Beispiel

Ein Unternehmen beschäftigt seit dem 1.7.01 einen Mitarbeiter, der Waren mit dem Pkw an Kunden ausliefert. Der Mitarbeiter erhält ein monatliches Gehalt von 100. Bei Aufstellung des JA zum 31.12.05 wird bekannt, dass gleichwertige Mitarbeiter (gleiches Qualifikations- und Erfahrungsniveau) bereits für ein monatliches Gehalt von 70 eingestellt werden könnten. Eine Drohverlustrückstellung für das Arbeitsverhältnis wäre dann zu bilden, wenn ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht. Hierzu sind die Erfolgsbeiträge des Mitarbeiters zum Unternehmenserfolg der dafür gewährten Gegenleistung (Gehalt, bezahlter Urlaub etc.) gegenüberzustellen, womit auch qualitative Aspekte wie Er-

<sup>114</sup> Vgl. IDW RS HFA 4, Tz 32.

fahrung, Zuverlässigkeit, Kundenakzeptanz mit zu bewerten wären. Selbst wenn man zum Ergebnis käme, dass der Erfolgsbeitrag des Mitarbeiters (tendenziell) niedriger als die eines am Arbeitsmarkt verfügbaren Alternativ-Mitarbeiters wäre, müsste immer noch untersucht werden, ob der Erfolgsbeitrag dieses Mitarbeiters niedriger ist als das, was das Unternehmen dafür aufwenden muss.

Es ist keine Drohverlustrückstellung zu bilden, da nicht hinreichend objektiv ersichtlich ist, dass die Gegenleistung des Mitarbeiters hinter der vom Unternehmen gewährten Leistung zurückbleibt.

- 163 Da für schwebende Geschäfte aber der Grundsatz der Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung gilt, kann erst bei Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung davon ausgegangen werden, dass ein rückstellungsrelevanter Sachverhalt vorliegt. Dies ist gerade bei **Arbeitsverhältnissen** problematisch weil es eine Bewertung menschlicher Arbeit erfordert, was zum Teil auch aus ethischen Gründen abgelehnt wird. Daher sind auch in folgenden Fällen im Regelfall keine Drohverlustrückstellungen anzusetzen:
- Berufsausbildungsverhältnisse (Rz 213),
  - Beschäftigungsverhältnisse mit Schwerbehinderten (Rz 293).
- 164 Erst bei Vorliegen von **Fehlmaßnahmen**, bei denen kein oder so gut wie kein Beitrag mehr zum Unternehmenserfolg ermittelt werden kann, liegt ausreichend Objektivierung vor, sodass eine Drohverlustrückstellung zu bilden ist. Ein Indiz für eine Fehlmaßnahme ist dann gegeben, wenn bei einem Dauer-schuldverhältnis der wirtschaftliche Wert der Dauerleistung nachprüfbar gegenüber dem Zustand bei Vertragsabschluss erheblich und dauerhaft gesunken ist, ohne dass die zu entrichtende Gegenleistung entsprechend angepasst worden ist.<sup>115</sup>
- 165 Bei **Sukzessivlieferverträgen** über nicht aktivierungsfähige Leistungen (z. B. Stromlieferungsverträge) gelten die vorstehenden Grundsätze analog. Die Tatsache, dass zum Bilanzstichtag dieselbe Leistung von einem Konkurrenten ggf. günstiger beschafft werden kann, reicht für die Bildung einer Drohverlustrückstellung regelmäßig nicht aus. Bei Sukzessivlieferungsverträgen über aktivierungsfähige Vermögensgegenstände gelten die für auf einzelne Leistung gerichtete Schuldverhältnisse dargestellten Grundsätze analog (Rz 143).

### 3.3.6.2 Absatzgeschäfte

- 166 Die für Dauerbeschaffungsgeschäfte dargestellten Grundsätze gelten analog. Eine Drohverlustrückstellung ist dann zu bilden, wenn und soweit der Wert der (noch) zu erbringenden Sach- oder Dienstleistung den Wert des Anspruchs auf die Gegenleistung übersteigt.<sup>116</sup> Die Bewertung der voraussichtlich noch an-

<sup>115</sup> Vgl. KESSLER, in KÜTING/WEBER, HdR, HGB § 249, Rn 214.

<sup>116</sup> Vgl. IDW RS HFA 4, Tz 33.

fallenden Aufwendungen hat grundsätzlich auf Vollkostenbasis zu erfolgen. Zu Vollkosten gehören:<sup>117</sup>

- Einzel- und Gemeinkosten des Produktionsbereichs,
- direkt zurechenbare Sondereinzelkosten des Vertriebs,
- sonstige, direkt zurechenbare Kosten (z. B. Lagerkosten).

#### Beispiel

Ein Automobilzulieferer schließt einen Rahmenvertrag mit einem Automobilhersteller für einen Zeitraum von 3 Jahren ab dem 1.7.01 ab. Danach hat der Zulieferer bei Bedarf des Automobilherstellers diesem Teile zu einem festen Preis von 10 EUR/Stck. zu liefern. Beide Vertragspartner gehen bei Vertragsabschluss davon aus, dass jährlich ca. 50.000 Stck. abgenommen werden. Bei Vertragsabschluss kalkuliert der Zulieferer mit Stückkosten von 9 EUR/Stck. Bei Aufstellung des JA zum 31.12.01 zeigt sich, dass sich die geplanten Stückkosten aufgrund unvorhersehbar gestiegener Materialkostensteigerungen auf 11 EUR/Stck. entwickelt haben und auf diesem Niveau auf absehbare Zeit bleiben werden. Verhandlungen mit dem Automobilhersteller über eine Anpassung der Abnahmepreise führen zu keinen Ergebnissen. Für die Jahre 02 und 03 wird unverändert die Abnahme von jeweils 50.000 Stck. erwartet.

Es ist eine Drohverlustrückstellung i. H. v. 100.000 EUR zu bilden (50.000 x 2 x 1 EUR Unterdeckung je Stück), die gem. § 253 Abs. 2 HGB mit einem laufzeitäquivalenten Zinssatz abzuzinsen ist.

Bei der Ermittlung der zurechenbaren Gemeinkosten ist die normale Kapazitätsauslastung oder ein höherer zu erwartender Beschäftigungsgrad zugrunde zu legen. Nicht einzubeziehen sind sog. **Leerkosten** (Kosten der Unterbeschäftigung). Die hierzu erforderliche Bestimmung der **Normalbeschäftigung** ist in der Praxis häufig schwierig, zumal sie sich im Zeitablauf ändern kann. Soweit jedoch Produktionsbereiche zeitweilig oder dauerhaft stillgelegt oder deutlich weniger als normal ausgelastet werden, sind die betreffenden Gemeinkosten als nicht produktionsnotwendige Leerkosten zu eliminieren.<sup>118</sup> 167

#### 3.3.7 Ausweis in der GuV

Die Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste ist in der GuV als **sonstiger betrieblicher Aufwand** im Gesamtkostenverfahren zu erfassen.<sup>119</sup> 168

Im Umsatzkostenverfahren ist ebenfalls ein Ausweis als sonstiger betrieblicher Aufwand oder aber im jeweilig betroffenen Funktionsbereich zulässig.

Ein Ausweis als außerordentlicher Aufwand kommt regelmäßig nicht in Betracht, da die betreffenden schwebenden Geschäfte nicht außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit abgeschlossen werden. 169

<sup>117</sup> Vgl. IDW RS HFA 4, Tz 35.

<sup>118</sup> Vgl. St/HFA 5/1991 Abschn. 4.

<sup>119</sup> Vgl. FÖRSCHLE, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 275 HGB, Rz 168.

- 170 Soweit bei der Bildung von Drohverlustrückstellungen eine Abzinsung vorzunehmen ist, wird lediglich der Barwert der Rückstellungszuführung in der GuV ausgewiesen (sog. Nettomethode, vgl. § 253 Rz 123). Die in späteren JA vorzunehmende Aufzinsung stellt demgegenüber Zinsaufwand dar.

## 4 Weitere Ansatzgebote (Abs. 1 Satz 2)

### 4.1 Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 1. Alt.)

- 171 Es handelt sich um Aufwandsrückstellungen, da ihnen keine Außenverpflichtung des Kaufmanns zugrunde liegt (Rz 10). Die Rückstellung stellt eine Pflichtrückstellung dar, die auch steuerlich zu berücksichtigen ist (vgl. § 5 Abs. 1 EStG).
- 172 **Instandhaltung** umfasst alle Maßnahmen zur Erhaltung der Funktionsfähigkeit der betrieblichen VG. Darunter fallen<sup>120</sup>
- Wartungsarbeiten,
  - Inspektionen,
  - Reparaturen,
  - Generalüberholung.
- 173 Negativ abzugrenzen sind die Instandhaltungen von im Einzelfall aktivierungspflichtigem nachträglichem Herstellungsaufwand, für den keine Rückstellungen gebildet werden dürfen.
- 174 Unterlassene Instandhaltung kann auch ein Indiz für eine ggf. erforderliche außerplanmäßige Abschreibung auf das Anlagevermögen sein (§ 253 Rz 224).
- 175 Instandhaltungsmaßnahmen fallen regelmäßig bei abnutzbaren Gegenständen des Anlagevermögens an, sodass der Hauptanwendungsfall bei Sachanlagen liegt. Es sind aber auch Instandhaltungsmaßnahmen bei immateriellen Vermögensgegenständen möglich.

#### Beispiel

Ein Unternehmen hat die laufende Pflege (Kontenbereinigungen, Stammdatenpflege) einer aktivierten Anwendersoftware unterlassen. Im Februar 02 werden durch einen externen Dienstleister diese Maßnahmen nachgeholt. Im JA zum 31.12.01 ist eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung zu bilden.

- 176 Die Rückstellung ist für solche Instandhaltungen zu bilden, die
- im **Geschäftsjahr unterlassen** wurden und
  - **innerhalb von drei Monaten** nach Ablauf des Geschäftsjahrs **nachgeholt werden**.
- 177 Eine Instandhaltung ist dann **unterlassen**, wenn die Vornahme der Maßnahme aus betriebswirtschaftlicher Sicht notwendig gewesen wäre, d. h., der Bilanzie-

<sup>120</sup> Vgl. MAYER-WEGELIN, in KÜTING/WEBER, HdR, HGB § 249, Rn 75.

rende hätte die Arbeiten unter normalen Umständen durchführen lassen. Anhaltspunkte hierfür können Instandhaltungspläne, die von Anlagenherstellern oder vom Bilanzierenden selbst erstellt werden, sowie Erfahrungswerte aus früheren Instandhaltungsmaßnahmen liefern.<sup>121</sup> Außerdem kann bei Bilanzaufstellung geprüft werden, ob die in dem 3-Monatszeitraum nach dem Bilanzstichtag tatsächlich durchgeführten Instandhaltungsmaßnahmen dem vergangenen Geschäftsjahr zuzurechnen sind.<sup>122</sup>

Die Instandhaltung muss außerdem **im laufenden Geschäftsjahr** unterlassen worden sein, d. h., es dürfen nach dem Gesetzeswortlaut nicht in früheren Geschäftsjahren unterlassene Instandhaltungen nachgeholt werden. Im Vorjahr gebildete Rückstellungen, die nicht verbraucht worden sind, sind damit erfolgswirksam aufzulösen (**Fortführungsverbot**). Da für diese Rückstellungen, wie für Verbindlichkeitsrückstellungen auch, das Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) gilt, dürfen sie nicht zukünftigen Erträgen aus der Nutzung der VG zugerechnet werden. Deshalb sollten Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung abweichend vom Gesetzeswortlaut immer dann gebildet werden, wenn sie innerhalb der ersten drei Monate nach dem Abschlussstichtag nachgeholt werden.<sup>123</sup> Betriebswirtschaftlich ist eine wirtschaftlich gebotene Instandhaltung, die im Geschäftsjahr 01 unterlassen wurde, auch im Geschäftsjahr 02 wirtschaftlich geboten.

Die **Nachholung** muss **innerhalb der ersten drei Monate** des folgenden Geschäftsjahrs erfolgen. Dabei ist es unerheblich, ob die Arbeiten durch das Unternehmen selbst oder durch Dritte erbracht werden. Zur Einhaltung der Dreimonatsfrist ist es erforderlich, dass die Arbeiten bis zum 31. März des Folgejahrs abgeschlossen wurden.

#### Beispiel

Ein Unternehmen lässt im Februar und März 02 Wartungsarbeiten an einer Maschine des AV von einem Dienstleister durchführen. Die Arbeiten werden Ende März abgeschlossen. Die Abrechnung des Dienstleisters für seine Arbeiten geht im April 02 in der Kreditorenbuchhaltung ein.

Es ist im JA 01 eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung zu bilden. Der nach dem 3-Monatszeitraum erfolgte Rechnungseingang ist unbeachtlich, da es auf den Abschluss der Instandhaltung ankommt.

Ist bei Aufstellung des Jahresabschlusses der Dreimonatszeitraum noch nicht abgelaufen, kommt es für die Rückstellungsbildung darauf an, dass der Abschluss der Maßnahme innerhalb der drei Monate noch möglich sein muss.

<sup>121</sup> Vgl. KUPSCH, in BoHR, § 249 HGB, Anm 42.

<sup>122</sup> Vgl. EIFLER, 1976, S. 200.

<sup>123</sup> GlA: HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 106; ADS, 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 177; a. A.: CLAUSSEN/KORTH, in Kölner Kommentar zum AktG, 2. Aufl., § 249 HGB, Rn 19.

- 181 Bei Rumpfgeschäftsjahren gilt der Dreimonatszeitraum unabhängig von der Länge des Rumpfgeschäftsjahrs.<sup>124</sup>

#### Beispiel

Ein Unternehmen hat ein abweichendes Geschäftsjahr, das auf den 30.11. endet. Das Geschäftsjahr wird im Jahr 01 auf das Kalenderjahr umgestellt, sodass im Geschäftsjahr 01 zwei JA aufzustellen sind, nämlich auf den 30.11.01 sowie den 31.12.01. Es ergibt sich ein Rumpfgeschäftsjahr vom 1.12. – 31.12.01.

Im JA zum 30.11.01 sind solche Instandhaltungsmaßnahmen als Rückstellung zu erfassen, die innerhalb der ersten drei Monate nach Abschluss des Geschäftsjahrs nachgeholt werden, d. h. bis zum 28.2.02. Dass innerhalb des Dreimonatszeitraums ein (weiterer) Bilanzstichtag liegt, ist für die Rückstellungsbildung unbeachtlich.

## 4.2 Rückstellungen für Abraumbeseitigung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 2. Alt.)

- 182 Es handelt sich um Innenverpflichtungen des Bilanzierenden (Rz 10). Soweit aber gesetzliche oder vertragliche Verpflichtungen bestehen, kann es sich auch um Verbindlichkeitsrückstellungen handeln.
- 183 Abraumarückstände entstehen, wenn das über den Bodenschätzen befindliche Deckgebirge nicht in dem Ausmaß entfernt worden ist, wie es der ungehinderte Zugang zu den Bodenschätzen oder die Sicherheit erfordert.<sup>125</sup> Die Rückstellung dient dem Zweck, der Förderung von Bodenschätzen im abgelaufenen Geschäftsjahr (Betriebsleistung) die zugehörigen Abraumaufwendungen zuzurechnen.
- 184 Die Rückstellungspflicht entsteht, wenn Aufwendungen für Abraumbeseitigung
- im Geschäftsjahr **unterlassen** wurden und
  - im folgenden Geschäftsjahr **nachgeholt** werden.
- 185 Soweit die Abraumbeseitigung aufgrund gesetzlicher oder vertraglicher Verpflichtung von einem Dritten eingefordert werden kann, ist die Nachholung im folgenden Geschäftsjahr unbeachtlich, da es sich um eine Verbindlichkeitsrückstellung i. S. v. Abs. 1 Satz 1 handelt.<sup>126</sup>
- 186 Die Ausführungen zu in früheren Jahren unterlassener Instandhaltung (Rz 178) gelten analog, sodass für alle Abraumbeseitigungsmaßnahmen, die im Geschäftsjahr oder in Vorjahren unterlassen wurden und die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, Rückstellungen zu bilden sind.

<sup>124</sup> GIA: HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 107.

<sup>125</sup> Vgl. KUPSCH, in BoHR, § 249 HGB, Anm 45.

<sup>126</sup> Vgl. MAYER-WEGELIN, in KÜTING/WEBER, HdR, HGB § 249, Rn 87.

### 4.3 Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)

Unter die Vorschrift fallen nur Rückstellungen für Gewährleistungen, die eindeutig ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.<sup>127</sup> Die Regelung von Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 ist eigentlich überflüssig, da faktische Verpflichtungen ohnehin als Verbindlichkeitsrückstellung nach Abs. 1 Satz 1 in der Handelsbilanz ausgewiesen werden. Die in der Praxis oftmals zu beobachtenden Fälle, in denen bei Unklarheit über das Bestehen einer Gewährleistungsverpflichtung **Kulanzleistungen** erbracht werden, um Rechtsstreitigkeiten zu vermeiden, fallen somit nicht unter Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, sondern unter Verbindlichkeitsrückstellungen für faktische Verpflichtungen (Rz 30). Die Regelung ist zur Sicherstellung der steuerlichen Anerkennung in das HGB aufgenommen worden.<sup>128</sup>

Die Rückstellung stellt keinen Auffangposten für alle denkbaren Kulanzleistungen des Unternehmens dar. Vielmehr muss ein Zusammenhang mit einer vorangegangenen Lieferung oder Leistung des Bilanzierenden bestehen. Voraussetzung für den Ansatz ist demnach

- die Behebung von Mängeln an eigenen Lieferungen und Leistungen und
- dass die Mängel dem Bilanzierenden zuzurechnen (z. B. Material- und Funktionsfehler) und nicht auf natürlichen Verschleiß oder unsachgemäße Behandlung zurückzuführen sind.<sup>129</sup>

Hierunter fallen also nur solche Kulanzleistungen, die nach Ablauf der vereinbarten oder gesetzlichen Gewährleistungsfrist erbracht werden müssen.

## 5 ABC der Rückstellungen

**Abbruchkosten:** Für vertragliche Verpflichtungen zum Abbruch von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden besteht Rückstellungspflicht.<sup>130</sup> Die Rückstellungsbildung erfolgt als sog. unechte Ansammlungsrückstellung bzw. Verteilungsrückstellung.<sup>131</sup> Für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen ist analog zu verfahren, soweit mit einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme zu rechnen ist.<sup>132</sup> Vgl. „Entfernungsverpflichtungen“.

#### Beispiel

Ein Unternehmen hat eine vertragliche Abbruchverpflichtung ab dem 1.1.01. Das Unternehmen schätzt die nach 10 Jahren anfallenden Abbruchkosten unter Einbeziehung erwarteter Kostensteigerungen mit 50.000 EUR. Der nach § 253 Abs. 2 HGB anzuwendende Zinssatz beläuft sich auf 6,0 %.

<sup>127</sup> Vgl. WP-Handbuch, Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 193.

<sup>128</sup> Vgl. HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 112.

<sup>129</sup> Vgl. HOYOS/RING, in Beck-Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 113.

<sup>130</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 19.2.1975, I R 28/73, BStBl 1975 II S. 480.

<sup>131</sup> Vgl. KÜTING/KESSLER, DStR 1998, S. 1941.

<sup>132</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.12.1991, IV R 28/91, BStBl 1992 II S. 600.

Der Rückstellungsbetrag ist linear auf die Laufzeit zu verteilen und abzu- zinsen. Hieraus ergibt sich folgender Rückstellungsverlauf:				
Jahr	Sonstiger betrieblicher Aufwand	Zinsen und ähnliche Auf- wendungen	Gesamtauf- wand	Rückstellung
01	2.959	0	2.959	2.959
02	3.137	178	3.315	6.274
03	3.325	376	3.701	9.975
04	3.525	599	4.124	14.099
05	3.736	846	4.582	18.681
06	3.961	1.121	5.082	23.763
07	4.198	1.426	5.624	29.387
08	4.450	1.763	6.213	35.600
09	4.717	2.136	6.853	42.453
10	5.000	2.547	7.547	50.000
	39.008	10.992	50.000	

- 190 Abfallbeseitigung und -recycling:** Hierunter zählen alle laufenden Verpflichtungen zur Beseitigung von Abfällen, Verwertung von Reststoffen, Entsorgung radioaktiver Abfälle, Rücknahme von Verpackungen u. Ä. auf gesetzlicher oder behördlicher Grundlage. Sobald eine Außenverpflichtung besteht, einen bestimmten Erfolg herbeizuführen, ist Rückstellungspflicht gegeben. Die konkrete öffentlich-rechtliche Verpflichtung ergibt sich aus Verordnungen,<sup>133</sup> die Einzelheiten zu den Verpflichtungen, den Erzeugnissen und der Ausführung der erforderlichen Maßnahmen bestimmen.<sup>134</sup> Vgl. „Entfernungsverpflichtungen“, „Produktverantwortung“.
- 191 Abfindung:** Für zukünftige Abfindungszahlungen an langjährige Mitarbeiter ist mangels hinreichender Konkretisierung keine Rückstellung zulässig.<sup>135</sup> Für am Bilanzstichtag noch nicht ausgesprochene, aber konkret absehbare Abfindungszahlungen für Mitarbeiter bzw. vertraglich bereits konkretisierte Verpflichtungen sind demgegenüber Rückstellungen zu passivieren.<sup>136</sup>
- 192 Abrechnungsverpflichtungen:** Soweit am Bilanzstichtag Bauleistungen bereits abgenommen (§ 640 BGB), aber noch nicht abgerechnet sind (§ 14 VOB/B), so ist für die Abrechnungskosten eine Rückstellung zu bilden. Hierbei handelt es sich um eine Nebenleistungsverpflichtung zum Bauvertrag, die über die übliche Rechnungsstellung hinaus besondere Berechnungs- und Ab-

<sup>133</sup> Z. B. BattV, VerpackV, Altölv, Lösemittel (HKWAbfV), AltauvoV.

<sup>134</sup> Vgl. WP-Handbuch, Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 106.

<sup>135</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 9.5.1995, IV B 97/94, BFH/NV 1995, S. 970.

<sup>136</sup> Zur Rückstellungsbildung bei Personalmaßnahmen vgl. WENK/JAGOSCH, DStR 2009, S. 1715.

rechnungsmodalitäten umfasst.<sup>137</sup> Gleiches gilt auch für Abrechnungen nach den allgemeinen Bedingungen für Gas- und Elektrizitätsversorgungsunternehmen.<sup>138</sup>

**Abschlussgebühren für Bausparverträge:** Bausparkassen haben eine Verbindlichkeitsrückstellung zu passivieren für die ungewisse Verpflichtung, an Bausparer, die nach Zuteilung auf das Bauspardarlehen verzichten, bei Vertragsabschluss erhobene unverzinsliche Einlagen zurückzuzahlen.<sup>139</sup> Der Rückstellungsbetrag ist anhand von Erfahrungswerten der Vergangenheit zu schätzen. Zum Ausweis einer zweckgebundenen Rücklage im „Fonds zur bauspartechnischen Absicherung“ vgl. weitergehende Literatur.<sup>140</sup> 193

**Altauto/ Altbatterie:** Vgl. „Abfallbeseitigung“. 194

**Altersfreizeit bzw. -mehrurlaub:** Für ältere Arbeitnehmer, die neben ihrem arbeitsvertraglichen Jahresurlaub zusätzlichen Altersmehrurlaub erhalten (z. B. aufgrund Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag), ist keine Drohverlustrückstellung zu bilden.<sup>141</sup> 195

**Altersteilzeitverpflichtungen:**<sup>142</sup> Altersteilzeitvereinbarungen können nach dem ATG in zwei Varianten vorkommen: Modell 1: Der Arbeitnehmer arbeitet während der gesamten Laufzeit mit einer reduzierten Arbeitszeit gegen reduziertes Entgelt. Modell 2 (sog. **Blockmodell**): Der Arbeitnehmer arbeitet in der ersten Phase (**Beschäftigungsphase**) der Laufzeit des Altersteilzeitvertrags mit unverminderter Arbeitszeit bei reduziertem Entgelt. In der zweiten Phase (**Freistellungsphase**) arbeitet der Arbeitnehmer gar nicht mehr, erhält aber unverändert das reduzierte Entgelt. In der Praxis ist das Blockmodell vorherrschend. Rückstellungspflichtige Verpflichtungen bestehen i. H. d. Aufstockungsbeträge (die wirtschaftlich Abfindungscharakter haben) sowie im Falle des Blockmodells für den Erfüllungsrückstand (Arbeitnehmer geht in der Arbeitsphase in Vorleistung). Rückstellungen sind nicht nur für solche Mitarbeiter zu bilden, die bereits einen Altersteilzeitvertrag abgeschlossen haben, sondern auch für die am Bilanzstichtag erwartete Inanspruchnahme von Berechtigten (unter Beachtung von Belastungsgrenzen und rechtlicher Verpflichtung des Arbeitgebers<sup>143</sup>). Die Rückstellung darf nicht um etwaige Erstattungsansprüche der Bundesagentur für Arbeit gekürzt werden; diese sind – soweit die Ansatzkriterien erfüllt sind – als sonstige Vermögensgegenstände zu akti- 196

<sup>137</sup> Vgl. HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 100 Abrechnungskosten.

<sup>138</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 18.1.1995, I R 44/94, BStBl 1995 II S. 742.

<sup>139</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.12.1990, I R 153/86, BStBl 1991 II S. 479; BFH, Urteil v. 12.12.1990, I R 18/89, BStBl 1990 II S. 485; BFH, Urteil v. 12.12.1990, I R 27/88, BFH/NV 1992, S. 8.

<sup>140</sup> Vgl. St/BFA 1/1995, WPg 1995, S. 374.

<sup>141</sup> Vgl. FG Niedersachsen, Urteil v. 15.10.1987, VI 59/85, DB 1988, S. 1976.

<sup>142</sup> Vgl. IDW RS HFA 3.

<sup>143</sup> Vgl. zum TV FlexÜ: HFA, IDW-FN 2009, S. 62.

vieren. Steuerlich wird die Rückstellung abweichend zur Handelsbilanz passiviert.<sup>144</sup>

- 197 Altlasten:** Eine Verpflichtung zur Beseitigung von Altlasten ergibt sich i. d. R. nicht aus gesetzlichen Regelungen, sondern aus behördlichen Verfügungen. Derartige Verfügungen fordern den Bilanzierenden zu einem bestimmten Handeln auf. Der Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung dieser Verpflichtung richtet sich nach dem Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme, d. h. der Wahrscheinlichkeit, dass eine Verfügung erlassen wird. Bei den heutigen Verhältnissen ist davon auszugehen, dass bekannte oder neu entdeckte Altlasten zwangsläufig früher oder später den Behörden bekannt werden und eine Verfügung ergeht. Andererseits reicht das schlichte Vorliegen einer Verdachtsfläche für die Rückstellungsbildung noch nicht aus. Es müssen ausreichend objektive Hinweise für das Vorhandensein von Altlasten (z. B. Schadstoffe im Boden) vorliegen; ein Gutachten kann nicht zwingend für eine Rückstellungsbildung gefordert werden. Ausreichend können auch betriebsinterne Untersuchungen (Bodenproben, chemische Untersuchungen) sein.
- 198 Anpassungsverpflichtungen:** Hierbei handelt es sich um Verpflichtungen, nach denen der Bilanzierende Vorsorge zu treffen hat, dass eine genehmigungspflichtige Anlage im Hinblick auf die Emissions- oder Sicherheitsstandards dem jeweiligen Stand der Technik entspricht. Derartige Anpassungsverpflichtungen sind dann hinreichend konkretisiert, sobald für eine Anlage feststeht, dass die Grenzwerte überschritten werden und eine Nachrüstung erforderlich ist oder dass die Voraussetzungen für die Erstellung einer Sicherheitsanalyse bzw. daraus hervorgehend weitere Sicherheitsvorkehrungen gegeben sind.<sup>145</sup> Etwaige Übergangsfristen müssen allerdings abgelaufen sein, d. h., die Verpflichtung zur Einhaltung der Grenzwerte muss rechtlich bestehen.<sup>146</sup> Eines gesonderten Verwaltungsakts einer Behörde bedarf es für die Rückstellungspflicht nicht.<sup>147</sup> Eine Rückstellung ist nicht zu bilden, wenn der Aufwand zu HK führt. Vgl. „Anschaffungs- und Herstellungskosten“.
- 199 Anschaffungs- und Herstellungskosten:** Eine Rückstellung für künftige AHK kann nur im Einzelfall in Betracht kommen, wenn die AHK eines VG dessen Zeitwert überschreiten. Gewichtigster Anwendungsfall sind von den Energieversorgungsunternehmen gebildete Rückstellungen für die Kosten bestrahlter Brennelemente.<sup>148</sup> Die Herstellung von Brennelementen aus wiederaufbereiteten Brennelementen ist teurer als die Beschaffung neuer Brennelemente. Gleichwohl sind die Energieversorgungsunternehmen im Rahmen der Betriebsgenehmigungen regelmäßig verpflichtet, wiederaufbereitete

<sup>144</sup> Vgl. zur Behandlung in der Steuerbilanz: LfSt Bayern, Schreiben v. 20.3.2008, 10 St 32/St 33; Haufe-Index: 198260; BMF, Schreiben v. 11.11.1999, IV C 2 – S 2176–102/99, BStBl 1999 I S. 959; BODE/HAINZ: DB 2004, S. 2436.

<sup>145</sup> Vgl. MEYER-WEGELIN, in KÜTING/WEBER, HdR, HGB § 249, Rn 105.

<sup>146</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 13.12.2007, IV R 85/05, BFH/NV 2008, S. 1029.

<sup>147</sup> GlA: HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 100 Anpassungsverpflichtungen.

<sup>148</sup> Vgl. KÜTING/KESSLER, DStR 1998, S. 1942.

Brennelemente einzusetzen. Aus diesem Grund ist i. H. d. Differenz zwischen den für die schadlose Verwertung der radioaktiven Abfälle insgesamt aufzuwendenden Entsorgungskosten und dem Marktpreis eines neuen Brennelements eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden. Gleiches gilt für bei Versandhandelsunternehmen üblichen Rückstellungen für Absatzgeschäfte, die am Abschlussstichtag vor einer Rückabwicklung stehen. Der aus diesen realisierte Veräußerungsgewinn ist durch eine Verbindlichkeitsrückstellung zu neutralisieren, die i. H. d. zurückzuerstattenden Kaufpreises, abzüglich des bei Veräußerung abgegangenen Buchwerts des VG, zu berechnen ist.<sup>149</sup> Vgl. „Rücknahmeverpflichtung“.

**Arbeitnehmer:** Aus Arbeitsverhältnissen können sich vielfältige Risiken ergeben, die rückstellungsrelevant sind. Diese können sowohl Verbindlichkeitsrückstellungen als auch Drohverlustrückstellungen begründen, wenn der Arbeitnehmer nicht mehr einsatzfähig ist oder eine für sein Gehalt zu geringe Anforderungen stellende Tätigkeit ausübt und eine Kündigung oder Änderungskündigung nicht möglich ist.<sup>150</sup> Vgl. auch „Abfindung“, „Altersfreizeit und -mehrrurlaub“, „Altersteilzeit“, „Arbeitslosengeld nach § 147a SGB III“, „Beihilfe“, „Berufsausbildung“, „Gratifikationen“, „Jubiläumsaufwendungen“, „Lohnfortzahlung“, „Mutterschutz“, „Schwerbehinderte“, „Soziallasten“, „Sozialplan“, „Tantieme“, „Verdienstsicherung“.

**Arbeitslosengeld nach § 147a SGB III:** Unter bestimmten Voraussetzungen muss der Arbeitgeber an ältere ehemalige Arbeitnehmer gezahltes Arbeitslosengeld der Bundesagentur für Arbeit erstatten. Diese öffentlich-rechtliche Verpflichtung ist rückstellungspflichtig.

**Arzneimittelhersteller:** Keine Rückstellungspflicht für die Verpflichtung zur Analyse und Registrierung bislang zulassungsfreier Arzneimittel.<sup>151</sup> Gleiches gilt für in Werbeprospekten zugesagte unentgeltliche Abgabe von Ärztemustern.<sup>152</sup> Für sog. Nachprämienverpflichtungen aus Haftpflichtversicherungsverträgen besteht Rückstellungspflicht.<sup>153</sup>

**Aufbewahrungspflichten:** Künftige Aufwendungen aus der Erfüllung gesetzlicher Aufbewahrungspflichten für Geschäftsunterlagen (§ 257 HGB, § 147 AO) führen zur Rückstellungspflicht. Einzelheiten und Berechnungsbeispiel vgl. weiterführende Literatur.<sup>154</sup>

**Aufsichtsratsvergütung:** Soweit Aufsichtsratsmitglieder ihre Tätigkeit entgeltlich erbringen, ist die Vergütung am Bilanzstichtag rechtlich entstanden, sodass eine Verpflichtung des Unternehmens besteht. Soweit die Höhe der Vergütung noch nicht feststeht (§ 113 Abs. 1 Satz 2 2. Alt. AktG), ist eine

<sup>149</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 25.1.1996, IV R 114/94, BStBl 1997 II S. 382; Niedersächsisches FG, Urteil v. 4.9.1996, II 97/95, DStRE 1997, S. 534.

<sup>150</sup> Vgl. HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 100 Arbeitnehmer.

<sup>151</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 25.8.1989, II R 95/87, BStBl 1989 II S. 893.

<sup>152</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 20.10.1976, I R 112/76, BStBl 1977 II S. 278.

<sup>153</sup> Zu Einzelheiten vgl. RENZ, StBP 1984, S. 16 und 110; KILLINGER, StBP 1984, S. 108.

<sup>154</sup> Vgl. IDW RH HFA 1.009; Berechnungsbeispiel vgl. HENCKEL, BB 2009, S. 1798; MAUS, BBK 2005, Fach 12, S. 6771.

Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden. Steht dagegen die Höhe der Vergütung aufgrund Satzungsregelung fest (Regelfall), ist eine Verbindlichkeit auszuweisen.

- 205 **Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters:** Für gem. § 89b HGB künftige Ausgleichsansprüche ist eine Rückstellung zu bilden, wenn die Zahlung der Abgeltung der ehemals erbrachten Tätigkeit dient, d. h. keine wirtschaftlichen Vorteile der Zeit nach Vertragsende abgegolten werden.<sup>155</sup> Wird während der Vertragslaufzeit des Handelsvertretervertrags dem Handelsvertreter eine auf den Ausgleichsanspruch anrechenbare Pensionszusage gegeben, ist diese in voller Höhe rückstellungspflichtig.<sup>156</sup>
- 206 **Aussetzungsinsen:** Rückstellungspflicht für ungewisse Verbindlichkeiten. Da der Ausgang eines Rechtsbehelfs regelmäßig unsicher ist, ist die für die Passivierung gebotene Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme hinreichend konkretisiert.<sup>157</sup>
- 207 **Ausstehende Rechnungen:** Für bis zum Bilanzstichtag empfangene Lieferungen und Leistungen, für die bis zur Bilanzaufstellung noch keine Rechnungen vorliegen, ist eine Rückstellung zu bilden; ansonsten besteht die Pflicht zur Passivierung einer Verbindlichkeit.

#### Beispiel

Bei einem Unternehmen ist 14 Tage nach dem Bilanzstichtag Buchungsschluss für die Kreditorenbuchhaltung, um den engen Zeitplan für die Aufstellung von JA einhalten zu können. Die zwischen Buchungsschluss Kreditorenbuchhaltung und der endgültigen Bilanzaufstellung eingehenden, das abgelaufene Geschäftsjahr betreffenden Rechnungen werden als Rückstellung für ausstehende Rechnungen unter den sonstigen Rückstellungen erfasst.

Die Rechnungen sind als Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen auszuweisen. Aus Wesentlichkeitsgründen wird der Ausweis unter sonstige Rückstellungen aber im Regelfall nicht zu beanstanden sein.

- 208 **Avalprovisionen:** Für auf zukünftige Zeiträume der Kreditgewährung entfallende Avalprovisionen kann weder eine Verbindlichkeits- noch eine Drohverlustrückstellung gebildet werden.<sup>158</sup>
- 209 **Baulast:** Die gegen Entgelt übernommene öffentlich-rechtliche Verpflichtung eines Parkhausunternehmens, eine bestimmte Anzahl von Pkw-Stellplätzen zur Vermietung zum üblichen Mietzins bereitzuhalten, ist in zeitlicher Hinsicht nicht hinreichend konkretisiert, sodass keine Rückstellung auszuweisen ist.<sup>159</sup>
- 210 **Bausparkassenabschlussgebühr:** Vgl. „Abschlussgebühren für Bausparverträge“.

<sup>155</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 24.1.2001, DB 2001, S. 1227.

<sup>156</sup> Vgl. FinMin NRW, Schreiben v. 28.2.1967, BStBl 1967 II S. 91.

<sup>157</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 8.11.2000, I R 10/98, BStBl 2001 II S. 349.

<sup>158</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.12.1991, IB R 28/91, BStBl 1992 II S. 600.

<sup>159</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 3.5.1983, VIII R 100/81, BStBl 1983 II S. 572.

- Beihilfe:** Bilanzierende, die Pensionären und Mitarbeitern während der Zeit ihres Ruhestands Beihilfen für Krankheits-, Geburts- und Todesfälle gewähren, haben eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden. Der Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte ist nicht anwendbar, weil die Verpflichtung nach Beendigung des Schwebezustands zu erfüllen ist und insoweit ein Verpflichtungsüberschuss besteht.<sup>160</sup> 211
- Bergschäden:** Aufgrund der §§ 114 ff. BBergG besteht eine Haftung für Bergbauunternehmen für an der Erdoberfläche unmittelbar oder mittelbar entstehende Sachschäden. Zu unterscheiden sind Rückstellungen für Bergschäden, die bereits entstanden sind, der Höhe nach aber noch nicht feststehen, und Rückstellungen für künftige Bergschäden, die bereits durch Abbaumaßnahmen verursacht, aber noch nicht entstanden oder erkannt sind.<sup>161</sup> Zu den rückstellungspflichtigen Aufwendungen zählen auch die Aufwendungen für die Ermittlung der Schadensursache, Schadenshöhe und der Person des Schädigers.<sup>162</sup> 212
- Berufsausbildung:** Eine Drohverlustrückstellung ist zu bilden, wenn Unternehmen über ihren eigenen Bedarf hinaus aus politischer und sozialer Verantwortung Auszubildende beschäftigen und der Wert des Anspruchs auf die Arbeitsleistung der Auszubildenden deutlich hinter den Aufwendungen für die Ausbildungsverpflichtung zurückbleibt.<sup>163</sup> Die Bewertung der Arbeitsleistung, die im Rahmen des Ausbildungsverhältnisses von dem Auszubildenden erbracht wird, erfolgt anhand der insoweit ersparten Aufwendungen für ausgebildete Arbeitnehmer. Für die Ausbildungsverhältnisse des eigenen Bedarfs (inkl. eines Reservebestands) ist grundsätzlich die Ausgeglichenheitsvermutung des schwebenden Arbeitsverhältnisses anzunehmen.<sup>164</sup> 213
- Berufsgenossenschaftsbeiträge:** Für die zu leistenden Beiträge des abgelaufenen Geschäftsjahrs ist eine Rückstellung zu bilden. Zu den Berufsgenossenschaftsbeiträgen zählt auch die Umlage für das Insolvenzgeld. 214

**Beispiel**

Ein Unternehmen stellt im Februar 03 den JA zum 31.12.02 auf. Die Meldung der beitragsrelevanten Arbeitslöhne für das Jahr 02 an die Berufsgenossenschaft liegt vor; ein Bescheid der Berufsgenossenschaft für das Jahr 02 existiert zu diesem Zeitpunkt noch nicht.

Die Rückstellung wird zweckmäßigerweise auf Basis des Beitragsbescheids der Berufsgenossenschaft für das Jahr 01 mit den dortigen Parametern (Beitragsfüße) berechnet, es sei denn, es liegen begründete Erkenntnisse vor, dass sich die Parameter wesentlich ändern werden. Soweit im Bescheid für 01 ein Rabatt für Schadensfreiheit gewährt worden ist, kann dieser nur

<sup>160</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 30.1.2002, I R 71/00, BStBl. II 2003, S. 279.

<sup>161</sup> Vgl. WP-Handbuch, Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 116.

<sup>162</sup> Vgl. SCHÜLEN, WPg 1983, S. 663.

<sup>163</sup> Vgl. KESSLER; DStR 1994, S. 1291.

<sup>164</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 3.2.1993, I R 37/91, BStBl 1993 II S. 441; BFH, Urteil v. 25.1.1984, I R 7/80, BStBl 1984 II S. 344.

bei der Rückstellungsberechnung 02 angewendet werden, wenn in 02 keine Schadensfälle aufgetreten sind.

- 215 Besserungsschein:** Soweit Gläubiger auf ihre Forderungen verzichten unter der Voraussetzung, dass das Unternehmen bei besserem Geschäftsgang in späteren Jahren einen Teil seines Gewinns den Gläubigern zur Verfügung stellt, ist bei Eintritt des besseren Geschäftsgangs (der im Regelfall im Besserungsschein spezifiziert ist, z. B. Ausweis eines Bilanzgewinns ohne Berücksichtigung des Besserungsscheins) eine Verbindlichkeit im JA zu passivieren.<sup>165</sup> Eine Rückstellung kommt nur in Betracht, wenn wegen Unsicherheiten über Höhe oder Grund keine Verbindlichkeit gebildet werden kann.
- 216 Betriebsprüfung:** Rückstellungen sind nicht allein deshalb zulässig, weil erfahrungsgemäß bei einer steuerlichen Außenprüfung mit Steuernachforderungen zu rechnen ist.<sup>166</sup> Soweit aber voraussichtlich strittige Einzelsachverhalte bestehen, ist eine Rückstellung zu bilden, auch wenn den Finanzbehörden der Sachverhalt noch nicht bekannt ist. Es ist für die Rückstellungsbildung nicht erforderlich, dass mit der Betriebsprüfung bereits begonnen wurde und der Prüfer Sachverhalte beanstandet hat bzw. mit der konkreten Überprüfung befasst ist.<sup>167</sup>

#### Beispiel

Das Unternehmen hat im Geschäftsjahr 01 einen Sachverhalt nach einer vertretbaren steuerlichen Beurteilung durch den Steuerberater des Unternehmens bilanziert. Das Finanzamt hat im Rahmen der Veranlagung für 01 den Sachverhalt nicht aufgegriffen und wie in der Steuererklärung beantragt veranlagt. Bei Aufstellung des JA zum 31.12.02 wird bekannt, dass für derartige Fälle ein Musterverfahren beim BFH anhängig ist, dessen Ausgang ggf. zu einer für das Unternehmen nachteiligen steuerlichen Beurteilung des Sachverhalts kommen kann.

Das Unternehmen hat eine Verbindlichkeitsrückstellung für das Steuerisiko zu bilden, da durch das anhängige Musterverfahren hinreichende Konkretisierung gegeben ist.

- 217 Buchführung:** Für das abgelaufene Geschäftsjahr betreffende laufende Buchführungsarbeiten, die nach dem Bilanzstichtag vorgenommen werden (z. B. Buchführung für Monat Dezember), ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden, da es sich um eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung nach § 238 HGB handelt.<sup>168</sup>

<sup>165</sup> Vgl. WP-Handbuch, Bd I, 13. Aufl., Abschn. F, Rz 263, 347.

<sup>166</sup> Vgl. HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 100 Betriebsprüfungsrisiko; a. A.: ADS, 6. Aufl., § 253 HGB, Rz 216.

<sup>167</sup> A. A.: BFH, Urteil v. 16.2.1996, I R 73/95, BStBl 1996 II S. 592.

<sup>168</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 25.3.1992, I R 69/91, BStBl 1992 II S. 1010.

- Bürgschaft:** Eine Verbindlichkeitsrückstellung<sup>169</sup> für drohende Inanspruchnahme ist dann zu bilden, wenn eine Inanspruchnahme des Bürgen droht. Es ist nicht erforderlich, dass bis zur Bilanzaufstellung die Inanspruchnahme bereits erfolgt ist.<sup>170</sup> Verwertbare Sicherheiten sind bei der Rückstellungsbewertung zu berücksichtigen. Demgegenüber ist bei Passivierung der Bürgschaftsverpflichtung eine Rückgriffsforderung gegen den Hauptschuldner zu aktivieren, die zumeist wertzuberichtigten ist.<sup>171</sup> 218
- Bußgeld:** Für Rechtsverstöße, die bis zum Bilanzstichtag begangen wurden, ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden, soweit mit der Verhängung von Bußgeldern (z. B. Sanktionen des Kartell- oder Umweltrechts, EU-Geldbußen<sup>172</sup>) zu rechnen ist.<sup>173</sup> 219
- Chartervertrag:** Eine Drohverlustrückstellung ist für Zeitcharterverträge zu bilden, wenn aus dem Vertrag – unter Berücksichtigung der für die Fremdfinanzierung des Schiffs zu zahlenden Darlehenszinsen – ein Verlust droht.<sup>174</sup> 220
- Datenbereinigung:** Soweit aufgrund von Bestimmungen des Bundesdatenschutzgesetzes oder privatrechtlichen Vereinbarungen Verpflichtungen zum Löschen von gespeicherten Daten entstehen (z. B. Löschung personenbezogener Daten nach einer bestimmten Zeitperiode), sind die dadurch entstehenden Aufwendungen im Geschäftsjahr der Speicherung der Daten rückstellungspflichtig.<sup>175</sup> 221
- Datenschutz:** Soweit vor dem Bilanzstichtag begangene Verstöße gegen das Bundesdatenschutzgesetz oder andere Rechtsgrundlagen, die Ansprüche Dritter begründen, bei Bilanzaufstellung bekannt sind, sind für die daraus entstehenden Aufwendungen (z. B. zur Berichtigung oder Löschung von Daten) Rückstellungen zu bilden. Ggf. ist darüber hinaus auf Basis von Erfahrungswerten eine Pauschalrückstellung für noch nicht bekannte Verstöße zu bilden.<sup>176</sup> 222
- Datenzugriff der Finanzverwaltung:** Aufgrund der Verpflichtungen aus §§ 146, 147 AO, ergänzt durch die Grundsätze zum Datenzugriff für die Finanzverwaltung,<sup>177</sup> ist für die gem. § 147 Abs. 6 Satz 3 AO erforderlichen Aufwendungen eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden.<sup>178</sup> 223

<sup>169</sup> A. A.: NAUMANN, BB 1998, S. 529, der bei Bürgschaftsübernahme gegen Entgelt für den Ansatz einer Drohverlustrückstellung plädiert.

<sup>170</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 15.10.1998, IV R 8/98, BStBl 1999 II S. 333 mwN.

<sup>171</sup> Vgl. HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 100 Bürgschaft.

<sup>172</sup> Vgl. LÜDEKE, BB 2004, S. 1436.

<sup>173</sup> Vgl. WP-Handbuch, Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 120.

<sup>174</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 11.2.1988, IV R 191/85, BStBl 1988 II S. 661.

<sup>175</sup> Vgl. BLENKERS/CZISZ/GERL, 1994, S. 261 ff.; WP-Handbuch, Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 121.

<sup>176</sup> Vgl. HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 100 Datenschutz.

<sup>177</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 16.7.2001, Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU), IV D 2 – S 0316–136/01, BStBl 2001 I S. 401.

<sup>178</sup> Vgl. GROSS/MATHEIS/LINDGENS, DStR 2003, S. 921; ZWIRNER/KÜNKELE, BRZ 2009, S. 113; a. A.: OFD-Rheinland, Schreiben v. 5.11.2008, S 2137 – St 141–02/2008, DB 2008, S. 2730.

- 224 **Dekontaminationsverpflichtungen:** Vgl. „Altlasten“.
- 225 **Deputatverpflichtungen:** Eine Verbindlichkeitsrückstellung für der Höhe nach ungewisse Verpflichtungen ist zu bilden, wenn ähnliche wiederkehrende Leistungspflichten bestehen.<sup>179</sup> Oftmals wird die Höhe der Deputatverpflichtung feststehen, sodass eine Verbindlichkeit auszuweisen ist. Soweit es sich um Verpflichtungen im Rahmen von Pensionsverpflichtungen handelt, besteht für Altzusagen (Rz 74) das Passivierungswahlrecht gem. Art. 28 EGHGB.
- 226 **Devisentermingeschäfte:** Zum Begriff vgl. § 246 Rz 72. Zu Bewertungseinheiten vgl. § 254 Rz 12. Soweit keine Bewertungseinheit vorliegt, sind ggf. Drohverlustrückstellungen zu bilden.<sup>180</sup> Neben dem Währungsrisiko besteht bei Devisentermingeschäften auch ein von der Bonität des Geschäftspartners abhängiges Erfüllungsrisiko, das ebenfalls eine Rückstellungsbildung erforderlich machen kann.<sup>181</sup>
- 227 **Druckbeihilfen:** Für die bedingte Verpflichtung eines Verlags zur Rückzahlung der von Autoren erhaltenen Druckbeihilfen bei Erreichen bestimmter Absatzzahlen ist eine Rückstellung zu bilden,<sup>182</sup> soweit das Erreichen der Absatzzahlen am Bilanzstichtag erwartet wird.
- 228 **Einkaufskontrakte:** Soweit für am Bilanzstichtag bestellte, aber noch nicht gelieferte VG, wenn sie bereits im Bestand wären, nach § 253 Abs. 4 Satz 2 HGB eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich wäre, ist eine Drohverlustrückstellung zu bilden.<sup>183</sup>
- 229 **Entfernungsverpflichtungen:** Soweit öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Verpflichtungen (z. B. nach Ablauf eines Konzessions- oder Gestattungsvertrags) bestehen, Einrichtungen oder Anlagen von einem Grundstück zu entfernen, ist hierfür eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden.<sup>184</sup> Sieht allerdings ein Bewilligungsbescheid zwar vor, dass der Bilanzierende die Anlage zu entfernen hat, besteht aber gleichzeitig ein Recht der Behörde, die Anlage auf staatliche Kosten beizubehalten, fehlt es an der hinreichenden Konkretisierung, sodass keine Rückstellung gebildet werden darf.<sup>185</sup> Die Rückstellung ist als sog. Verteilungsrückstellung über die Laufzeit des Vertrags anzusammeln. Vgl. „Abbruchkosten“.
- 230 **Entsorgungsverpflichtungen:** Hierzu zählen Rücknahmeverpflichtungen für Altbatterien, Altautos, Elektroaltgeräte. Gleichmaßen sind hier Entsorgungsverpflichtungen für Abfälle des Unternehmens als Verbindlichkeitsrückstel-

<sup>179</sup> Vgl. WP-Handbuch, Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 123.

<sup>180</sup> Vgl. zur Bewertung GEBHARDT/BREKER, DB 1991, S. 1534.

<sup>181</sup> Vgl. IDW, IDW-FN 2009, S. 16.

<sup>182</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 3.7.1997, IV R 49/96, BStBl 1996 II S. 244; MOXTER, BB 1998, S. 2466; a. A.: HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 100 Druckbeihilfe

<sup>183</sup> Vgl. IDW RS HFA 4, Tz 30.

<sup>184</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 28.3.2000, VIII R 13/99, BStBl 2000 II S. 612.

<sup>185</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.12.1991, IV R 28/91, BStBl 1992 II S. 600.

lung zu passivieren, da durch die Vorschriften des Abfallrechts eine sanktionsbewehrte Außenverpflichtung des Unternehmens besteht.<sup>186</sup>

**ERA-Anpassungsfonds:** Für Anpassungsverpflichtungen aufgrund eines Entgelttarifvertrags (ERA-TV) der Metall- und Elektroindustrie sind nicht ausgezahlte Tariferhöhungen, die in einem Anpassungsfonds gesammelt werden, als Verbindlichkeitsrückstellung zu behandeln. Bei der Bewertung der Rückstellung sind die Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung mit einzubeziehen.<sup>187</sup> 231

**Erbbaurecht:** Für ein bestehendes Erbbaurecht kann ggf. eine Rückstellung für drohende Verluste zu bilden sein, z. B. aufgrund mangelnder Nutzungsmöglichkeit.<sup>188</sup> 232

**Erfolgprämien:** Werden Arbeitnehmern Erfolgsprämien, Tantiemen, Gratifikationen oder andere gewinnabhängige Vergütungen vor dem Bilanzstichtag zugesagt, so sind hierfür Verbindlichkeitsrückstellungen in dem Geschäftsjahr zu bilden, an deren Erfolg (z. B. Jahresüberschuss, EBIT) die Erfolgsprämie geknüpft ist. Dies gilt auch, wenn die Erfolgsprämie an die Arbeitnehmer erst nach Ablauf mehrerer Jahre und unter der Bedingung weiterer Betriebszugehörigkeit ausgezahlt wird, allerdings der Höhe nach in bis zum Bilanzstichtag verwirklichten Merkmalen bemessen wird.<sup>189</sup> 233

**Erneuerungsverpflichtung:** Soweit ein Mieter oder Pächter verpflichtet ist, durch bestimmungsgemäße Nutzung im Zeitablauf unbrauchbar werdende Anlagen, die wirtschaftlich verbraucht sind, durch neue zu ersetzen, ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden. Der Miet- bzw. Pachtvertrag stellt ein schwebendes Geschäft dar. Durch die in der Vergangenheit erfolgte Nutzung der Anlagen ist jedoch ein Erfüllungsrückstand entstanden, der ratierlich als sog. echte Ansammlungsrückstellung zu passivieren ist.<sup>190</sup> Berechnungsbeispiel vgl. „Abbruchkosten“. 234

**Garantie:** Soweit bei vom Bilanzierenden abgegebenen Garantien eine Inanspruchnahme droht, ist eine Rückstellung zu passivieren. Regelmäßig erfolgt dies bei sog. „Garantien auf erstes Anfordern“, bei denen alle Einwendungsmöglichkeiten des Garanten ausgeschlossen sind. Wirtschaftlich betrachtet ist der Übergang zwischen einer Bürgschaft und einer Garantie fließend. Zu Garantien im weiteren Sinne rechnen auch sog. harte Patronatserklärungen<sup>191</sup> (§ 251 Rz 33). Die Höhe der Inanspruchnahme kann ggf. mittels Schätzverfahren ermittelt werden.<sup>192</sup> Vgl. „Bürgschaft“, „Gewährleistung“. 235

<sup>186</sup> Vgl. MAYR, DB 2003, S. 742; a. A.: BFH, Urteil v. 8.11.2000, I R 6/96, BStBl 2001 II S. 570.

<sup>187</sup> Vgl. HFA, IDW-FN 2004, S. 38, 305.

<sup>188</sup> Vgl. HÜTZ, StBP 1983, S. 6.

<sup>189</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 7.7.1983, IV R 47/80, BStBl 1983 II S. 753.

<sup>190</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 3.12.1991, VIII R 88/87, BStBl 1993 II S. 89.

<sup>191</sup> Vgl. IDW, RH HFA 1.013.

<sup>192</sup> Vgl. HOMMEL/SCHULTE, BB 2004, S. 1674.

- 236 **Geschäftsbericht:** Die Verpflichtung zur Erstellung eines Geschäftsberichts ist rückstellungspflichtig.<sup>193</sup>
- 237 **Geschäftsrisiko:** Ein Ansatz einer Rückstellung für allgemeine Geschäftsrisiken, die sich etwa aus einer zukünftig notwendigen Geschäftsverlegung oder der Gefahr der Verschlechterung der künftigen Ertragslage ergeben, ist nicht zulässig.<sup>194</sup>
- 238 **Geschäftsunterlagen:** Vgl. „Aufbewahrungspflichten“.
- 239 **Gewährleistung:** Rückstellungen für Gewährleistungsverpflichtungen bestehen regelmäßig gegenüber Vertragspartnern. Gewährleistungsverpflichtungen können auf vertraglicher (Zusicherung von Eigenschaften) oder gesetzlicher (z. B. § 477 BGB) Grundlage entstehen. Die Verpflichtungen betreffen z. B. kostenlose Nacharbeiten, Ersatzlieferungen, Minderungen, Rückgewährungen nach Rücktritt vom Vertrag, Schadensersatzleistungen. Die Rückstellung kann entweder als Einzelrückstellung für konkrete Einzelfälle oder als Pauschalrückstellung (z. B. ein anhand von Erfahrungswerten ermittelter Prozentsatz vom garantiebehafteten Umsatz) berechnet werden. Die Höhe der Inanspruchnahme kann ggf. mittels Schätzverfahren ermittelt werden.<sup>195</sup> Die Bewertung erfolgt i. H. d. zu erwartenden Aufwendungen für die Erfüllung der Verpflichtung, d. h., es sind sämtliche Aufwendungen einzubeziehen (Vollkosten). Eine vom Käufer nach dem Bilanzstichtag bis zum Tag der Bilanzaufstellung erfolgte Erklärung des Rücktritts vom Kaufvertrag ist wertbegründend und nicht in der Rückstellung zu berücksichtigen, soweit am Bilanzstichtag der Rücktritt nicht wahrscheinlich war.<sup>196</sup> Wurden allerdings am Bilanzstichtag bereits Verhandlungen über einen möglichen Rücktritt geführt und war die Ausübung des Rücktritts am Bilanzstichtag wahrscheinlich, ist dies der Rückstellungsbewertung zugrunde zu legen. Eine Verpflichtung zur Rücknahme einer mangelhaften Lieferung ist mit dem zurückzuzahlenden Kaufpreis abzüglich des Zeitwerts der mangelhaften Ware zu bewerten.<sup>197</sup> Soweit Automobilhersteller Gewährleistungsverpflichtungen gegenüber ihren Vertragshändlern durch die Erteilung von Gutschriften für die vom Hersteller gelieferten und vom Händler verwendeten Ersatzteile erfüllen, sind der Rückstellung die Nettopreise der Vertragshändler und nicht die eigenen Aufwendungen (Selbstkosten) zugrunde zu legen.<sup>198</sup> Bestehen am Bilanzstichtag Rückgriffsansprüche gegen Dritte, ist deren Aktivierung zu prüfen. Zur Berücksichtigung nicht aktivierbarer Rückgriffsansprüche bei der Rückstellungsbewertung vgl. § 253 Rz 40. Wegen Gewährleistungsverpflichtungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB), vgl. Rz 187.

<sup>193</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 23.7.1980, I R 28/77, BStBl 1981 II S. 62.

<sup>194</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 24.8.1972, VIII R 31/70, BStBl 1972 II S. 943.

<sup>195</sup> Vgl. HOMMEL/SCHULTE, BB 2004, S. 1674.

<sup>196</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 28.3.2000, VIII R 77/96, DStR 2000, S. 1176.

<sup>197</sup> A. A.: BMF, Schreiben v. 21.1.2002, IV A 6 – S 2137–1402, WPg 2002, S. 390.

<sup>198</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 13.11.1991, I R 129/90, BStBl 1992 II S. 519.

- Gewerbsteuer:** Die für das laufende Geschäftsjahr anfallende voraussichtliche Gewerbesteuerabschlusszahlung ist als Verbindlichkeitsrückstellung (Steuer-rückstellung) zu passivieren. Gleiches gilt für auf vorangegangene Geschäftsjahre zu erwartende Nachzahlungen aufgrund geänderter Veranlagung (z. B. infolge einer Betriebsprüfung). Bis zum Bilanzstichtag aufgelaufene bzw. zu erwartende Zinsen (§§ 233a-237 AO), Säumniszuschläge (§ 240 AO) oder Verspätungszuschläge (§ 152 AO) sind ebenfalls zu passivieren (Ausweis unter Verbindlichkeiten oder – soweit die Höhe unsicher ist – unter sonstige Rückstellungen). 240
- Gewinnabhängige Vergütung:** Vgl. „Erfolgsprämien“. 241
- Gleitzeitguthaben:** Haben Arbeitnehmer (z. B. aufgrund Betriebsvereinbarung) bis zum Bilanzstichtag Gleitzeitguthaben erworben, ist hierfür eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden. Es handelt sich um einen Erfüllungsrückstand, der vom Arbeitgeber im neuen Geschäftsjahr auszugleichen ist. Die Bewertung hat unter Einbeziehung der Sozialversicherungsanteile des Arbeitgebers zu erfolgen. Berechnungsbeispiel vgl. „Urlaub“. Bestehen sowohl Verpflichtungen des Arbeitgebers aus Gleitzeitguthaben als auch Ansprüche gegen Arbeitnehmer, die am Bilanzstichtag gegenüber der Normalarbeitszeit Minderzeiten erbracht haben, sind diese separat zu bilanzieren. Die Verpflichtungen sind als Verbindlichkeitsrückstellung zu passivieren. Die Ansprüche des Arbeitgebers sind im Regelfall als sonstige Vermögensgegenstände zu aktivieren; Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass der Arbeitnehmer allein darüber entscheiden kann, ob überhaupt ein Minussaldo auf dem Gleitzeitkonto entsteht und wie dieser ausgeglichen werden soll. Hat allerdings der Arbeitgeber einseitig das Entstehen eines Minussaldos angeordnet (z. B. im Falle wesentlicher Auftragsrückgänge), scheidet ein Ansatz eines VG aus.<sup>199</sup> 242
- Gratifikationen:** Vgl. „Erfolgsprämien“. 243
- Gruben- und Schachtversatz:** Vgl. „Bergschäden“. 244
- Haftpflicht:** Derartige Ansprüche können aus positiver Vertragsverletzung gegenüber Vertragspartnern oder unerlaubter Handlung (§§ 823 ff. BGB), anderen gesetzlichen Vorschriften aus Gefährdungshaftung (z. B. ProdHaftG, UmweltHG) entstehen. Haftpflichtverbindlichkeiten gegenüber Vertragspartnern werden regelmäßig durch Gewährleistungsrückstellungen abgedeckt (vgl. „Gewährleistung“). Haftungsinanspruchnahmen durch Dritte sind dann rückstellungspflichtig, wenn bis zur Bilanzaufstellung Schadensersatzansprüche geltend gemacht werden bzw. konkrete Tatsachen über das Vorliegen eines anspruchsbegründenden Sachverhalts bekannt sind; pauschale Rückstellungen sind unzulässig.<sup>200</sup> Bestrittene Rückgriffsansprüche (z. B. gegen Versicherungen) dürfen nicht aktiviert und auch nicht rückstellungsmindernd berücksichtigt werden. Unbestrittene Rückgriffsansprüche können dagegen rückstellungsmindernd berücksichtigt werden, ohne dass hierin ein Verstoß gegen den Einzelbewertungsgrundsatz gesehen wird.<sup>201</sup> Soweit aber die Voraussetzungen für die Aktivierung des Rückgriffsanspruchs vorliegen (z. B. Schadensmeldung 245

<sup>199</sup> Vgl. zu Einzelheiten: HFA, IDW-FN 2009, S. 322.

<sup>200</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 30.6.1983, IV R 41/81, BStBl 1984 II S. 263.

<sup>201</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 17.2.1993, X R 60/89, BStBl 1993 II S. 437.

an den Versicherer), ist dieser als VG zu aktivieren und die Rückstellung in voller Verpflichtungshöhe auszuweisen.

- 246 **Handelsvertreter:** Vgl. „Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters“.
- 247 **Hauptversammlung:** Die gesetzliche Verpflichtung (§ 120 Abs. 1 Satz 1 AktG), in den ersten acht Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahrs eine Hauptversammlung abzuhalten, begründet eine Außenverpflichtung des Unternehmens, sodass für die erwarteten Aufwendungen eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden ist.<sup>202</sup> Zwar werden auf einer Hauptversammlung auch regelmäßig nicht das abgelaufene Geschäftsjahr betreffende Tagesordnungspunkte behandelt (z. B. Durchführung von Kapitalmaßnahmen, Wahl von Mitgliedern des Aufsichtsrats, Wahl des Abschlussprüfers). Es werden aber regelmäßig die gesetzlichen Verpflichtungen, das abgelaufene Geschäftsjahr betreffend (Entlastung von Vorstand und Aufsichtsrat, Vorlage von JA/KA), erfüllt, sodass Rückstellungspflicht besteht. Es sind die gesamten, mit der Einladung und Durchführung der HV erwarteten Aufwendungen in die Rückstellung mit einzubeziehen.
- 248 **Heimfall:** Soweit eine Verpflichtung eines Mieters, Pächters oder Erbbauberechtigten besteht, eigene Anlagen unter bestimmten Voraussetzungen entschädigungslos zu übereignen, ist dies bei der Bemessung der planmäßigen Abschreibungen auf die Anlage und nicht durch Rückstellungsbildung zu berücksichtigen. Eine Rückstellungspflicht besteht nur insoweit, als bei der Übergabe der Anlagen noch bestimmte Ausgaben erforderlich sind.<sup>203</sup>
- 249 **Herstellungskosten:** Vgl. „Anschaffungs- und Herstellungskosten“.
- 250 **Herstellungskostenbeiträge:** Soweit ein Unternehmen HK-Zuschüsse von Kunden erhält, die verkaufspreismindernd zu berücksichtigen sind, sind diese gewinnerhöhend zu berücksichtigen. In derselben Höhe ist gleichzeitig eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden, die über die voraussichtliche Dauer der Lieferverpflichtung aufzulösen ist. Dies gilt auch, wenn am Bilanzstichtag keine schwebenden Geschäfte bestehen, soweit ein faktischer Leistungszwang besteht.<sup>204</sup>
- 251 **IFRS-Umstellung:** Aufwendungen für eine IFRS-Umstellung sind rückstellungspflichtig, soweit eine Außenverpflichtung besteht. Dies trifft aber nur für die gem. § 315a HGB verpflichteten Mutterunternehmen zu, die geregelte Kapitalmärkte i. S. d. EU-Rechts in Anspruch nehmen bzw. einen Antrag auf Zulassung zu einem organisierten Markt i. S. v. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG gestellt haben. Hieraus ergibt sich eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung, die im Jahr des Erfüllens der Voraussetzungen (Antragstellung auf Zulassung zu einem organisierten Markt) rückstellungspflichtig ist. Liegt demgegenüber am Abschlussstichtag lediglich die begründete Absicht vor, einen derartigen Antrag zu stellen, liegt noch keine rechtliche Verbindlichkeit vor. In die Rückstellungsbewertung sind die erwarteten internen und externen Aufwendungen (nicht: AHK für aktivierungspflichtige VG) für die Umstellung einzubeziehen.

<sup>202</sup> A. A.: BFH, Urteil v. 23.7.1980, I R 28/77, BStBl 1981 II S. 62.

<sup>203</sup> Vgl. WP-Handbuch, Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 130.

<sup>204</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 29.11.2000, I R 87/99, BStBl 2002 II S. 655.

**Beispiel**

Die AG hat im Freiverkehr gehandelte Aktien begeben und veröffentlicht ausschließlich JA und KA nach HGB. Im Juni 01 stimmt die Hauptversammlung dem Vorschlag von Vorstand und Aufsichtsrat zu, zur Stärkung der Kapitalbasis eine Kapitalerhöhung verbunden mit einem Segmentwechsel in den geregelten Markt durchzuführen. Der Antrag auf Zulassung zum geregelten Markt wird im Dezember 01 gestellt. Aufgrund der anstehenden Umstellung der Rechnungslegung auf IFRS werden (neben nicht rückstellungsfähigen Investitionen in Hard- und Software) folgende Aufwendungen erwartet:

Externe Beratungskosten zur Umstellung der IT	300 TEUR
Interne Personalkosten zur Durchführung der IFRS-Umstellung	200 TEUR

Darüber hinaus werden zwei weitere Mitarbeiter im Rechnungswesen benötigt, für die Personalkosten von jährlich 80 TEUR erwartet werden.

Es ist eine Rückstellung i. H. v. 500 TEUR zu bilden, da eine Außenverpflichtung des Unternehmens am Bilanzstichtag begründet ist. Die Personalkosten der beiden einzustellenden Mitarbeiter sind nicht zurückzustellen, da hier die Ausgeglichenheitsvermutung bei Dauerschuldverhältnissen gilt (vgl. Rz 163).

**Instandhaltung:** Zur unterlassenen Instandhaltung vgl. Rz 171. Aufwendungen für Großreparaturen sind mangels Außenverpflichtung nicht rückstellungsfähig (zur Übergangsregelung für in Vorjahren gebildete sog. Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB aF vgl. Rz 344). 252

**Insolvenzversicherung:** Vgl. Rz 95. 253

**Inspektionsverpflichtung:** Vgl. „Sicherheitsinspektionen“. 254

**Jahresabschluss:** Kosten für die Erstellung, Prüfung und Offenlegung des JA und LB sind rückstellungspflichtig. Für die Erstellung und Offenlegung bestehen öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in Form der handelsrechtlichen Vorschriften. Auch Aufwendungen für die freiwillige Prüfung des JA sind rückstellungspflichtig, soweit eine auf privatrechtlicher Grundlage bestehende Verpflichtung des Unternehmens (z. B. in Satzung/Gesellschaftsvertrag, Kreditverträgen) vorliegt.<sup>205</sup> Weiterhin sind die voraussichtlichen Aufwendungen für die Erstellung der betrieblichen Steuererklärungen für das abgelaufene Geschäftsjahr rückstellungspflichtig.<sup>206</sup> Unter dem Aspekt der wirtschaftlichen Verursachung ist es unerheblich, ob die JA-Kosten Verpflichtungen gegenüber Dritten begründen oder als interne Aufwendungen anfallen.<sup>207</sup> 255

<sup>205</sup> Vgl. St/HFA 2/1973, WPg 1973 S. 503.

<sup>206</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 19.3.1998, IV R 1/93, BStBl 1993 II S. 352.

<sup>207</sup> Vgl. WP-Handbuch, Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 132.

- 256 **Jubiläum:** Erhalten Mitarbeiter aus Anlass von Dienstjubiläen (z. B. 10, 25, 40 Dienstjahre) zugesagte oder aufgrund betrieblicher Übung Zuwendungen (Bar- und/oder Sachzuwendungen), sind diese grundsätzlich als nachträgliche Vergütung für die Arbeitsleistungen anzusehen und dementsprechend in den einzelnen Perioden anteilig in der Handelsbilanz zurückzustellen.<sup>208</sup> Steuerlich bestehen spezielle Anforderungen an die Konkretisierung (u. a. Schriftformerfordernis, Mindestzugehörigkeit).<sup>209</sup>
- 257 **Körperschaftsteuer:** Vgl. „Gewerbsteuer“.
- 258 **Konzernhaftung:** Vgl. „Verlustausgleichsverpflichtung“, „Verlustübernahmeverpflichtung“.
- 259 **Kulanz:** Vgl. Rz 187.
- 260 **Latente Steuern:** Vgl. § 274 Rz 35. Kleine Kapitalgesellschaften i. S. v. § 267 HGB, die nicht freiwillig § 274 HGB anwenden, haben gleichwohl nach § 249 Abs. 1 HGB Rückstellungen für latente Steuern auszuweisen<sup>210</sup> (§ 274a Rz 5).
- 261 **Leasingvertrag:** Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Leasingverhältnissen kommen sowohl beim Leasinggeber als auch beim Leasingnehmer in Betracht. Im Falle der Bilanzierung des Leasinggegenstands beim Leasinggeber ist beim Leasingnehmer eine Drohverlustrückstellung dann zu bilden, wenn die noch zu erbringenden Leasingraten den quantifizierbaren Beitrag der Nutzung des Leasinggegenstands für den Unternehmenserfolg übersteigen. Dies ist oftmals dann geboten, wenn die Leasingraten progressiv verlaufen, wobei es sich dann nicht um eine Drohverlustrückstellung, sondern um eine Verbindlichkeitsrückstellung wegen Erfüllungsrückstands handelt.<sup>211</sup> Beim Leasinggeber kommt eine Drohverlustrückstellung dann zum Ansatz, wenn die zukünftigen Aufwendungen aus dem Leasingvertrag (Abschreibungen, Zinsen Verwaltungskosten) die zukünftigen Leasingraten übersteigen. Weiterhin hat der Leasinggeber Bonitäts- und Restwerttrisiken zurückzustellen, wobei allerdings der Vorrang der außerplanmäßigen Abschreibung aktivierter VG zu beachten ist (Rz 131). Vgl. „Chartervertrag“, „Mietvertrag“.
- 262 **Leergut:** Vgl. „Leihemballagen“.
- 263 **Leihemballagen:** Werden vom Bilanzierenden sowohl die Leihemballagen des Lieferanten (Pfandgut, Säcke etc.) als auch die Pfandgeldforderungen für unterwegs befindliches Leergut aktiviert bzw. Pfandgelder vereinnahmt, so sind i. H. d. Pfandgeldforderungen bzw. der vereinnahmten Beträge Rückstellungen für die Rückzahlungsverpflichtungen an den Lieferanten zu bilden.<sup>212</sup>
- 264 **Lohnfortzahlung:** Der Lohnfortzahlungsanspruch des Arbeitnehmers im Krankheitsfall ist in die Ausgeglichenheitsvermutung des Arbeitsverhältnisses

---

<sup>208</sup> Vgl. HFA, WPg 1994, S. 27.

<sup>209</sup> Vgl. § 5 Abs. 4 EStG; BFH, Urteil v. 18.1.2007, IV R 42/04, BB 2007, S. 539.

<sup>210</sup> Vgl. IDW ERS HFA 27, Tz 20.

<sup>211</sup> Zu Einzelheiten: Vgl. WP-Handbuch, Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 137 mwN.

<sup>212</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 13.6.2005, IV B 2 – S 2137–30/05, BStBl 2005 I S. 715; BFH, Urteil v. 25.4.2006, VIII R 40/04, BStBl 2006 II S. 749.

einzu beziehen.<sup>213</sup> Der Ausweis einer Drohverlustrückstellung ist somit regelmäßig nicht zulässig. Zur Lohnfortzahlung im Todesfall vgl. weiterführende Literatur.<sup>214</sup>

**Lohnsteuer:** Eine Rückstellung wegen Lohnsteuerhaftung ist dann geboten, wenn mit dem Erlass eines Haftungsbescheids ernsthaft zu rechnen ist.<sup>215</sup> 265

**Mietvertrag:** Für den Vermieter kommt die Bildung einer Drohverlustrückstellung erst dann in Betracht, wenn er den erwarteten Verlust aus dem Mietverhältnis nicht vollständig durch Abschreibungen auf das Mietobjekt berücksichtigen kann. Bei Untermietverhältnissen tritt – da keine aktivierten VG vorliegen – die Notwendigkeit der Bildung einer Drohverlustrückstellung entsprechend eher auf. Für den Mieter sind Drohverlustrückstellungen nicht allein deshalb schon zu bilden, weil gleichwertige Mieträume zu günstigeren Konditionen beschafft werden können, da nicht ausgeschlossen werden kann, dass statt zukünftig drohender Verluste zukünftig entgehende Gewinne zurückgestellt würden.<sup>216</sup> Der Mieter hat eine Drohverlustrückstellung zu bilden, wenn zurechenbare Erträge (z. B. aus einer Weitervermietung an einen Untermieter) den Mietaufwand nicht decken oder wenn eine Zurechnung von Erträgen nicht möglich ist, sofern der Mietgegenstand nicht oder nicht mehr in nennenswertem Umfang zu nutzen und auch nicht anderweitig verwertet werden kann. Vgl. Rz 159. Vgl. auch „Chartervertrag“, „Leasingvertrag“. 266

**Minderung:** Vgl. „Gewährleistung“. 267

**Mutterschutz:** Soweit am Bilanzstichtag eine Meldung nach § 5 des Mutterschutzgesetzes vorliegt, ist eine Rückstellung für drohende Verluste zu bilden.<sup>217</sup> Zuschüsse für die Tage der Schutzfristen sind bei der Rückstellungsbewertung zu berücksichtigen. 268

**Nachbetreuungsleistungen:** Künftige Nachbetreuungsleistungen an Hör- und Sehhilfen von Hörgeräte-Akustikern und Optikern sind zurückzustellen, da es sich entweder um Garantieleistungen oder zumindest aber um faktische Verpflichtungen handelt.<sup>218</sup> 269

**Nachlaufkosten:** Soweit für realisierte Umsätze noch Nacharbeiten erforderlich sind, die nicht gesondert berechnet werden, sondern im vereinbarten Entgelt enthalten sind, sind hierfür Verbindlichkeitsrückstellungen zu bilden. 270

#### Beispiel

Ein Maschinenbauunternehmen schließt am 1.2.01 einen Vertrag mit einem Kunden über den Bau, die Installation und Inbetriebnahme einer Spezial-

<sup>213</sup> Vgl. HOMMEL, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 249 HGB Rz 298.

<sup>214</sup> Vgl. OLLBRICH, WPg 1989, S. 390.

<sup>215</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 16.2.1996, I R 73/95, BStBl 1996 II S. 592.

<sup>216</sup> Vgl. IDW RS HFA 4, Tz 32.

<sup>217</sup> Vgl. HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 100 Mutterschutz; a. A.: BFH, Urteil v. v. 2.10.1997, IV R 82/96, BStBl 1998 II S. 205.

<sup>218</sup> A. A.: BFH, Urteil v. 10.12.1992, XI R 34/91, BStBl 1994 II S. 158.

maschine. In dem Vertrag ist darüber hinaus vereinbart, dass das Maschinenbauunternehmen die Mitarbeiter des Kunden in der Bedienung der Anlage zu schulen haben, ohne dass es sich hierbei um eine separat zu berechnende Teilleistung handelt. Am 31.12.01 ist die Maschine beim Kunden aufgestellt und von ihm abgenommen. Das Maschinenbauunternehmen hat den gesamten Umsatz im Geschäftsjahr 01 fakturiert. Die Schulung der Mitarbeiter des Kunden ist im Januar 02 erfolgt.  
Im JA zum 31.12.01 ist eine Verbindlichkeitsrückstellung für die Nachlaufkosten (hier: Schulungskosten) zu bilden, da die entsprechenden Erträge bereits vereinnahmt wurden.

- 271 **Offenlegung:** Vgl. „Jahresabschluss“.
- 272 **Optionsgeschäfte:**<sup>219</sup> Der Verkäufer einer Kaufoption (Stillhalter) hat eine Rückstellung für drohende Verluste zu bilden, soweit der Basispreis der Optionsgegenstände zzgl. der erhaltenen Optionsprämie den Börsenkurs am Abschlussstichtag bzw. bei Aufstellung des JA unterschreitet. Gleiches gilt für den Stillhalter einer Verkaufsoption, bei der ein Verlust droht, soweit der vereinbarte Basispreis abzüglich der Optionsprämie über dem Börsenkurs liegt.<sup>220</sup> Bei erwarteter Erfüllung des Geschäfts erfolgt die Bewertung nach der sog. Ausübungsmethode, ansonsten – wie in der Praxis vorherrschend – nach der Glattstellungsmethode.<sup>221</sup> Einer Drohverlustrückstellung bedarf es jedoch nur, soweit es sich um offene Positionen handelt (vgl. zu Bewertungseinheiten § 254 Rz 2).
- 273 **Pachterneuerungsverpflichtung:** Vgl. „Erneuerungsverpflichtung“.
- 274 **Patentverletzung:** Konkrete, dem Unternehmen bekannte Verletzungen von Patent-, Urheber- oder ähnlichen Schutzrechten sind rückstellungspflichtig, wenn die Inanspruchnahme erfolgt ist. Darüber hinaus sind Rückstellungen für mögliche, aber noch nicht bekannt gewordene Verletzungen zu bilden,<sup>222</sup> ggf. als Pauschalrückstellung. Die Bewertung der Rückstellung erfolgt auf Basis der zu § 139 Abs. 2 Satz 1 PatG anerkannten Schadensrechnungsarten.<sup>223</sup> Vgl. auch Rz 45.
- 275 **Pensionssicherungsverein:** Vgl. Rz 95.
- 276 **Pensionsverpflichtungen:** Vgl. Rz 46 ff.
- 277 **Pfand:** Vgl. „Leihemballagen“.
- 278 **Prämiensparvertrag:** Prämiensparverträge (Bonus- oder Zuwachssparverträge) sehen am Ende der Vertragslaufzeit als zusätzliche Verzinsung des angesparten Kapitals die Leistung einer Sparprämie vor. Hierfür ist wegen Erfüllungsrückstands eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden.<sup>224</sup>

<sup>219</sup> Zur Bilanzierung von Optionsgeschäften vgl. IDW, St/BFA 2/1995, WPg 1995, S. 421.

<sup>220</sup> Vgl. WP-Handbuch, Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 140.

<sup>221</sup> Vgl. WINDMÖLLER/BREKER, WPg 1995, S. 398.

<sup>222</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 9.2.2006, IV R 33/05, BStBl 2006 II S. 517.

<sup>223</sup> Vgl. VENROOY, StuW 1991, S. 31.

<sup>224</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 15.7.1998, I R 24/96, BStBl 1998 II S. 728.

- Preisnachlass:** Veräußert ein Unternehmen kundenbezogene Formen oder Werkzeuge, die dem Unternehmen dann vom Kunden überlassen werden und in der Folge zur Herstellung von Produkten für den Kunden verwendet werden, bei denen dem Kunden Preisnachlässe gewährt werden, darf es im Jahr der Veräußerung der Formen und Werkzeuge keine Rückstellung bilden.<sup>225</sup> 279
- Produkthaftung:** Vgl. „Produzentenhaftung“. 280
- Produktverantwortung:** Für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen zur Rücknahme und Entsorgung von Verpackungen, gebrauchten Geräten und Materialien und anderem sind Rückstellungen zu passivieren, soweit die künftigen Ausgaben durch Lieferungen im abgelaufenen Geschäftsjahr verursacht worden sind. Für Altfahrzeuge besteht mit Art. 53 Abs. 1 EGHGB eine explizite Regelung, wonach ab dem ersten Geschäftsjahr, das nach dem 26.4.2002 endet, Verbindlichkeitsrückstellungen für die Rücknahmeverpflichtung von in Verkehr gebrachten Kfz zu bilden sind. Die Notwendigkeit zur Bildung von Rückstellungen kann nicht nur aufgrund öffentlich-rechtlicher Verpflichtung, sondern auch durch faktische Verpflichtungen entstehen (Rz 30). Vgl. „Abfallbeseitigung und -recycling“. 281
- Produzentenhaftung:** Ein Hersteller haftet nach dem ProdHafG für Folgeschäden aus der Benutzung seiner Produkte. Folgeschäden können entstehen aus der Benutzung eines fehlerbehafteten Produkts durch den bestimmungsgemäßen Verbraucher oder sonstige Personen. Rückstellungen sind zu bilden für konkrete Einzelfälle, bei denen Schadensersatz geltend gemacht worden ist oder mindestens bis zur Bilanzaufstellung ernsthaft mit der Geltendmachung gerechnet werden muss. Darüber hinaus sind ggf. Pauschalrückstellungen zu bilden, wenn auf Basis von Erfahrungswerten davon ausgegangen werden muss, dass nachträglich Schadensfälle noch geltend gemacht werden. Schadensersatz kann nicht nur von Vertragspartnern, sondern auch von Dritten geltend gemacht werden. Die Bewertung der Rückstellung ist anhand von Erfahrungswerten des Unternehmens, der Branche oder von Versicherungsunternehmen abzuschätzen.<sup>226</sup> Vgl. „Haftplicht“. 282
- Provisionen:** Provisionsverpflichtungen sind i. d. R. mit Ausführung des vermittelten Geschäfts rechtlich entstanden (§ 87a Abs. 1 Satz 2 HGB) und passivierungspflichtig. Wirtschaftlich sind Provisionsverpflichtungen spätestens passivierungspflichtig, wenn der Ertrag aus dem vermittelten Geschäft realisiert wird. In Fällen, in denen der Zeitpunkt der rechtlichen Entstehung zeitlich nach der wirtschaftlichen Entstehung liegt, ist er bereits bei Ausführung des vermittelten Geschäfts aufgrund wirtschaftlicher Verursachung zu passivieren.<sup>227</sup> 283

<sup>225</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 31.1.1973, I R 205/69, BStBl 1973 II S. 305.

<sup>226</sup> Vgl. VOLLMER/NICK, DB 1985, S. 58.

<sup>227</sup> Vgl. HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 100 Provisionen.

**Beispiel**

Ein Unternehmen hat für ein bestimmtes regionales Absatzgebiet einen Vertrag mit einem Handelsvertreter. Der Vertrag sieht vor, dass Provisionsansprüche des Handelsvertreters erst dann entstehen, wenn die aus den vermittelten Geschäften resultierenden Forderungen des Unternehmens durch dessen Kunden bezahlt werden. Am Bilanzstichtag 31.12.01 weist das Unternehmen Forderungen aus im Geschäftsjahr realisierten Umsätzen aus, die auf Vermittlung des Handelsvertreters entstanden sind.

Auch wenn mangels Bezahlung der Forderungen durch die Kunden die Provision des Handelsvertreters rechtlich noch nicht entstanden ist, ist sie in der Bilanz auf den 31.12.01 als Rückstellung zu passivieren.

- 284 Prozessrisiko:** Für in Aussicht stehende oder bereits schwebende<sup>228</sup> Prozesse sind Rückstellungen zu bilden. Bei Passivprozessen (Unternehmen wird beklagt) sind neben den Prozesskosten die wahrscheinlichen Schadensersatzleistungen und Bußgelder zu berücksichtigen. Bei Aktivprozessen sind lediglich die Prozesskosten anzusetzen. Kosten höherer Instanzen sind mangels hinreichender Konkretisierung nicht zurückzustellen.<sup>229</sup> In die Rückstellung sind sämtliche Aufwendungen einzubeziehen, die durch die Prozessvorbereitung und -führung voraussichtlich entstehen, d. h. Aufwendungen für Anwälte, Gericht, Gutachter, Zeugen, Fahrten, Personal und Beschaffung von Beweismaterial.<sup>230</sup>
- 285 Prüfungskosten:** Vgl. „Jahresabschluss“
- 286 Rechtsstreit:** Erwartete Kosten eines Rechtsstreits mit einem Vertragspartner oder einem sonstigen Dritten sind zu passivieren. In die Bewertung sind alle die mit der Vorbereitung und Durchführung des Rechtsstreits verbundenen Aufwendungen (Rechtsanwalt, Gutachten, Zeugenbeschaffung, Beweissicherung) einzubeziehen. Kosten eines etwaig späteren Prozesses sind nicht hinreichend konkretisiert und damit nicht einzubeziehen.<sup>231</sup> Vgl. „Prozessrisiko“.
- 287 Rekultivierungsverpflichtungen:** Abbau-, Wiederanlage-, Wiederaufforstungs- und Entfernungsverpflichtungen z. B. für Kiesgruben, Deponien oder im Tagebau oder Gruben- und Schachtversatz im Bergbau. Die Verpflichtung ist in dem Maße verursacht, in dem der Abbau erfolgt oder die sonstige Nutzung fortgeschritten ist. Entsprechend wird die Verpflichtung ratierlich als sog. echte Ansammlungsrückstellung<sup>232</sup> zurückgestellt, d. h., es wird nicht die gesamte Rückbauverpflichtung, sondern nur der auf das jeweilige Jahr entfallende Anteil (gemessen an dem im Gj erfolgten Abbau). Berechnungsbeispiel vgl. „Abbruchkosten“.
- 288 Rückbauverpflichtung:** Vgl. „Entfernungsverpflichtungen“.

<sup>228</sup> Vgl. STÄNGEL, BB 1993, S. 1403.

<sup>229</sup> Vgl. zur Konkretisierung: OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, S. 1631 und 1675.

<sup>230</sup> Vgl. HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 100 Prozesskosten.

<sup>231</sup> Zu Einzelheiten vgl. STÄNGEL, BB 1993, S. 1403.

<sup>232</sup> Vgl. KÜTING/KESSLER, DStR 1998, S. 1941.

- Rücknahmeverpflichtung:** Soweit der Abnehmer ein Rückgaberecht hat (z. B. im Versandhandel), kann trotz Lieferung der Produkte noch keine Umsatzrealisierung vorgenommen werden. Die Realisierung erfolgt erst durch Zeitablauf bzw. durch Erklärung des Abnehmers. Besteht eine derartige Rücknahmeverpflichtung und ist der Marktpreis für die Produkte zwischenzeitlich gesunken, ist eine Drohverlustrückstellung zu passivieren.<sup>233</sup> Soweit bei Massengeschäften bereits bei Lieferung eine Forderung realisiert und der Gewinnausweis durch eine Rückstellung für Rücknahmeverpflichtung kompensiert wird, ist dem allenfalls aus praktischen Erwägungen zuzustimmen.<sup>234</sup> 289
- Schadensersatz:** Vgl. „Gewährleistung“, „Haftpflicht“, „Patentverletzung“, „Produzentenhaftung“. 290
- Schadensrückstellungen:** § 341g Abs. 1 Satz 1 HGB verpflichtet Versicherungsunternehmen zur Bildung einer Schadensrückstellung. Die Bewertung erfolgt i. H. d. Nettobetrags, wobei in der Bilanz der Bruttobetrag sowie der Rückversicherungsanteil in der Vorspalte anzugeben sind. Zu Einzelheiten vgl. weiterführende Literatur.<sup>235</sup> 291
- Schutzrechtsverletzung:** Vgl. „Patentverletzung“. 292
- Schwerbehinderte:** Eine Drohverlustrückstellung kommt dann in Betracht, wenn der Wert der zukünftigen Leistung des schwerbehinderten Arbeitnehmers hinter den vom Unternehmen zukünftig aufzuwendenden Gegenleistungen (Arbeitsentgelt und Nebenleistungen) liegt. I. d. R. wird der Wert der zukünftigen Arbeitsleistung nicht zuverlässig zu bestimmen sein, sodass die Ausgeglichenheitsvermutung für schwebende Arbeitsverhältnisse gilt (Rz 163) und keine Drohverlustrückstellung anzusetzen ist. 293
- Schwerbehinderten-Ausgleichsabgabe:** I. d. R. wird es sich um eine Verbindlichkeit handeln, da Höhe und zeitlicher Anfall der Ausgleichsabgabe zuverlässig ermittelt werden können. Eine Rückstellung kommt in Betracht, wenn Unsicherheit bezüglich der Anzahl der besetzten Pflichtplätze besteht. 294
- Sicherheitsinspektionen:** Für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen zu regelmäßigen Sicherheitsinspektionen an technischen Anlagen, von denen Gefährdungen ausgehen können, ist keine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden, da die Aufwendungen dazu dienen, künftige Erträge zu ermöglichen.<sup>236</sup> Werden aber turnusgemäße Inspektionstermine überschritten, ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu passivieren, da der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung nicht nachgekommen wurde. 295
- Soziallasten:** Nach Ansicht der Rechtsprechung ist für Soziallasten keine Rückstellung für drohende Verluste zulässig, da hier die Ausgeglichenheitsvermutung des Arbeitsverhältnisses greift.<sup>237</sup> Allerdings sind auch bei Arbeits-

<sup>233</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 15.10.1997, I R 16/97, BFH/NV 1998, S. 773.

<sup>234</sup> Vgl. PILTZ, BB 1985, S. 1368; glA: HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 100 Kauf auf Probe.

<sup>235</sup> Vgl. WP-Handbuch, Bd I, 13. Aufl., Abschn. K, Rz 400 ff.

<sup>236</sup> Vgl. GELHAUSEN/FEY, DB 1993, S. 595; FÖRSCHLE/SCHIEFFELS, DB 1993, S. 1199; a. A. KLEIN, DStR 1992, S. 1776.

<sup>237</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 2.10.1997, IV R 82/96, BStBl 1998 II S. 205.

verhältnissen in bestimmten Konstellationen Drohverlustrückstellungen erforderlich. Einzelheiten vgl. Rz 163 ff. Vgl. „Altersteilzeit“, „Arbeitnehmer“, „Beihilfe“, „Mutterschutz“, „Schwerbehinderte“, „Sozialplan“.

- 297 **Sozialplan:** Gem. §§ 111, 112, 112a BetrVerfG sind bei Stilllegungen, Betriebs-einschränkungen und anderen Betriebsänderungen Sozialpläne aufzustellen. Sozialpläne sehen regelmäßig Abfindungszahlungen an ausscheidende Arbeitnehmer vor, für die Rückstellungen zu bilden sind. Rückstellungen kommen bereits dann in Betracht, wenn ernsthaft mit Stilllegungen oder Betriebseinschränkungen zu rechnen ist.<sup>238</sup> Rückstellungen sind spätestens zu bilden, wenn die entsprechenden Beschlüsse seitens der zuständigen Organe des Unternehmens gefasst sind und die Unterrichtung des Betriebsrats bevorsteht.<sup>239</sup>

#### Beispiel

Die Geschäftsführung einer mittelständischen GmbH fasst im Oktober 01 den Entschluss, einen Betriebsteil zu schließen und in diesem Zusammenhang 70 Arbeitnehmern betriebsbedingt zu kündigen. Die gem. Gesellschaftsvertrag erforderliche Zustimmung der Gesellschafterversammlung der GmbH wird Ende Dezember 01 erteilt. Im Januar 02 wird der Betriebsrat unterrichtet und Verhandlungen über den Abschluss eines Sozialplans werden begonnen. Zum Zeitpunkt der Aufstellung des JA zum 31.12.01 (Februar 02) sind diese Verhandlungen noch nicht beendet. Die Geschäftsführung rechnet mit Abfindungen i. H. v. 20.000 EUR je Mitarbeiter.

Es ist eine Verbindlichkeitsrückstellung i. H. v. 1,4 Mio. EUR im JA zum 31.12.01 zu berücksichtigen. Soweit im Zuge der teilweisen Betriebsschließung die Arbeitnehmer innerhalb der Kündigungsfristen von der Arbeitspflicht freigestellt werden sollen, ist dies ebenfalls in die Rückstellung mit einzubeziehen.

- 298 **Steuererklärungen:** Vgl. „Jahresabschluss“.
- 299 **Strafe:** Rückstellung für strafrechtliche Anordnung des Verfalls von Gewinnen nach §§ 73, 73a StGB ist zulässig.<sup>240</sup>
- 300 **Strafverteidiger:** Eine Rückstellung ist nur zulässig, soweit betriebliche Veranlassung gegeben ist. Diese liegt nur vor, wenn die Straftat ausschließlich und unmittelbar in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen wird.<sup>241</sup> Soweit aber z. B. arbeitsvertragliche Regelungen existieren, wonach das Unternehmen dem Mitarbeiter Kosten der Strafverteidigung erstattet, ist zwingend eine Verbindlichkeitsrückstellung anzusetzen.
- 301 **Substanzerhaltung:** Vgl. „Erneuerungsverpflichtung“.
- 302 **Swapgeschäfte:** Soweit geschlossene Positionen vorliegen, kommt eine Drohverlustrückstellung nicht in Betracht (Rz 141). Zu Bewertungseinheiten vgl.

<sup>238</sup> Vgl. ADS, 6. Aufl., § 249 HGB, Rz. 133.

<sup>239</sup> Vgl. WP-Handbuch, Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 149; a. A.: INHOFFEN/MÜLLER-DAHL, DB 1981, S. 1473 und S. 1525.

<sup>240</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 6.4.2000, IV R 31/99, BStBl 2001 II S. 536.

<sup>241</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.6.2002, XI R 35/01, BFH/NV 2002, S. 1441.

§ 254 Rz 2. Bei offenen Positionen kommen demgegenüber Drohverlustrückstellungen nach allgemeinen Grundsätzen in Betracht (vgl. Rz 160).	
<b>Tantieme:</b> Vgl. „Erfolgsprämien“.	303
<b>Termingeschäft:</b> Vgl. „Devisentermingeschäfte“.	304
<b>Treuegelder:</b> Vgl. „Jubiläum“.	305
<b>Überstunden:</b> Vgl. „Gleitzeitguthaben“, „Urlaub“.	306
<b>Umweltschutzverpflichtungen:</b> Vgl. „Abfallbeseitigung und -recycling“, „Altlasten“, „Anpassungsverpflichtungen“, „Bergschäden“, „Entsorgung“, „Leihballagen“, „Rekultivierungsverpflichtungen“.	307
<b>Urlaub:</b> Für am Bilanzstichtag noch nicht genommenen Urlaub von Arbeitnehmern ist eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstand zu bilden, soweit der Urlaub im nachfolgenden Geschäftsjahr nachgeholt oder abgegolten werden muss. <sup>242</sup> Bei abweichendem Geschäftsjahr ist die Rückstellung entsprechend zeitanteilig zu bilden. Nach denselben Grundsätzen sind auch Rückstellungen für Arbeitszeitguthaben von Arbeitnehmern (Arbeitszeitkonten) zu bilden. <sup>243</sup> Die Bewertung der Rückstellung erfolgt i. H. d. bei Nachholung bzw. Abgeltung erwarteten Aufwendungen. Neben dem Grundlohn bzw. Grundgehalt sind einzubeziehen fest zugesagte Sonder- bzw. Einmalvergütungen (z. B. 13. Gehalt, umsatzabhängige Tantieme), periodisierte Anteile von Aufwendungen, die erst später ausgezahlt werden (z. B. Zuführungen zu Pensions- und Jubiläumsrückstellungen), Urlaubsgeld, Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung und anteilige Gemeinkosten. <sup>244</sup> Die Berechnung der Personalkosten je nachzugewährenden Urlaubstag kann auf individueller oder durchschnittlicher Basis (ggf. getrennt für bestimmte Mitarbeitergruppen) vorgenommen werden. Bei dieser Berechnung ist der Jahresaufwand zu den tatsächlichen Arbeitstagen, d. h. den regulären Arbeitstagen, abzüglich neuen Urlaubsanspruchs und zu erwartender Ausfallzeiten (z. B. Krankheit), in Beziehung zu setzen. <sup>245</sup>	308

**Beispiel**

Ein Unternehmen hat für einen Mitarbeiter eine Urlaubsrückstellung zum 31.12.01 zu bilden. Sämtliche übrigen Mitarbeiter haben aufgrund entsprechender Betriebsvereinbarung bis zum Bilanzstichtag ihren Jahresurlaub 01 vollständig genommen. Der eine Mitarbeiter konnte aufgrund betrieblicher Erfordernisse 5 Urlaubstage nicht nehmen und kann diese gem. Vereinbarung mit der Personalabteilung bis zum 31.3.02 nachholen. Der Mitarbeiter hat in 01 ein monatliches Gehalt i. H. v. 3.000 EUR erhalten. Er hat arbeitsvertraglich Anspruch auf 13 Monatsgehälter. Für Jubiläen werden jährlich 20 EUR je Mitarbeiter der Jubiläumsrückstellung zugeführt. Ab

<sup>242</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 6.12.1995, I R 14/95, BStBl 1996 II S. 406.

<sup>243</sup> Vgl. WP-Handbuch, Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 159.

<sup>244</sup> Vgl. IDW, WPg 1992, S. 330.

<sup>245</sup> Vgl. IDW, WPg 1992, S. 330; MÜLLER, DB 1993, S. 1582; TONNER, DB 1992, S. 1594, a. A.: BFH, Urteil v. 8.7.1992, XI R 50/89, BStBl II S. 910.

dem 1.1.02 ist tarifvertraglich eine Gehaltserhöhung von 3 % sowie ab dem 1.7.02 in Höhe weiterer 2 % vorgesehen. Die Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung belaufen sich (inkl. Berufsgenossenschaftsbeiträge) auf 22 %. Das Geschäftsjahr 02 hat 365 Kalendertage abzüglich 104 Wochenendtage und 10 Feiertage, sodass 251 Arbeitstage zur Verfügung stehen. Der Mitarbeiter hat für 02 einen Urlaubsanspruch von 30 Tagen. Im Durchschnitt der letzten 3 Jahre war er jährlich 6 Arbeitstage krank.

Die Berechnung der Urlaubsrückstellung erfolgt wie folgt:

Personalaufwand

– Gehalt (13 x 3.000 x 1,03 <sup>246</sup> )	= 40.170
– Sozialversicherungsaufwand 22 %	= 8.837
– Zuführung Jubiläumsrückstellung	= 20
	<u>          </u>
	= 49.027

Anzahl effektiver Arbeitstage in 02

– Tage Gesamtjahr	= 365
– abzgl. Wochenenden	= 104
– abzgl. Feiertage	= 10
– abzgl. Urlaub 02	= 30
– abzgl. erwartete Krankheitstage 02	<u>      = 6</u>
	= 215

Die Personalkosten je Tag belaufen sich auf  $49.027 / 215 = 228$  EUR. Bei 5 ausstehenden Urlaubstagen beläuft sich die Urlaubsrückstellung auf  $5 \times 228 = 1.140$  EUR.

Soweit einzelne Arbeitnehmer bereits im Vorgriff auf den Urlaub des neuen Geschäftsjahrs ein **negatives Urlaubskonto** ausweisen, darf dieses nicht rückstellungsmindernd berücksichtigt werden, sondern es ist im Regelfall ein sonstiger VG auszuweisen.<sup>247</sup> Zu den Besonderheiten in der Bauwirtschaft vgl. weiterführende Literatur.<sup>248</sup> Vgl. „Gleitzeitguthaben“.

309 **Urheberrechtverletzung:** Vgl. „Patentverletzung“.

310 **Verdienstsicherung:** Soweit Vereinbarungen mit Arbeitnehmern bestehen, nach denen diese nach Umsetzung auf Arbeitsplätze mit geringerem Vergleichsentgelt ihre bisherige (höhere) Vergütung behalten, kann eine Rückstellung für den Betrag der Mehrentlohnung in Betracht kommen, da die Mehrentlohnung wie eine zusätzliche Vergütung für früher geleistete Tätig-

<sup>246</sup> Da der Urlaub bis zum 31.3.02 nachzuholen ist, kommt lediglich die zum 1.1.02 anfallende Tarifierhöhung, nicht jedoch die zum 1.7.02 erfolgende zum Ansatz.

<sup>247</sup> Vgl. HFA, IDW-FN 2009, S. 322.

<sup>248</sup> Vgl. ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BDVB, DStR 1993, S. 661; FELDMANN, FR 1993, S. 190.

keiten beurteilt werden kann.<sup>249</sup> Dies gilt insbesondere dann, wenn die höhere Entlohnung an die Dauer der bisherigen Zugehörigkeit zum Unternehmen geknüpft ist. Eine höhere Entlohnung kann auch in bezahlter Altersfreizeit zu sehen sein.<sup>250</sup> Vgl. „Altersfreizeit und -mehrurlaub“.

**Verlustrückstellung:** Eine Rückstellung wegen Verlustrückstellungspflichtung kommt bei einem Mutterunternehmen, das nicht über einen Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag zum Verlustrückstellung verpflichtet ist, nur in Betracht aufgrund einer Konzernhaftung nach analoger Anwendung von § 302 AktG im sog. qualifiziert faktischen Konzern. Die Bildung einer Rückstellung ist aber nur dann zulässig, wenn die vom BGH aufgestellten Grundsätze zur Konzernhaftung mit überwiegender Wahrscheinlichkeit erfüllt sind; dies wird regelmäßig nur schwer feststellbar sein.<sup>251</sup> 311

**Verlustübernahmeverpflichtung:** Bei Beherrschungs- und/oder Ergebnisabführungsverträgen hat das MU gem. § 302 AktG für den beim TU entstandenen Verlust eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten oder (Regelfall) eine Verbindlichkeit zu bilden. Liegt bei unterschiedlichen Abschlussstichtagen kein Zwischenabschluss des TU vor, ist der auf die Zeit bis zum Bilanzstichtag des MU anfallende Verlust zu schätzen. Die Rückstellung braucht sich grundsätzlich nur auf ein Jahr zu erstrecken; bei nachhaltiger Ertragslosigkeit des TU ist jedoch der Barwert der voraussichtlichen Zahlungen für den Zeitraum bis zur frühestmöglichen Kündigung des Unternehmensvertrags zurückzustellen,<sup>252</sup> soweit nicht zuvor die Beteiligung an dem TU abzuschreiben ist.<sup>253</sup> Ein Nichtansatz der Rückstellung erscheint dann zulässig, wenn das MU fest damit rechnen kann, dass die aufgrund der Verlustübernahme entstehenden Fehlbeträge jeweils von ihren Anteilseignern ausgeglichen werden.<sup>254</sup> Weiterhin kommen Drohverlustrückstellungen für Verpflichtungen aus **Ausgleichszahlungen** (Garantiedividenden nach § 304 Abs. 2 AktG) insoweit in Betracht, als die Belastung durch die Ausgleichszahlung die Vorteile des Unternehmensvertrags übersteigt.<sup>255</sup> 312

**Wandlung:** Seit SchuModG: Rücktritt nach § 437 Nr. 2 BGB, Vgl. „Gewährleistung“. 313

**Wechselobligo:** Am Abschlussstichtag noch bestehende, weitergegebene Wechselverbindlichkeiten bergen das Risiko, hieraus in Anspruch genommen 314

<sup>249</sup> A. A.: BFH, Urteil v. 25.2.1986, VIII R 377/83, BStBl 1986 II S. 465; BFH, Urteil v. 16.12.1987, I R 68/87, BStBl 1988 II S. 328;

<sup>250</sup> Vgl. WP-Handbuch, Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 160.

<sup>251</sup> Vgl. OSER, WPg 1994, S. 317.

<sup>252</sup> Vgl. ADS, 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 133, § 253 HGB, Rz 267; teilw. a. A.: HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 100 Verlustübernahme; KROPFF, in FS Döllerer, 1988, S. 349; OSER, WPg 1994, S. 312 und S. 319.

<sup>253</sup> Art. 20 Abs. 3 der 4. EU-Richtlinie stellt den Vorrang der aktivischen Abschreibung gegenüber der Rückstellung klar, da Rückstellungen „keine Wertberichtigungen von Passivposten darstellen“.

<sup>254</sup> Vgl. ADS, 6. Aufl., § 253 HGB, Rz 267.

<sup>255</sup> Vgl. WP-Handbuch, Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 162; ADS, 6. Aufl., § 277 HGB, Rz 67; SCHARPF, DB 1990, S. 296.

zu werden. Dieses Risiko kann eine Rückstellung erfordern. Soweit bei Bilanz-aufstellung Ereignisse eingetreten oder bekannt geworden sind, die darauf schließen lassen, dass am Bilanzstichtag kein Risiko einer Inanspruchnahme bestand, ist eine Rückstellung unzulässig.<sup>256</sup>

**Weihnachtsgeld:** Die Verpflichtung zur Zahlung von Weihnachtsgeld ist zu passivieren. Soweit Grund, Höhe und zeitlicher Anfall feststehen, ist eine sonstige Verbindlichkeit auszuweisen. Bei vom Kalenderjahr abweichendem Geschäftsjahr ist der bei zeitproportionaler Aufteilung auf die Zeit bis zum Bilanzstichtag entfallende Betrag abzugrenzen.<sup>257</sup>

- 315 **Werkzeugkostenzuschüsse:** Vgl. „Herstellungskostenbeiträge“.
- 316 **Zinsen auf Steuern:** Vgl. „Gewerbesteuer“.
- 317 **Zinsswap:** Vgl. „Swapgeschäfte“.
- 318 **Zuweisungen an Unterstützungskassen:** Vgl. Rz 70.
- 319 **Zuwendungen, bedingt rückzahlbare:** Soweit Zuwendungen aus künftigen Gewinnen zurückzuzahlen sind (z. B. Sanierungsgewinne, Besserungsscheine), ist im Jahr der Gewinnerzielung eine Verbindlichkeit anzusetzen.<sup>258</sup> Ist die Rückzahlung an einen Erlös bzw. Erfolg aus dem geförderten Vorhaben geknüpft, ist die Rückzahlungsverpflichtung erst dann zu passivieren, wenn der maßgebliche Erfolg eingetreten ist.

## 6 Rückstellungsverbot für andere Zwecke (Abs. 2 Satz 1)

- 320 Die Vorschrift hat lediglich klarstellenden Charakter, da Abs. 1 abschließend die Ansatzvoraussetzungen für Rückstellungen regelt.

## 7 Auflösung bei Wegfall des Grundes (Abs. 2 Satz 2)

- 321 Die Vorschrift hatte ursprünglich besondere Relevanz für die sog. Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 aF), deren Bildung im Zuge des BilMoG abgeschafft wurde. In der jetzigen Gesetzesfassung hat die Vorschrift lediglich klarstellenden Charakter, da die Auflösung einer passivierungspflichtigen Rückstellung schon dem **Ansatzgebot** gem. Abs. 1 Satz 1 widerspricht.
- 322 Der Wegfall eines Grundes ist im Regelfall **wertbegründend**, nicht werterhellend (zur Abgrenzung vgl. § 252 Rz 124). Eine Rückstellung für einen Rechtsstreit darf erst dann aufgelöst werden, wenn die Klage rechtskräftig abgewiesen ist. Dies gilt auch dann, wenn der Bilanzierende erstinstanzlich gesiegt hat, der Prozessgegner aber gegen die Entscheidung noch Rechtsmittel einlegen kann. Ein nach dem Bilanzstichtag erfolgter Verzicht des Prozessgegners auf ein

<sup>256</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 19.12.1972, VIII R 18/70, BStBl 1973 II S. 218.

<sup>257</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 26.6.1980, IV R 35/74, BStBl 1980 II S. 506.

<sup>258</sup> Vgl. IDW, St/HFA 1/1984, WPg 1984, S. 614.

Rechtsmittel ist wertbegründend.<sup>259</sup> Soweit Unternehmen sog. Altzusagen nach Art. 28 EGHGB vor Inkrafttreten des BilMoG passiviert haben, kommen aufgrund der durch die geänderten Bewertungsregeln nach Inkrafttreten des BilMoG zu erwartenden deutlichen Rückstellungserhöhungen keine Auflösung der Rückstellung und Nichtansatz gem. Art. 28 EGHGB in Betracht, da der Grund für die einmal vorgenommene Passivierung nicht weggefallen ist.<sup>260</sup>

Die Vorschrift regelt nicht nur das Verbot, Rückstellungen bei Fortbestehen des Grunds aufzulösen, sondern darüber hinaus, dass Rückstellungen aufzulösen sind, soweit der Grund entfallen ist. Das „dürfen“ in der Vorschrift ist als „müssen“ zu interpretieren, wenn der Grund weggefallen ist.<sup>261</sup> 323

Soweit lediglich die Unsicherheit bezüglich des zeitlichen Anfalls weggefallen ist, ist die Rückstellung erfolgsneutral in die Verbindlichkeiten umzubuchen. 324

## 8 Übergangsregelungen

### Art. 67 EGHGB

1 <sup>1</sup>Soweit auf Grund der geänderten Bewertung der laufenden Pensionen oder Anwartschaften auf Pensionen eine Zuführung zu den Rückstellungen erforderlich ist, ist dieser Betrag bis spätestens zum 31. Dezember 2024 in jedem Geschäftsjahr zu mindestens einem Fünfzehntel anzusammeln.

<sup>2</sup>Ist auf Grund der geänderten Bewertung von Verpflichtungen, die die Bildung einer Rückstellung erfordern, eine Auflösung der Rückstellungen erforderlich, dürfen diese beibehalten werden, soweit der aufzulösende Betrag bis spätestens zum 31. Dezember 2024 wieder zugeführt werden müsste. <sup>3</sup>Wird von dem Wahlrecht nach Satz 2 kein Gebrauch gemacht, sind die aus der Auflösung resultierenden Beträge unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen. <sup>4</sup>Wird von dem Wahlrecht nach Satz 2 Gebrauch gemacht, ist der Betrag der Überdeckung jeweils im Anhang und im Konzernanhang anzugeben.

2 <sup>1</sup>Bei Anwendung des Absatzes 1 müssen Kapitalgesellschaften, Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute im Sinn des § 340 des Handelsgesetzbuchs, Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds im Sinn des § 341 des Handelsgesetzbuchs, eingetragene Genossenschaften und Personenhandelsgesellschaften im Sinn des § 264a des Handelsgesetzbuchs die in der Bilanz nicht ausgewiesenen Rückstellungen für laufende Pensionen, Anwartschaften auf Pensionen und ähnliche Verpflichtungen jeweils im Anhang und im Konzernanhang angeben.

3 <sup>1</sup>Waren im Jahresabschluss für das letzte vor dem 1. Januar 2010 beginnende Geschäftsjahr Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs, Sonderposten mit Rücklageanteil nach § 247 Abs. 3, § 273 des Handelsgesetzbuchs oder Rechnungsabgrenzungsposten nach

<sup>259</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 30.1.2002, I R 68/00, DB 2002, S. 871.

<sup>260</sup> Vgl. LÖCHER/SARTORIS, BetrAV 2008, S. 642.

<sup>261</sup> GlA: HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 249 HGB, Rz 327.

§ 250 Abs. 1 Satz 2 des Handelsgesetzbuchs in der bis zum 28. Mai 2009 geltenden Fassung enthalten, können diese Posten unter Anwendung der für sie geltenden Vorschriften in der bis zum 28. Mai 2009 geltenden Fassung, Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs auch teilweise, beibehalten werden.<sup>2</sup> Wird von dem Wahlrecht nach Satz 1 kein Gebrauch gemacht, ist der Betrag unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen; dies gilt nicht für Beträge, die der Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs in der bis zum 28. Mai 2009 geltenden Fassung im letzten vor dem 1. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahr zugeführt werden.

7 Aufwendungen aus der Anwendung der Artikels 66 sowie der Absätze 1 bis 5 sind in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „außerordentliche Aufwendungen“ und Erträge hieraus gesondert unter dem Posten „außerordentliche Erträge“ anzugeben.

### 8.1 Anwendungszeitpunkt

- 325 Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB sieht die verpflichtende Anwendung des § 249 HGB für Geschäftsjahre vor, die nach dem 31.12.2009 begonnen haben. Für Bilanzierende, deren Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, somit erstmals im Geschäftsjahr 2010. Bei abweichendem Geschäftsjahr erfolgt die erstmalige verpflichtende Anwendung somit ab dem Geschäftsjahr 2010/2011. Bei Rumpfgeschäftsjahren ist die Anwendung verpflichtend für solche Rumpfgeschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 begonnen haben.
- 326 Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB eröffnet die Möglichkeit der **frühzeitigen Anwendung** für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 beginnen. Der Bilanzierende muss in diesem Fall aber die neuen Vorschriften **insgesamt** vorzeitig anwenden, um hier ggf. missbräuchlichen Gestaltungen vorzubeugen.
- 327 Der Gesetzgeber wollte den Bilanzierenden hiermit eine möglichst unmittelbare Anwendung der neuen Vorschriften ermöglichen. Allerdings bleibt aufgrund des Zeitpunkts der Verabschiedung des BilMoG (Zustimmung durch den Bundesrat erfolgte am 3.4.2009) fraglich, wie viele Unternehmen tatsächlich hiervon Gebrauch machen werden. Denn die Analyse der Wirkungen der komplexen Übergangsregelungen auf die eigene Rechnungslegung wird sicherlich einige Zeit benötigen, sodass dann nur noch sehr wenig Zeit bleibt, die erforderlichen Umstellungen für die Jahresabschlussarbeiten einzuleiten.
- 328 Nimmt ein Unternehmen die **vorzeitige Anwendung** der neuen Vorschriften gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 3 EGHGB in Anspruch, ist dies **im Anhang und Konzernanhang anzugeben**.
- 329 Die Darstellung der nachfolgenden Übergangsregelungen geht von dem erstmals verpflichtenden Zeitpunkt der Anwendung der durch das BilMoG geänderten Vorschriften aus.

## 8.2 Pensionsrückstellungen

### 8.2.1 Ermittlung des Unterschiedsbetrags

Der Gesetzgeber war sich bewusst, dass sich durch die neuen Bewertungsregeln zu Pensionsrückstellungen (§ 253 Rz 72, 127) oftmals beträchtliche Erhöhungen der Pensionsrückstellungen ergeben werden.<sup>262</sup> Deshalb ist vom Gesetzgeber in Art. 67 Abs. 1 EGHGB eine großzügige, bis zu 15 Jahre dauernde Anpassung der Umstellung auf die neuen Vorschriften vorgesehen. Zum Zeitpunkt der Umstellung auf das BilMoG ist der aus den unterschiedlichen Bewertungsvorschriften resultierende Unterschiedsbetrag zu ermitteln. Da Pensionsrückstellungen regelmäßig auf versicherungsmathematischen Gutachten beruhen, sind auf diesen Zeitpunkt zwei Pensionsgutachten einzuholen, einmal nach bisheriger Bewertungsmethode (zumeist gem. § 6a EStG) und einmal nach den neuen Bewertungsvorschriften. Die Differenz der Wertansätze aus den beiden Gutachten stellt den **Unterschiedsbetrag** dar. Dieser Unterschiedsbetrag ist zu mindestens einem Fünfzehntel bis spätestens zum 31.12.2024 durch Rückstellungszuführungen abzubauen. Aufgrund dem der Übergangsregelung zugrunde liegenden Gedanken, dem Bilanzierenden eine Bilanzierungserleichterung zu verschaffen, darf der Unterschiedsbetrag nur insgesamt für den Gesamtbestand der Pensionsverpflichtungen des Bilanzierenden ermittelt werden. Eine individuelle Ermittlung, bei der ggf. bei einzelnen Pensionsverpflichtungen auftretende Rückstellungsminderungen sofort ergebniswirksam aufgelöst und nur die Rückstellungserhöhungen bei den übrigen Pensionsverpflichtungen in dem Unterschiedsbetrag berücksichtigt werden („cherry picking“), ist mit Sinn und Zweck der Regelung nicht vereinbar, sondern missbräuchlich.

Bezüglich des Zeitpunkts der Ermittlung des Unterschiedsbetrags eröffnet die BilMoG-BegrRA die Möglichkeit, diesen zu Beginn oder zum Ende des Erstanwendungsjahrs (bei Geschäftsjahr = Kalenderjahr also 2010) zu ermitteln.<sup>263</sup> Folgendes Beispiel soll dies illustrieren:

#### Beispiel 1

Es besteht bei einem Unternehmen eine Pensionsrückstellung für Anwartschaften. Im Geschäftsjahr 2010 erfolgen keine Veränderungen der Pensionszusagen oder Eintritt von Versorgungsfällen. Der nach altem Recht analog § 6a EStG in der Handelsbilanz berücksichtigte Wert beläuft sich zum 31.12.2009 auf 100, zum 31.12.2010 auf 120. Nach den neuen Bewertungsvorschriften ergibt sich zum 31.12.2009 ein Wert von 140, zum 31.12.2010 von 150.

Wird der Unterschiedsbetrag auf den 31.12.2009/1.1.2010 ermittelt, beläuft er sich auf 40 (140–100). Bei Ermittlung des Unterschiedsbetrags auf den 31.12.2010 berechnet sich der Unterschiedsbetrag mit 30 (150–120).

<sup>262</sup> Vgl. PELLENS/SELLHORN/STRZYZ, DB 2008, S. 2373.

<sup>263</sup> Vgl. BilMoG-BgrRA, S. 127; HÖFER/RHIEL/VEIT, DB 2009, S. 1610.

- 332 Der Unterschied zwischen beiden Vorgehensweisen liegt nicht nur in dem der Übergangsregelung unterliegenden Umstellungsbetrag, sondern auch in der Ermittlung der laufenden Zuführung für das Geschäftsjahr 2010. Wird der Unterschiedsbetrag auf den Beginn des Geschäftsjahrs ermittelt, wird die laufende Zuführung des Geschäftsjahrs 2010 nach den neuen Bewertungsregeln ermittelt.<sup>264</sup> Auch diese Wirkungsweise soll durch Fortführung des obigen Beispiels illustriert werden:

### Beispiel 2

Sachverhalt wie Beispiel 1.

Wird der Unterschiedsbetrag auf den 31.12.2009/1.1.2010 ermittelt, beläuft sich die **laufende Zuführung des Jahres 2010** auf 10 (150–140). Bei Ermittlung des Unterschiedsbetrags auf den 31.12.2010 bemisst sich die **laufende Zuführung des Jahres 2010** mit 20 (120–100).

Zu empfehlen ist die Ermittlung des Unterschiedsbetrags auf den 31.12.2009/1.1.2010, auch wenn hier ein Wahlrecht besteht.<sup>265</sup>

- 333 Es mag (sehr seltene) Fälle geben, in denen sich bei der Berechnung des Unterschiedsbetrags aus alter und neuer Bewertung der Pensionsrückstellungen ein **Auflösungsbetrag** ergibt. Für diese Fälle erlaubt Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB die Beibehaltung der Rückstellungen, soweit bis zum 31.12.2024 Zuführungen i. H. d. eigentlich erforderlichen Auflösung anfallen werden. Voraussetzung für die Beibehaltung ist also, dass ein eigentlich aufzulösender Betrag künftig wieder zugeführt werden muss. Auch wenn die BilMoG-BegrRA auf den Einzelbewertungsgrundsatz verweist,<sup>266</sup> erscheint es vertretbar, eine Gesamtbetrachtung für das jeweilige Unternehmen vorzunehmen, d. h., die Auflösung und die spätere Zuführung müssen sich nicht zwingend auf dieselbe einzelne Verpflichtung beziehen.<sup>267</sup>

### Beispiel 3

Ein Unternehmen ermittelt seine Pensionsrückstellungen für die einzigen zwei Berechtigten (Gesellschafter-Geschäftsführer) bereits nach altem Recht unter Berücksichtigung von erwarteten Gehalts- und Rentenerhöhungen und verwendet einen Abzinsungssatz von 4 %. Die auf diese Weise ermittelte Pensionsrückstellung beläuft sich nach alter Bewertungsmethode zum 31.12.2009 auf 130. Nach den neuen Bewertungsvorschriften ergibt sich demgegenüber eine Pensionsrückstellung zum 31.12.2009 von 110.

Bei individueller Betrachtung ergibt sich aufgrund des großen Altersunterschieds bei einem der Berechtigten (dem jüngeren) eine Erhöhung durch die neuere Bewertung von 10, bei dem anderen eine Verminderung um 30, sodass sich insgesamt die Pensionsrückstellung, wie oben dargestellt, um 20

<sup>264</sup> Vgl. HÖFER/RHIEL/VEIT, DB 2009, S. 1610.

<sup>265</sup> Vgl. IDW ERS HFA 28, Tz 38.

<sup>266</sup> Vgl. BilMoG-BgrRA, S. 127.

<sup>267</sup> Vgl. IDW ERS HFA 28, Tz 42.

vermindert. Eine Fortrechnung der Pensionsrückstellung für den jüngeren Berechtigten auf den 31.12.2024 ergibt einen bis dahin voraussichtlich anfallenden Zuführungsbedarf von 50.

Da die eigentlich in 2010 zu berücksichtigende Auflösung von 20 durch entsprechende Zuführungen in den nächsten 15 Jahren kompensiert wird, darf das Unternehmen die Pensionsrückstellung mit 130 fortführen. Dies gilt nicht nur für den 31.12.2010, sondern auch für die Folgejahre. In dem Zeitpunkt, in dem die nach neuen Bewertungsregeln ermittelte Pensionsrückstellung den Wert von 130 übersteigt, ist dieser höhere Betrag in der Bilanz auszuweisen.

Die in § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB vorgeschriebene **Saldierung** der Pensionsrückstellung **mit** vorhandenem **Deckungsvermögen** hat auch Auswirkungen auf die 15-jährige Übergangsregelung. Der im Rahmen der Übergangsregelungen zu ermittelnde Betrag bestimmt sich somit mit dem Unterschiedsbetrag aus der Umbewertung der Pensionsrückstellungen abzüglich des Betrags, um den der zu Zeitwerten ermittelte Betrag des Deckungsvermögens dessen letzten Buchwert nach altem Recht übersteigt (sog. unrealisierter Ertrag aus der Höherbewertung).<sup>268</sup> Der letzte Buchwert ist der letzten festgestellten Handelsbilanz, d. h. auf den 31.12.2009, zu entnehmen. Es wird aber nicht zu beanstanden sein, wenn Unternehmen, die Halbjahres- oder Quartalsfinanzberichte veröffentlichen, den dort zuletzt ausgewiesenen Buchwert (d. h. zum 30.9.2010) verwenden.

334

#### Beispiel 4

Die Pensionsrückstellung beläuft sich zum 31.12.2009 nach der bislang in der Handelsbilanz verwendeten Methode (§ 6a EStG) auf 100. Nach neuen Bewertungsregeln beläuft sich die Pensionsrückstellung auf 140. Es existiert ein Deckungsvermögen, das die Kriterien von § 246 Abs. 2 HGB erfüllt. Der Buchwert des Deckungsvermögens lt. letzter Handelsbilanz (31.12.2009) beläuft sich auf 60. Der Zeitwert des Planvermögens zum 31.12.2009/1.1.2010 beläuft sich auf 75. Als Umstellungszeitpunkt wird der 1.1.2010 gewählt.

Der Zuführungsbetrag aus der Pensionsrückstellung beläuft sich auf 40 (140 – 100). Der unrealisierte Ertrag aus der Höherbewertung des Planvermögens beläuft sich auf 15 (75–60). Für die Anwendung der Übergangsregelung (Verteilung auf 15 Jahre) steht nur der saldierte Betrag von 25 (40–15) zur Verfügung.

## 8.2.2 Fünfzehnjähriger Übergangszeitraum

Der Gesetzgeber war sich bewusst, dass durch die neuen Bewertungsregeln z. T. gravierende Höherbewertungen der Pensionsrückstellungen resultieren werden. Daher hat er in Art. 67 Abs. 1 eine langfristige Übergangsregelung eröffnet, um die Unternehmen nicht zu überlasten.

335

<sup>268</sup> Vgl. IDW ERS HFA 28, Rz 43.

Der Zuführungsbetrag ist gem. Abs. 1 Satz 1 der Vorschrift über **15 Jahre** bis zum 31.12.2024 zu verteilen, wobei in jedem Geschäftsjahr mindestens 1/15 des Betrags zuzuführen ist. Da andererseits nur einmal, nämlich im Umstellungszeitpunkt, zur Ermittlung des Unterschiedsbetrags zwei Bewertungen vorzunehmen sind, ist in den Folgejahren, wie im nachfolgenden Beispiel dargestellt, vorzugehen, um die vom Gesetzgeber geforderte Mindestzuführung zu erreichen.

**Beispiel 5**

Ein Bilanzierender ermittelt zum Umstellungszeitpunkt 31.12.2009/1.1.2010 die zu bilanzierenden Pensionsverpflichtungen nach bisheriger Bewertungsmethode (§ 6a EStG) mit einem Wert von 100 und nach neuer Bewertungsmethode gem. § 253 Abs. 2 HGB mit einem Wert von 145. Der Unterschiedsbetrag beläuft sich somit auf 45. Der Bilanzierende möchte lediglich die Mindestzuführung gem. Art. 67 Abs. 1 EGHGB vornehmen. Die eingeholten Pensionsgutachten zum 31.12.2010 bzw. 31.12.2011 weisen einen Wert von 160 bzw. 180 aus.

Zum 31.12.2010 ist die „normale“ Zuführung aus den in 2010 erworbenen Anwartschaften und der Aufzinsung der Vorjahresrückstellung von 15 (160 ./ 145) auszuweisen. Darüber hinaus ist die Mindestzuführung aus dem Unterschiedsbetrag von 3 (45 / 15) zu berücksichtigen, sodass insgesamt eine Zuführung von 18 im Geschäftsjahr 2010 vorzunehmen ist. Die Rückstellung beläuft sich zum 31.12.2010 auf 118. Der im Anhang anzugebende Betrag beläuft sich auf 42 (160 ./ 118).

Im Geschäftsjahr 2011 ist die „normale“ Zuführung i. H. v. 20 (180 ./ 160) sowie die Mindestzuführung aus dem Unterschiedsbetrag von 3 (45 / 15) zu berücksichtigen; die Gesamtzuführung beläuft sich auf 23. Die Rückstellung zum 31.12.2011 beläuft sich auf 141 (118 + 23); der im Anhang anzugebende Betrag auf 39 (180 ./ 141).

- 336 Zu beachten ist weiterhin, dass sich das dem Unterschiedsbetrag zugrunde liegende Mengengerüst (Anzahl und Höhe der Pensionsverpflichtungen im Umstellungszeitpunkt) verändern kann, sodass sich im Extremfall auch eine Reduzierung der Rückstellung ergeben kann, wie nachfolgendes Beispiel illustriert. Sobald sich ohne Berücksichtigung des Unterschiedsbetrags eine Reduzierung der Pensionsrückstellung gegenüber dem Vorjahr ergibt, ist der Unterschiedsbetrag in dem betreffenden Jahr voll „verbraucht“, da der vom Gesetzgeber mit der Übergangsregelung zu begünstigende Fall der Höherdotierung und damit Ergebnisbelastung nicht mehr gegeben ist.

**Beispiel 6**

Ausgangssituation wie Beispiel 5. Im Jahr 2011 verlassen 20 % der Pensionsberechtigten, die annahmegemäß lediglich verfallbare Ansprüche erworben haben, das Unternehmen. Die sich zum 31.12.2011 ergebende Pensionsrückstellung beläuft sich gem. dem eingeholten Gutachten auf 110.

Da sich die Rückstellung gegenüber dem Vorjahr vermindert hat, ist zum 31.12.2011 der volle Rückstellungsbetrag von 110 auszuweisen. Der Unterschiedsbetrag ist verbraucht, sodass im Anhang keine Angabe zu den noch nicht berücksichtigten Pensionsrückstellungen zu erfolgen hat.

Die Bestimmung eines **Mindest-Zuführungsbetrags** soll missbräuchliche Gestaltungen verhindern, indem bspw. erst im letzten Jahr des Übergangszeitraums der gesamte Unterschiedsbetrag zugeführt wird. Die Bezeichnung als Mindestzuführung macht deutlich, dass von der linearen Verteilung über 15 Jahre auch abgewichen werden kann, aber nur nach oben. Eine Ausnahme hiervon besteht nur im letzten Jahr der Zuführung, wie folgendes Beispiel zeigt. 337

#### Beispiel 7

Ein Unternehmen ermittelt zum 31.12.2009 einen der 15-jährigen Übergangsregelung unterliegenden Unterschiedsbetrag von 100. Das Unternehmen entscheidet sich, in den Geschäftsjahren 2010–2013 jeweils 24 davon zuzuführen, sodass sich der noch nicht passivierte Unterschiedsbetrag zum 31.12.2013 mit 4 ergibt.

Im Geschäftsjahr 2014 sind die restlichen 4 zuzuführen, sodass der volle Unterschiedsbetrag von 100 in 2014 in der Pensionsrückstellung berücksichtigt ist. Die Tatsache, dass der Zuführungsbetrag des Jahres 2014 von 4 unterhalb der gesetzlichen Mindestzuführung von  $1/15$  ( $100 / 15 = 6,67$ ) liegt, ist in diesem Fall unbeachtlich.

Die Übergangsregelung von Art. 67 Abs. 1 EGHGB stellt ein Wahlrecht dar, das in Anspruch genommen werden kann, aber nicht muss. Unternehmen können somit auch im ersten Jahr der Anwendung der neuen Bewertungsregeln die auf diese Weise ermittelten Pensionsrückstellungen in voller Höhe passivieren. 338

### 8.2.3 Anhangangabe

Art. 67 Abs. 2 EGHGB schreibt die Angabe des durch die Anwendung der Übergangsregelung noch nicht passivierten Betrags im Anhang und Konzernanhang vor. Die Anhangangabe gilt für 339

- Kapitalgesellschaften,
- Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB,
- eingetragene Genossenschaften,
- Kreditinstitute,
- Finanzdienstleistungsinstitute,
- Versicherungsunternehmen,
- Pensionsfonds.

## 8.3 Sonstige Rückstellungen

### 8.3.1 Instandhaltungsrückstellungen

- 340 Art. 67 Abs. 3 Satz 1 EGHGB eröffnet dem Bilanzierenden ein Beibehaltungswahlrecht für die nach altem Recht noch zulässigen Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, die innerhalb der Monate 4 bis 12 nach dem Bilanzstichtag durchgeführt werden. Wenn solche Rückstellungen in dem JA des letzten vor dem 1.1.2010 beginnenden Geschäftsjahr, d. h. bei Geschäftsjahr = Kalenderjahr im JA zum 31.12.2009, enthalten waren, dürfen diese entweder
- erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen umgegliedert oder
  - beibehalten werden.
- 341 Das Wahlrecht kann nur einmal, nämlich im JA 2010, ausgeübt werden.<sup>269</sup> Es ist also nicht zulässig, derartige Rückstellungen zunächst im Jahr 2010 beizubehalten und dann in 2011 die erfolgsneutrale Umgliederung in Gewinnrücklagen vorzunehmen.
- 342 Die Ausübung dieses Wahlrechts kann **sachverhaltsbezogen**, d. h. für jede einzelne Rückstellung ausgeübt werden, da Art. 67 Abs. 3 Satz 1 EGHGB für Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3 HGB aF ausdrücklich die teilweise Beibehaltung erlaubt.<sup>270</sup> Gleiches gilt auch für Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB aF (Rz 344).
- 343 Eine erfolgsneutrale Umgliederung in Gewinnrücklagen ist jedoch nur für solche Rückstellungen zulässig, die im vorletzten Gj vor erstmaliger Anwendung des BilMoG gebildet wurden. Die im letzten Gj vor erstmaliger Anwendung des BilMoG gebildeten Rückstellungen sind bei Nichtausübung des Beibehaltungswahlrechts erfolgswirksam aufzulösen (Art. 67 Abs. 3 Satz 2 EGHGB).

#### Beispiel

Ein Unternehmen bildet im JA zum 31.12.2008 eine Rückstellung für eine Maschinenwartung, die im Zeitraum Mai/Juni des Folgejahrs durchgeführt werden soll. Die Rückstellung stellt eine Wahlrechtsrückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 3 HGB aF dar. Aufgrund einer Terminkollision bei dem zu beauftragenden Wartungsunternehmen wird die Maßnahme in 2009 nicht durchgeführt. Im JA zum 31.12.2009 wird die Rückstellung fortgeführt, da die Wartung im Mai/Juni 2010 erfolgen soll.

Zum 1.1.2010 wird die Rückstellung erfolgsneutral in die Gewinnrücklage umbucht. Nach Durchführung der Wartungsarbeiten ist die Rechnung – da hierfür keine Rückstellung mehr besteht – aufwandswirksam einzubuchen, sodass sich der Aufwand sowohl im JA 2008 wie auch im JA 2010 ergebnismindernd auswirkt. Die Buchungssätze sehen wie folgt aus (aktive latente Steuern werden vernachlässigt):

<sup>269</sup> Vgl. IDW ERS HFA 28, Rz 11.

<sup>270</sup> Vgl. IDW ERS HFA 28, Rz 13.

Datum	Konto	Soll	Haben
JA 2009	Sonstige betriebliche Aufwendungen	100	
	Sonstige Rückstellungen		100
JA 2010	Sonstige Rückstellungen	100	
	Andere Gewinnrücklagen		100
	Sonstige betriebliche Aufwendungen	100	
	Sonstige Vermögensgegenstände (Vorsteuer)	19	
	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen		119

### 8.3.2 Aufwandsrückstellungen

Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB aF waren vor dem BilMoG ein oftmals angewandtes Mittel der Ergebnisglättung, z. B. bei Immobilienunternehmen. Auch für diese Aufwandsrückstellungen eröffnet Art. 67 Abs. 3 Satz 1 EGHGB das Wahlrecht zur Beibehaltung oder erfolgsneutralen Umgliederung in Gewinnrücklagen. Somit gilt grundsätzlich das in Rz 340–343 Gesagte analog. Da aufgrund der Beibehaltungsmöglichkeit dieser Rückstellungen diese vermutlich noch etliche Jahre in Jahresabschlüssen zu finden sein werden, hat der Gesetzgeber eine wichtige Modifikation vorgesehen. 344

Die erfolgsneutrale Umgliederung in Gewinnrücklagen ist nur für solche Wertansätze der Aufwandsrückstellungen zulässig, die nicht in 2009 (dem letzten vor Anwendung des BilMoG abgeschlossenen Geschäftsjahr) zugeführt werden. Auf diese Weise wollte der Gesetzgeber missbräuchlichen Gestaltungen vorbeugen, durch (überhohe) Dotierungen solcher Aufwandsrückstellungen in 2009 und anschließende erfolgsneutrale Umgliederung den somit zweimal zu erfassenden Aufwand (bei Rückstellungsbildung in 2009 sowie bei Anfall des Aufwands in späteren Jahren) zu „optimieren“. <sup>271</sup> Die Übergangsregelung sei an folgendem Beispiel illustriert: 345

#### Beispiel

Ein Unternehmen weist zum 31.12.2008 für eine Instandhaltungsmaßnahme an einem vermieteten Bürogebäude eine Aufwandsrückstellung von 100 aus. Im JA zum 31.12.2009 wird die Rückstellung nicht verbraucht, sondern auf 120 erhöht (Zuführung von 20).

Das Unternehmen kann im JA 2010 die Rückstellung entweder insgesamt beibehalten oder auflösen. Die Auflösung erfolgt dann i. H. v. 100 durch erfolgsneutrale Umgliederung in Gewinnrücklagen. Die restlichen 20 (Zuführung aus 2009) sind ergebniswirksam aufzulösen. Das Wahlrecht zur Beibehaltung oder Auflösung der Rückstellung ist einheitlich auszuüben, d. h., es ist nicht zulässig, den Teil der Rückstellung aus 2008 erfolgsneutral in Gewinnrücklagen umzugliedern und den Restbetrag von 20 beizubehalten.

<sup>271</sup> Vgl. BilMoG-BgrRA, S. 127.

**Beispiel**

Gleiche Ausgangssituation wie im Beispiel zuvor. Allerdings wird die Rückstellung von 100 im Jahr 2009 i. H. v. 15 verbraucht. Zum Jahresende 2009 erfolgt eine Zuführung i. H. v. 35, sodass die Rückstellung zum 31.12.2009 wiederum 120 beträgt.

Die erfolgsneutrale Umgliederung ist nur i. H. v. 85 zulässig, da nur diese vor dem Geschäftsjahr 2009 gebildet worden sind. Die Saldierung von Verbrauch und Zuführung ist für Zwecke der erfolgsneutralen Umgliederung nicht zulässig.

- 346 Das Wahlrecht in Art. 67 Abs. 3 Satz 1 EGHGB lautet explizit auf Beibehaltung der Rückstellung, nicht – wie noch im BilMoG-RegE – auf Fortführung der Rückstellung. Gleichwohl bedeutet dies, dass bei Ausübung des Wahlrechts für sog. Ansammlungsrückstellungen diese nur mit ihrem Wert laut JA zum 31.12.2009 fortgeführt werden dürfen. Eine ggf. erforderliche Erhöhung der Rückstellung ist somit ausgeschlossen.<sup>272</sup> Auch die Bewertung dieser Altfälle richtet sich nach den Bewertungsgrundsätzen vor BilMoG (d. h. keine Abzinsung, Stichtagsprinzip<sup>273</sup>).

**8.3.3 Auflösung von Rückstellungen**

- 347 Ergibt sich aufgrund der Anwendung der durch das BilMoG neuen Bewertungsvorschriften für sonstige Rückstellungen ein gegenüber der bisherigen Bewertung niedrigerer Wertansatz, kann der höhere Rückstellungswert beibehalten werden, soweit der aufzulösende Betrag bis spätestens zum 31.12.2024 wieder zugeführt werden muss. Diese bereits für Pensionsrückstellungen angesprochene Regelung (Rz 333) gilt auch für sonstige Rückstellungen. Mögliche Anwendungsfälle können Ansammlungs- oder Verteilungsrückstellungen darstellen (vgl. Rz 189).
- 348 Der Betrag der Überdeckung (nicht erfolgte Auflösung) ist gem. Art. 67 Abs. 1 Satz 4 EGHGB im Anhang und Konzernanhang anzugeben.<sup>274</sup>

**8.4 Auswirkungen auf die Gewinn- und Verlustrechnung**

- 349 Abs. 7 der Vorschrift schreibt für Aufwendungen und Erträge aus der Anwendung der Übergangsvorschriften auf das BilMoG (Art. 66 u. 67 EGHGB) den gesonderten Ausweis unter „**außerordentliche Aufwendungen**“ und „**außerordentliche Erträge**“ vor (vgl. § 275 Rz 276).
- 350 Der Gesetzgeber hat diesen Ausweis gewählt, obwohl eine Gesetzesänderung eigentlich nicht die (bisherigen) handelsrechtlichen Kriterien für eine Qualifikation als außerordentliches Ergebnis erfüllt. Gleichwohl hat er sich für diesen

<sup>272</sup> Vgl. IDW ERS HFA 28, Rz 15.

<sup>273</sup> Vgl. BilMoG-BgrRA, S. 127.

<sup>274</sup> Vgl. IDW ERS HFA 28, Tz 36.

Ausweis entschieden, damit das Betriebs- und Finanzergebnis nicht durch derartige Effekte verwässert wird.<sup>275</sup>

Diese für Einmaleffekte im Umstellungsjahr nachvollziehbare Überlegung stößt aber dann an ihre Grenzen, wenn die 15-jährige Übergangsvorschrift für Zuführungen zu Pensionsrückstellungen in Anspruch genommen wird (Rz 335). Ob der Gesetzgeber tatsächlich gewollt hat, dass die lineare Verteilung des Zuführungsbetrags über 15 Jahre zu einem 15 Jahre lang gleichbleibend hohen außerordentlichen Aufwand führt, darf zumindest bezweifelt werden. Der Gesetzestext sieht dies aber so vor, sodass hiervon auch nicht abgewichen werden kann.<sup>276</sup> 351

Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) dürfen außerordentliche Aufwendungen (z. B. aus der Zuführung von Pensionsrückstellungen) nicht mit außerordentlichen Erträgen (z. B. aus der Auflösung von im Geschäftsjahr 2009 zugeführten Aufwandsrückstellungen) saldiert werden. 352

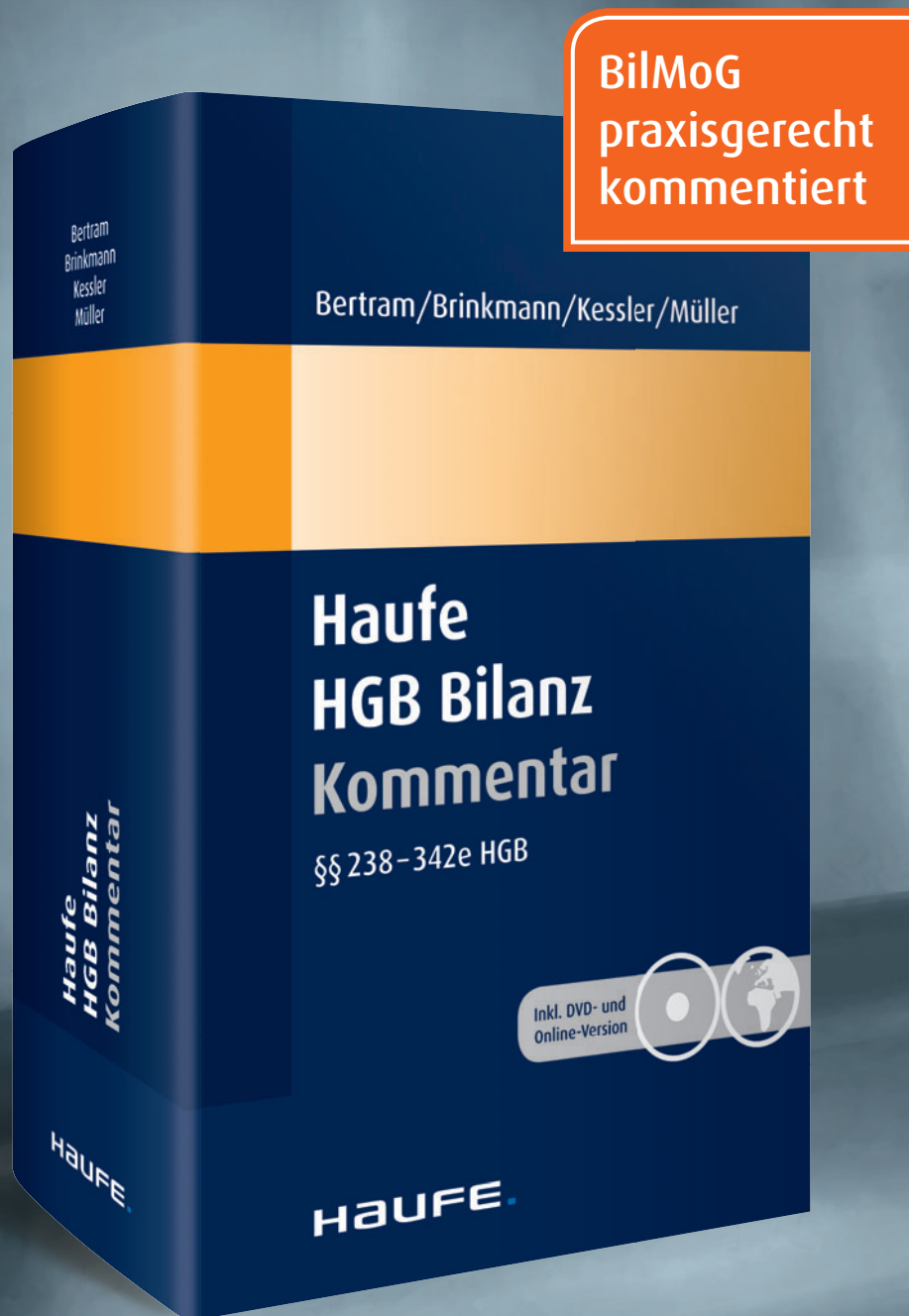
§ 277 Abs. 4 Satz 2 HGB sieht eine **Erläuterung** der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge vor, soweit die ausgewiesenen Beträge für die Beurteilung der Ertragslage des Unternehmens nicht von untergeordneter Bedeutung sind (§ 277 Rz 26). 353

## 9 Wesentliche Abweichungen zu IFRS

- Für Instandhaltungsaufwendungen ist mangels Außenverpflichtung keine Rückstellung anzusetzen (IAS 37.20). 354
- IAS 37.70-83 sehen spezielle Regelungen für sog. Restrukturierungsaufwendungen vor (u. a. Vorlage eines detaillierten Plans).
- Ansatzwahlrechte wie Art. 28 EGHGB für Altzusagen bei Pensionsverpflichtungen existieren bei IFRS nicht.
- Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB aF sind nach IFRS nicht zulässig.
- Teilweise bestehen unterschiedliche Ausweispflichten zwischen HGB und IFRS (z. B. werden Rückstellungen für JA-Kosten und Urlaubsrückstand nach IAS 37.11 als kurzfristige Verbindlichkeiten [accruals] ausgewiesen).
- Rückstellungen dürfen nach IFRS nur angesetzt werden, wenn ein Abfluss von Ressourcen wahrscheinlich ist. Es müssen mehr Gründe für als gegen den Mittelabfluss sprechen (IAS 37.23), sodass eine Eintrittswahrscheinlichkeit von mehr als 50 % erforderlich ist.

<sup>275</sup> Vgl. BilMoG-BgrRA, S. 128.

<sup>276</sup> Vgl. IDW ERS HFA 28, Tz 41.



Mit Haufe bilanzieren Sie auch nach BilMoG perfekt und sicher. Versprochen.

BilMoG – die größte Reform des Handelsbilanzrechts und doch kein Grund zur Panik. Denn mit dem neuen Haufe HGB Bilanz Kommentar gehen Sie auf Nummer sicher. Ob bei „selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenständen“, „Rückstellungen“ oder „latenten Steuern“. Dank Praxisbeispielen, Buchungssätzen und einem Überblick über alle Neuerungen, wissen Sie immer, was zu tun ist. Alle Inhalte sind anschaulich dargestellt, übersichtlich aufbereitet und rechtssicher.


[www.haufe.de/hgb-bilanzkommentar](http://www.haufe.de/hgb-bilanzkommentar)


**HAUFE.**


Jetzt anfordern!


Haufe Service Center GmbH  
Postfach  
79091 Freiburg

 Per Internet: [www.haufe.de/hgb-bilanzkommentar](http://www.haufe.de/hgb-bilanzkommentar)

 Per E-Mail: [bestellung@haufe.de](mailto:bestellung@haufe.de)

 Per Fax: **0180/50 50 441\***

 Per Post: Im Fensterkuvert an nebenstehende Adresse

 Per Telefon: 0180/55 55 813\*

\* 0,14 €/Min. aus dem dt. Festnetz, max. 0,42 €/Min. mobil. Ein Service von dtms.

Ja, ich teste kostenlos und unverbindlich 4 Wochen lang:

## Haufe HGB Bilanz Kommentar

Anz. **Print-Kommentar + DVD +  
Zugang zur Online-Version**

Best.-Nr. A02001

Aktualisierungen 1x jährlich à € 159,- **€ 179,-**

Preise inkl. MwSt., zzgl. Versandpauschale € 4,60

### Darauf können Sie vertrauen. Garantiert!

Bei der Haufe Mediengruppe bestellen Sie immer ohne Risiko zum unverbindlichen Test mit 4-wöchigem Rückgaberecht. Sie bezahlen nur, was Ihnen nach genauer Prüfung auch wirklich zusagt. Anderenfalls schicken Sie das Produkt einfach portofrei zurück und die Sache ist für Sie erledigt. Bei der Online-Version genügt eine kurze Mitteilung per Post oder E-Mail.

### Aktualisierungs-Service

Unsere regelmäßigen Updates gewährleisten, dass Ihre Produkte gesetzlich, inhaltlich und technisch immer auf dem neuesten Stand bleiben. Dafür sorgen ausgewiesene Experten der jeweiligen Fachgebiete. Diesen Aktualisierungs-Service können Sie jederzeit beenden – bei Jahresbezügen mit einer Frist von 4 Wochen zum Ende des Bezugszeitraums. Der Zugang zur Online-Version ist auf den Bezugszeitraum begrenzt.

Datum

Unterschrift

### Bitte ergänzen Sie:

Herr  Frau

Vorname Ansprechpartner

Name Ansprechpartner

Telefon

Branche

Position im Unternehmen

E-Mail (bitte für Zugang zu Ihrer Online-Version angeben!)

### Hinweis zum Datenschutz:

Wir informieren Kunden und Interessenten gezielt über wichtige Ereignisse und Neuigkeiten der Haufe Mediengruppe. Die Speicherung/Verwendung Ihrer Adressdaten erfolgt unter strikter Beachtung der Datenschutzbestimmungen durch die Haufe Mediengruppe und verbundene Unternehmen ausschließlich zu diesem Zweck. Falls Sie diesen Service nicht mehr nutzen wollen, genügt eine kurze schriftliche Nachricht unter Beifügung des Werbemittels mit Ihrer Anschrift an Haufe Service Center GmbH, Bismarckallee 11-13, 79098 Freiburg.

Ja, ich möchte zukünftig kostenlos über alle wichtigen Änderungen zum Thema Rechnungswesen informiert werden. Bitte senden Sie mir per E-Mail den Link zum kostenlosen Newsletter-Service der Haufe Mediengruppe.

Vielen Dank für Ihre Bestellung!

Form-ID: 10010