

1 Einleitung

In der Praxis stehen Bildung, Bewertung und Ausweis von **Rückstellungen** im Mittelpunkt vieler Fragen der täglichen Arbeit, in der monatlichen oder quartalsweisen Berichterstattung und im Rahmen der Erstellung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses. Die Anpassung des nationalen HGB durch das **BilMoG**¹ in 2009 hat sich u. a. erheblich auf die handelsrechtliche Bilanzierung von Rückstellungen ausgewirkt. Hierzu gehören das weitreichende Passivierungsverbot für bestimmte **Aufwandsrückstellungen**, die verpflichtende Berücksichtigung künftiger **Preis- und Kostenänderungen** sowie die **Abzinsung** der voraussichtlichen nominalen Verpflichtungsbeträge.

Das Ziel dieser Änderungen war es, die handelsrechtliche Rechnungslegung sowohl für den Jahres- als auch für den Konzernabschluss **an die internationale Rechnungslegung anzunähern**. Im Vergleich zur IFRS-Rechnungslegung soll die HGB-Rechnungslegung aber **einfacher** und **kostengünstiger** sein. Dies soll insbesondere auch für konzernrechnungslegungspflichtige, nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen gelten, denen mit dem HGB eine **bessere Alternative** zu IFRS erhalten bleiben soll.²

Ansatz

Durch das BilMoG wurde die Passivierung von **Aufwandsrückstellungen** weitestgehend verboten. Von diesem Verbot betroffen sind Rückstellungen für im abgelaufenen Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, sofern die Instandhaltungsmaßnahmen nicht innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahrs nachgeholt werden³, sowie Auf-

1 Vgl. Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25.5.2009, BGBl. I, S. 1102 ff.

2 Vgl. Begr. RegE BilMoG, BT-Drucks. 16/10067, S. 35.

3 Vgl. § 249 Abs. 1 S. 2 HGB und § 249 Abs. 1 Nr. 2 HGB a. F. Nach der alten Fas-

sung konnten Instandhaltungsmaßnahmen, die nach dem Dreimonatszeitraum, jedoch bis spätestens 12 Monate nach dem Bilanzstichtag nachgeholt wurden, ebenfalls zurückgestellt werden. Maßnahmen nach 12 Monaten waren auch schon vor BilMoG nicht rückstellungsfähig.

wandsrückstellungen für Aufwendungen, die dem abgelaufenen Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnen sind, die am Bilanzstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich Höhe und Eintrittszeitpunkt unbestimmt sind.⁴

Bewertung

Des Weiteren hat das BilMoG zu umfangreichen Änderungen der Bewertungsvorschriften für Rückstellungen geführt. Nach § 253 HGB sind »Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen **Erfüllungsbetrags** anzusetzen«. Das bedeutet, dass gegenüber dem früher anzusetzenden **Rückzahlungsbetrag** zukünftige **Preis- und Kostenänderungen** zwingend in die Bewertung von Rückstellungen einzubeziehen sind. Darüber hinaus müssen zukünftig alle Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit einem fristenkongruenten Marktzinssatz abgezinst werden, um den Zeitwert des Geldes bei der Bewertung zu berücksichtigen. Bislang war eine **Abzinsung** nur dann zulässig, wenn in der zugrunde liegenden Verbindlichkeit ein Zinsanteil enthalten war. Die für die Abzinsung von den Bilanzierenden anzuwendenden Zinssätze werden von der **Deutschen Bundesbank** auf Grundlage eines über sieben Jahre geglätteten durchschnittlichen **laufzeitadäquaten Marktzinssatzes** ermittelt und veröffentlicht.

Anwendung

Die geänderten Ansatz- und Bewertungsvorschriften waren erstmals für nach dem **31.12.2009** beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Diese Vorschriften durften allerdings – wenn auch nur insgesamt – bereits für das davor liegende Geschäftsjahr angewendet werden.

Übergangsvorschriften

Durch die **Übergangsvorschriften**, die mit dem BilMoG (Art. 67 Abs. 1 und 3 EGHGB) ergangen sind, wurden dem Bilanzersteller mehrere **Wahlrechte** eingeräumt. So mussten bisher passivierte Rückstellungen, die in Zukunft nicht mehr gebildet werden können bzw. anders bewertet werden müssen, dem Grunde nach (Ansatz) bzw. der Höhe nach (Bewertung) beibehalten und bestimmungsgemäß nach den bisher geltenden Vorschriften in Anspruch genommen bzw. ergebniswirksam über die Gewinn- und Verlustrechnung aufgelöst oder sofort erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen umgebucht werden.

⁴ Vgl. Streichung des § 249 Abs. 2 HGB (Fassung vor BilMoG).

Aufgrund der Möglichkeit der **Beibehaltung** bestimmter Rückstellungen über den Umstellungszeitpunkt hinaus entstehen in der Folgezeit weitere praktische Fragstellungen, die sich unter Umständen noch bis zu 15 Jahre nach erstmaliger Anwendung des BilMoG auswirken können. Wurde von dem Beibehaltungswahlrecht dagegen kein Gebrauch gemacht, mussten die resultierenden Auflösungsbeträge unmittelbar ergebnisneutral in die Gewinnrücklagen eingestellt werden. Eine Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung fand dabei nicht statt.⁵

Auswirkungen auf die Bilanzierung von Rückstellungen

Die oben kurz umrissenen Änderungen beim Ansatz und bei der Bewertung haben zum Teil **erhebliche Konsequenzen** für die handelsrechtliche **Bilanzierung** von Rückstellungen und somit auch auf die **Bilanzpolitik** der Unternehmen.⁶ Den Bilanzierenden werden so wichtige und beliebte Instrumente zur **Ergebnisgestaltung** weitgehend genommen.⁷ Die Auswirkungen der Umstellung auf die Höhe der Rückstellungen kann allerdings nicht einheitlich beantwortet werden, da sich z. B. die Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen tendenziell rückstellungserhöhend auswirkt, während die Abzinsungsvorschriften zu eher niedrigeren Rückstellungen führen. Die quantitativen Konsequenzen sind daher nur **individuell** für jedes Unternehmen ermittelbar.

Annäherung HGB an IFRS

Bei flüchtiger Betrachtung ergibt sich durch die Umsetzung des BilMoG eine weitgehende **Annäherung** des HGB an die IFRS. Im Detail gibt es jedoch weiterhin **umfangreiche Unterschiede** sowohl beim Ansatz als auch bei der Bewertung sowie beim Ausweis. Die wesentlichen Ansatzunterschiede liegen im unterschiedlich ausgestalteten Komponentenansatz (z. B. Großreparaturen) sowie im Nichtansatz sämtlicher Aufwandsrückstellungen in den IFRS. Bedeutsame Bewertungsunterschiede ergeben sich durch unterschiedliche Marktzinssätze (Stichtagszinssätze versus 7-jährige Glättung) bei der Abzinsung. Durch die teilweise Orientierung des HGB an den IFRS werden die handelsrechtlichen **Ergebnisse** insgesamt **volatiler**. Soweit aus

5 Vgl. Art. 67 Abs. 1 S. 3 HGB sowie Art. 67 Abs. 3 S. 2 i. HS EGHGB; dies galt jedoch nicht für Aufwandsrückstellungen, die erst im letzten, vor dem 1.1.2010 beginnenden Geschäftsjahr neu gebildet wurden, da der Gesetzgeber

damit die bewusste Bildung von Gewinnrücklagen verhindern wollte.

6 Vgl. Fink/Kunath, DB 2010, S. 2346.

7 Vgl. Schmidtmeier/Oser/Zajontz, DStR 2012, S. 1467.

den Unterschieden temporäre Differenzen zwischen IFRS-Bilanzansätzen und steuerlichen Buchwerten der Vermögenswerte und Schulden resultieren, werden die Effekte allerdings durch die Berücksichtigung von (gegenläufigen) latenten Steuern abgemildert.

Ziel des vorliegenden Buches

Das Ziel des vorliegenden Buches liegt darin, **Praktikern** bei der täglichen Arbeit eine Hilfestellung zu bieten, **Studierenden** einen praxisrelevanten Einstieg in das breite Anwendungsgebiet der Rückstellungen zu ermöglichen, **Lehrenden** theoretisch fundierte, anwendungsorientierte Beispiele für die Lehre zu bieten und der an der Materie **interessierten Öffentlichkeit** zu ermöglichen, einen schnellen Überblick zu den relevanten Themen zu erhalten.

Das Buch orientiert sich **sachlogisch** am HGB und setzt auch den **Schwerpunkt** der Betrachtung und Diskussion auf die nationale **handelsrechtliche Rechnungslegung**. Allgemeine Ansatz- und Bewertungsvorschriften, die z. B. auch für Pensionsrückstellungen und Steuerrückstellungen gelten, werden zunächst im Bereich der Sonstigen Rückstellungen vorgestellt und erläutert. Für die Bereiche Pensions- und Steuerrückstellungen wurden aufgrund deren Besonderheiten eigene Kapitel vorgesehen. Darüber hinaus werden **wesentliche Unterschiede zwischen HGB- und IFRS-Rechnungslegung** bzgl. der Rückstellungen aufgezeigt. Eine vollumfängliche Behandlung aller IFRS-Fragestellungen würde allerdings den Rahmen des vorliegenden Buches sprengen. Des Weiteren enthält das Buch ein separates Kapitel, in dem Beispiele aus der Praxis zu Sonstigen Rückstellungen im Allgemeinen und zu Steuer- und Pensionsrückstellungen im Besonderen dargestellt werden. Das Besondere an diesem Kapitel liegt in der Vorstellung detaillierter Lösungswege, die auch auf andere Rückstellungssachverhalte übertragen werden können.