

# Inhaltsübersicht

**Inhaltsverzeichnis** 7

**Vorwort** 17

**Abkürzungsverzeichnis** 19

**1 Einleitung** 23

**2 Sonstige Rückstellungen** 27

2.1 Ansatz 27

2.2 Bewertung 92

2.3 Auswirkungen der Ausübung des Beibehaltungswahlrechts  
auf die Jahresabschlüsse nach dem Übergang auf das  
BilMoG 162

2.4 Ausweis 173

2.5 Ausblick HGB 207

**3 Steuerrückstellungen** 209

3.1 Ansatz nach HGB 209

3.2 Bewertung 213

3.3 Ausweis 213

3.4 Anhangangaben 214

3.5 Rückstellungen für latente Steuern 215

3.6 Besonderheiten nach IFRS 218

3.7 Synoptische Übersicht 221

<b>4 Pensionsrückstellungen</b>	223
4.1 Allgemeines	223
4.2 Ansatz	228
4.3 Bewertung von Pensionsrückstellungen	234
4.4 Ausweis	271
4.5 Ausblick	279
<b>5 Anwendungsbeispiele für Ansatz, Bewertung und Ausweis</b>	283
5.1 Sonstige Rückstellungen	284
5.2 Steuerrückstellungen	391
5.3 Pensionsrückstellungen	398
<b>6 Schlussbetrachtungen und Ausblick</b>	413
<b>Zu den Autoren</b>	415
<b>Literaturverzeichnis</b>	417
<b>Stichwortverzeichnis</b>	427

# Inhaltsverzeichnis

**Vorwort** 17

**Abkürzungsverzeichnis** 19

**1 Einleitung** 23

**2 Sonstige Rückstellungen** 27

- 2.1 Ansatz 27
- 2.1.1 Allgemeines 27
  - 2.1.1.1 Rückstellungsbegriff 31
  - 2.1.1.2 Abgrenzungen zu anderen Instrumenten 33
    - 2.1.1.2.1 Rückstellungen und Verbindlichkeiten 33
    - 2.1.1.2.2 Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten 34
    - 2.1.1.2.3 Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten 36
    - 2.1.1.2.4 Rückstellungen und Rücklagen 38
    - 2.1.1.2.5 Rückstellungsbildung versus Abschreibungserfordernis 39
  - 2.1.1.3 Zeitpunkt der Bildung/Nachholung, Inanspruchnahme, Umgliederung und Auflösung 40
    - 2.1.1.3.1 Zeitpunkt 40
    - 2.1.1.3.2 Bildung/Nachholung 42
    - 2.1.1.3.3 Inanspruchnahme 43
    - 2.1.1.3.4 Umgliederung 44
    - 2.1.1.3.5 Auflösung 45
    - 2.1.1.3.6 Besonderheiten unter IFRS 45
  - 2.1.1.4 Wertaufhellung und Wertbegründung 46
  - 2.1.1.5 Einfluss der steuerlichen Rechtsprechung auf die handelsrechtliche Bilanzierung 48
- 2.1.2 Verbindlichkeitsrückstellungen 49
  - 2.1.2.1 Voraussetzungen für die Ansatzpflicht nach HGB 49
    - 2.1.2.1.1 Passivierungspflicht 49
      - 2.1.2.1.2 Bestehen einer Außenverpflichtung 50

2.1.2.1.3	Rechtliche oder wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit und betriebliche Veranlassung	51
2.1.2.1.4	Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	53
2.1.2.1.5	Keine zukünftigen Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten	54
2.1.2.1.6	Passivierungsverbot	55
2.1.2.1.7	Konkurrenz zu Drohverlustrückstellungen	56
2.1.2.1.8	Ansatzgründe für Verbindlichkeitsrückstellungen	56
2.1.2.2	Besonderheiten nach IFRS	60
2.1.2.2.1	Allgemeines	60
2.1.2.2.2	Restrukturierungsrückstellungen	62
2.1.2.3	Synoptische Übersicht	64
2.1.3	Drohverlustrückstellungen	66
2.1.3.1	Voraussetzungen für die Ansatzpflicht nach HGB	66
2.1.3.1.1	Passivierungspflicht	66
2.1.3.1.2	Schwebende Geschäfte	66
2.1.3.1.3	Objektive Verlusterwartung	67
2.1.3.1.4	Entstehen eines Nettoverlustes (Saldierungsbereich)	68
2.1.3.1.5	Einmalige Lieferungen und Leistungen	68
2.1.3.1.5.1	Beschaffungsgeschäfte	68
2.1.3.1.5.2	Absatzgeschäfte	70
2.1.3.1.5.3	Mischkalkulation	71
2.1.3.1.5.4	Bewertungseinheiten aus Beschaffungs- und Absatzgeschäften	72
2.1.3.1.6	Dauerschuldverhältnisse	74
2.1.3.1.6.1	Dauerbeschaffungsverhältnisse (z. B. Darlehens-, Miet-, Arbeits- und ähnliche Verträge)	74
2.1.3.1.6.2	Dauerabsatzgeschäfte (z. B. aus Vermietungsverträgen oder sonstigen langfristigen Verträgen)	75
2.1.3.1.7	Sonderfälle	76
2.1.3.1.7.1	Verlustbringende Filialen	76
2.1.3.1.7.2	Angeschaffte Drohverlustrückstellungen	77
2.1.3.1.8	Konkurrenz zu Verbindlichkeitsrückstellungen	78
2.1.3.1.9	Dokumentation der drohenden Verluste	78
2.1.3.1.10	Ansatzgründe für Drohverlustrückstellungen	78
2.1.3.2	Besonderheiten nach IFRS	79
2.1.3.2.1	Belastende Verträge	79
2.1.3.2.2	Verluste aus Fertigungsaufträgen	80
2.1.3.3	Synoptische Übersicht	81

2.1.4	Aufwandsrückstellungen	82
2.1.4.1	Voraussetzungen für die Ansatzpflicht nach HGB	82
2.1.4.1.1	Unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung	82
2.1.4.1.2	Unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung	84
2.1.4.1.3	Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung (Kulanzrückstellungen)	85
2.1.4.1.4	Aufwandsrückstellungen und Komponentenansatz	86
2.1.4.2	Besonderheiten nach IFRS	88
2.1.4.2.1	Latente Steuern aufgrund nicht angesetzter Aufwandsrückstellungen	88
2.1.4.2.2	Kulanzrückstellungen	88
2.1.4.2.3	Komponentenansatz	89
2.1.4.3	Synoptische Übersicht	91
2.2	Bewertung	92
2.2.1	Allgemeines	92
2.2.2	Nominaler Verpflichtungsbetrag	93
2.2.2.1	Schätzmaßstab	93
2.2.2.2	Wertfindung und Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostenänderungen	99
2.2.2.3	Verzinslichkeit	107
2.2.2.4	Schätzungsänderungen	108
2.2.2.5	Drohverlustrückstellungen	109
2.2.2.6	Aufwandsrückstellungen	110
2.2.2.7	Sammelrückstellungen	110
2.2.3	Erstattungsansprüche	113
2.2.3.1	Aktivierungsfähigkeit von Erstattungsansprüchen	114
2.2.3.2	Verrechnung von Erstattungsansprüchen mit Rückstellungen	117
2.2.4	Abzinsung	120
2.2.4.1	Restlaufzeit	121
2.2.4.2	Abzinsung von Rückstellungen mit Restlaufzeiten unter einem Jahr	127
2.2.4.3	Zinssatz	130
2.2.4.3.1	Ganzjährige Restlaufzeiten	130
2.2.4.3.2	Unterjährige Restlaufzeiten	132
2.2.4.3.3	Fremdwährungsverpflichtungen	134
2.2.4.3.4	Drohverlustrückstellungen	135
2.2.4.3.5	Zinssatz nach IFRS	135
2.2.4.4	Abzinsungszeitraum	137

2.2.4.4.1	Ganzjährige Restlaufzeiten	137
2.2.4.4.2	Unterjährige Restlaufzeiten	139
2.2.4.4.3	Abzinsungszeitraum nach IFRS	140
2.2.4.5	Berechnung der Aufzinsungsbeträge	140
2.2.4.6	Vereinfachungen bei der Sammelbewertung	144
2.2.4.6.1	Methode gesondert zu betrachtender Teilperioden	144
2.2.4.6.2	Gruppenbewertung	147
2.2.4.6.3	Möglichkeiten nach IFRS	149
2.2.4.7	Rückstellungen für latente Steuern	150
2.2.5	Verteilungs- und Ansammlungsrückstellungen	150
2.2.5.1	Verteilungsrückstellungen	151
2.2.5.1.1	Bilanzierung nach HGB	151
2.2.5.1.2	Bilanzierung von Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnlichen Verpflichtungen nach IFRS	155
2.2.5.2	Ansammlungsrückstellungen	158
2.2.5.2.1	Bilanzierung nach HGB	158
2.2.5.2.2	Bilanzierung nach IFRS	159
2.2.6	Synoptische Übersicht	160
2.3	Auswirkungen der Ausübung des Beibehaltungswahlrechts auf die Jahresabschlüsse nach dem Übergang auf das BilMoG	162
2.3.1	Einführung	
2.3.2	Das Beibehaltungswahlrecht nach Art. 67 Abs. 1 S. 2 EGHGB	162
2.3.3	Das Beibehaltungswahlrecht für Aufwandsrückstellungen	167
2.3.4	Ausweis	169
2.3.5	Anhangangaben	172
2.3.6	Zusammenfassung: Ausweisvorschriften und Anhangangaben	172
2.4	Ausweis	173
2.4.1	Bilanz	173
2.4.2	Gewinn- und Verlustrechnung	175
2.4.2.1	Erfassung von Zuführungen	176
2.4.2.2	Einflüsse aus der Abzinsung	178
2.4.2.2.1	Jährlicher Aufzinsungsaufwand	179
2.4.2.2.2	Effekte aus der Änderung des Abzinsungszinssatzes	179
2.4.2.2.3	Effekte aus der Änderung der Restlaufzeit	180
2.4.2.2.4	Vorgehen zur Bestimmung der einzelnen Effekte	181

2.4.2.3	Verminderungen oder Auflösungen von Rückstellungen	185
2.4.2.4	Gesonderter Ausweis der Erträge und Aufwendungen aus der Abzinsung	187
2.4.3	Anhang	188
2.4.3.1	Angaben nach § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB	188
2.4.3.2	Angaben nach § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB	190
2.4.3.3	Angaben nach § 285 Nr. 12 HGB	191
2.4.3.4	Angaben nach § 277 Abs. 4 S. 3 HGB zu periodenfremden Aufwendungen und Erträgen	193
2.4.3.5	Besonderheiten im Konzernabschluss	194
2.4.3.6	Allgemeine Anhangangaben nach IFRS	194
2.4.3.6.1	Angaben zu den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (IAS 1)	194
2.4.3.6.2	Angaben zu Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (IAS 8)	196
2.4.3.7	Anhangangaben nach IAS 37	197
2.4.3.7.1	Angaben zu bilanzierten Rückstellungen	197
2.4.3.7.2	Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen	198
2.4.3.7.3	Erleichterungsvorschriften	199
2.4.3.8	Angabe zu wesentlichen Erträgen und Aufwendungen aus Bilanzierung oder Auflösung von Rückstellungen	200
2.4.3.9	Anhangangaben nach IAS 10	201
2.4.4	Lagebericht	202
2.4.4.1	Anwendungsbereich und Grundsätze	202
2.4.4.2	Geschäftsverlauf und Lage der Gesellschaft	203
2.4.4.3	Bericht über wesentliche Chancen und Risiken	204
2.4.4.4	Nachtragsbericht	204
2.4.5	Synoptische Übersicht	205
2.5	Ausblick HGB	207

### **3 Steuerrückstellungen 209**

3.1	Ansatz nach HGB	209
3.1.1	Betriebliche Steuerschulden aus öffentlich-rechtlichem Verhältnis	209
3.1.2	Ansatz beim Steuerschuldner	211
3.1.3	Ansatz von laufend und nicht laufend veranlagten Steuern	212

- 3.2 Bewertung 213
- 3.3 Ausweis 213
- 3.4 Anhangangaben 214
- 3.5 Rückstellungen für latente Steuern 215
- 3.6 Besonderheiten nach IFRS 218
  - 3.6.1 Aktuelle Regelungen 218
  - 3.6.2 Ausblick 220
- 3.7 Synoptische Übersicht 221

#### **4 Pensionsrückstellungen 223**

- 4.1 Allgemeines 223
  - 4.1.1 Begriff und Begriffsabgrenzung nach HGB 223
  - 4.1.2 Begriff und Begriffsabgrenzung nach IFRS 226
- 4.2 Ansatz 228
  - 4.2.1 Ansatz nach HGB 228
    - 4.2.1.1 Unmittelbare Verpflichtungen 228
    - 4.2.1.2 Mittelbare und ähnliche Verpflichtungen 230
  - 4.2.2 Ansatz nach IFRS 231
    - 4.2.2.1 Beitragsorientierte Altersversorgungsverpflichtungen 231
    - 4.2.2.2 Leistungsorientierte Altersversorgungsverpflichtungen 232
- 4.3 Bewertung von Pensionsrückstellungen 234
  - 4.3.1 Bewertung nach HGB 234
    - 4.3.1.1 Bewertungsvorschrift 234
      - 4.3.1.2 Lohn-, Gehalts- und Rententrends 235
        - 4.3.1.3 Abzinsungszinssatz 236
        - 4.3.1.4 Bewertungsmethode 240
    - 4.3.2 Bewertung nach IFRS 242
      - 4.3.2.1 Abzinsungssatz und Ertrag aus dem Planvermögen 242
      - 4.3.2.2 Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste 244
      - 4.3.2.3 Bewertungsmethode 247
  - 4.3.3 Synoptische Übersicht: Ansatz und Bewertung 248
  - 4.3.4 Deckungsvermögen 249
    - 4.3.4.1 Handelsrechtliche Voraussetzungen 249
      - 4.3.4.1.1 Vermögensgegenstände nach § 246 Abs. 1 HGB 250
      - 4.3.4.1.2 Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen und vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen 250
      - 4.3.4.1.3 Schutz der Vermögensgegenstände vor dem Zugriff aller übrigen Gläubiger (Insolvenzschutz) 250



4.3.4.1.4	Zweckexklusivität der Vermögensgegenstände	252
4.3.4.2	Rechtsfolgen des § 246 Abs. 2 S. 2 HGB	253
4.3.4.2.1	Umfang der Saldierung	253
4.3.4.2.2	Bewertung der Vermögensgegenstände zum beizulegenden Zeitwert	253
4.3.4.2.3	Ausschüttungssperre im Zusammenhang mit Deckungs- vermögen	254
4.3.5	Wertpapiergebundene Altersversorgungszusagen	255
4.3.5.1	Handelsrechtliche Voraussetzungen und Rechtsfolgen	255
4.3.5.2	Sonderfall: Leistungskongruente Rückdeckungs- versicherungen	258
4.3.5.2.1	Kennzeichen und Ausgestaltung einer Rückdeckungs- versicherung	258
4.3.5.2.2	Anforderungen an das Vorliegen einer leistungs- kongruenten Rückdeckungsversicherung	259
4.3.5.2.3	Anschaffungskosten und Zeitwert einer Rückdeckungs- versicherung	261
4.3.5.2.4	Auswirkungen auf die Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 S. 3 HGB	263
4.3.6	Planvermögen: Voraussetzungen nach IAS 19 im Vergleich zum Handelsrecht	263
4.3.7	Vergleich von Deckungsvermögen und Planvermögen	266
4.3.8	(Un)zulässige Vermögensarten	268
4.3.8.1	Eigene Anteile	268
4.3.8.2	Darlehen des Fonds an den Bilanzierenden	268
4.3.8.3	Übertragung von nicht finanziellen Vermögenswerten auf den Fonds mit anschließender Nutzungsüberlassung an das Unternehmen	269
4.3.8.4	Betriebsnotwendiges Anlagevermögen	270
4.4	Ausweis	271
4.4.1	Ausweis in der Bilanz nach HGB	271
4.4.2	Ausweis in der Bilanz nach IFRS	272
4.4.3	Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung nach HGB	273
4.4.4	Ausweis in der Gesamtergebnisrechnung nach IFRS	275
4.4.5	Anhangangaben nach HGB	277
4.4.6	Anhangangaben nach IFRS	279
4.5	Ausblick	279

<b>5</b>	<b>Anwendungsbeispiele für Ansatz, Bewertung und Ausweis</b>	<b>283</b>
5.I	Sonstige Rückstellungen	284
5.I.1	Abbruchkosten	284
5.I.2	Ansammlungs- und Verteilungsrückstellungen	285
5.I.3	Aufbewahrungsrückstellung	296
5.I.4	Aufwandsrückstellungen (unterlassene Instandhaltung)	302
5.I.5	Beibehaltungswahlrecht: Konsequenzen an den nachfolgenden Bilanzstichtagen	304
5.I.6	Drohverlustrückstellungen	309
5.I.6.1	Rückstellungen für schwebende Rohstoffbeschäftigungsgeschäfte	309
5.I.6.2	Zusammenfassung von Verträgen	315
5.I.7	Garantie/Gewährleistungen	319
5.I.8	Handelsvertreter (Ausgleichszahlung)	324
5.I.9	Hauptuntersuchungs-Rückstellungen (Verpflichtungen aus Leasingverträgen)	327
5.I.10	Personalarückstellungen	335
5.I.10.1	Urlaubsrückstellungen	335
5.I.10.2	Einmalzahlungen	343
5.I.10.3	Verpflichtungen aus Altersteilzeitverträgen	344
5.I.10.4	Beihilfen	353
5.I.10.5	Vorruhestand	355
5.I.10.6	Lebensarbeitszeitkonten	358
5.I.11	Prüfungskosten/Jahresabschlusskosten	363
5.I.12	Rechtsstreitigkeiten/Prozesskosten	365
5.I.13	Restrukturierungsrückstellung	370
5.I.13.1	Ansatz einer Restrukturierungsrückstellung	370
5.I.13.2	Verlagerung der Produktion 1 und Schließung der Produktion 2	377
5.I.13.3	Berücksichtigung von Transfergesellschaften	379
5.I.13.4	Umzugs- bzw. Pendelkosten	380
5.I.13.5	Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Restrukturierung	381
5.I.13.6	Ausweis von Restrukturierungsaufwendungen	383
5.I.14	Sanierung/Beseitigung von Altlasten	384
5.I.15	Umweltschutzverpflichtungen (Anpassungsverpflichtungen)	388

5.2	Steuerrückstellungen	391
5.2.1	Rückstellung für Steuerrisiken	391
5.2.2	Rückstellung für latente Steuern nach § 249 HGB	395
5.3	Pensionsrückstellungen	398
5.3.1	Übergangsvorschrift des Art. 67 Abs. 1 S. 1 EGHGB	398
5.3.2	Deckungsvermögen und Ausschüttungssperre	405
5.3.3	Wertpapiergebundene Altersversorgungszusagen	408

**6 Schlussbetrachtungen und Ausblick** 413

**Zu den Autoren** 415

**Literaturverzeichnis** 417

**Stichwortverzeichnis** 427

