

Rechnungslegung im privaten und staatlichen Sektor

– Grundlegende Fragen der Bilanzierung nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS – Teil 12:
Bilanzierungsfeld Rückstellungen –

Prof. Dr. Peter C. Lorson und **Dr. Ellen Haustein** sind Projektkoordinatoren des EU-geförderten Erasmus+ Projekts Developing and Implementing European Public Sector Accounting modules (DiEPSAm). Sie arbeiten gemeinsam mit **Hans-Henning Schult, M.Sc.** am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre: Unternehmensrechnung und Controlling an der Universität Rostock und sind Mitglieder des dortigen Center for Accounting and Auditing (CAA). **Dr. Jörg Poller** ist als Teamlead Consolidation und Financial Reporting bei der Atotech Beteiligungs- und Management GmbH & Co. KG tätig.
Kontakt: autor@kor-ifs.de

Die Fallstudienreihe führt fragengeleitet in die Rechnungslegung im privaten und öffentlichen Sektor auf Einzelabschluss-ebene ein, wobei jeweils auf zwei nationale und internationale Normensysteme Bezug genommen wird: einerseits das HGB für Kaufleute (hier große KapGes.) und die Standards staatlicher Doppik (SsD) für Gebietskörperschaften (hier Bundes- und Landesebene) sowie andererseits IFRS für kapitalmarktorientierte Konzerne und die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) für Einheiten des öffentlichen Sektors, wie Gebietskörperschaften, staatliche Einheiten der mittelbaren Verwaltung sowie internationale Organisationen (z.B. UNO, NATO, EU-Kommission und OECD). Dieser abschließende Teil behandelt das Bilanzierungsfeld Rückstellungen.

I. Einleitung

Die vorliegende Reihe führt anhand grundlegender Fragen in die Rechnungslegung im privaten und öffentlichen Sektor ein. Die in diesem zwölften Teil zu beantwortenden Fragen zum Bilanzierungsfeld Rückstellungen enthält die Tab. 1.

Tab. 1: Fragen in Teil 12 der Fallstudie

Grundlegende Fragen der Bilanzierung nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS Teil 12: Bilanzierungsfeld Rückstellungen

Fragenkomplex „Definition, Ansatz und Ausweis“

- Wie werden Rückstellungen definiert?
- Was unterscheidet Rückstellungen von abgegrenzten Schulden bzw. Verbindlichkeiten?
- Welche Bedeutung hat das Kriterium der Außenverpflichtung?
- Was sind Ansammlungsrückstellungen?
- Wann werden Rückstellungen passiviert?
- Wie sind Rückstellungen auszuweisen?
- Welche Besonderheiten bestehen bei Pensionsrückstellungen?

Fragenkomplex „Bewertung“

- Wie sind Rückstellungen bei Zugang zu bewerten?
- Was sind Ursachen etwaiger Bewertungsunterschiede zwischen HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS?
- Wie stellt sich die Folgebewertung von Rückstellungen dar?
- Welche Besonderheiten ergeben sich bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen hinsichtlich Zins, Verfahrensweise und der Erfassung von „Schätzfehlern“?

II. Definition, Ansatz und Ausweis

1. Wie werden Rückstellungen definiert?

Rückstellungen sind zumindest wirtschaftlich vor dem Bilanzstichtag verursachte, aber danach anfallende unsichere Aufwendungen. Während das *HGB* nur Rückstellungszwecke, wie „ungewisse Verbindlichkeiten“ (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB), abschließend benennt (§ 249 Abs. 2 Satz 1 HGB), definieren die *SsD* Rückstellungen als „[...] Verpflichtungen, die dem Grunde nach [...] oder der Höhe nach noch nicht bestimmt (sind)“ (SsD I.5.7.1.) und vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht wurden (vgl. SsD I.5.7.1.). Entsprechend gelten nach *HGB & SsD* Rückstellungen als Aufwendungen aus Verpflichtungen, die bezüglich des *Grunds und/oder* der *Höhe* nicht mit völliger Sicherheit bestimmbar sind. Das kann sich auf Zahlungen, Eigentumsübertragungen oder Rechte beziehen.¹ Implizit wird deutlich, dass Rückstellungen nur für (Außen-)Verpflichtungen gegenüber Dritten als Schuldner zu bilden sind. Andere (Innen-)Verpflichtungen zählen nur aufgrund ihrer Erwähnung im Gesetz zu den Rückstellungen, wie solche für bestimmte unterlassene Aufwendungen (§ 249 Abs. 1 Nr. 1 HGB). *IFRS & IPSAS* charakterisieren eine Rückstellung bzw. provision ebenfalls als Schuld bzw. liability mit einer Unsicherheit bezüglich Fälligkeit (timing) und/oder Höhe (amount) (IAS 37.10 bzw. IPSAS 19.18).

2. Was unterscheidet Rückstellungen von abgegrenzten Schulden bzw. Verbindlichkeiten?

Die Unsicherheit unterscheidet Rückstellungen von Verbindlichkeiten. Diese Unsicherheit kann sich je nach Normensystem auf Grund/Inanspruchnahme, Fälligkeit oder Betrag beziehen. Bezüglich der Passivierungspflicht kommt es auf die (Kombinationen von) Intervallgrenzen je Unsicherheitsdimension an. Kann z.B. der Betrag kaufmännisch bzw. verlässlich geschätzt werden (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB bzw. SsD I.5.7.1. bzw. IAS 37.25 bzw. IPSAS 19.33), zieht eine zu niedrige Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ebenso ein Passivierungsverbot nach sich wie ein nicht verlässlich schätzbarer Erfüllungsbetrag bei einer relativ hohen Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme. Hinsichtlich der relevanten Wahrscheinlichkeitskombinationen treten Unterschiede zwischen den Normensystemen auf. Während die Bildung von Rückstellungen für ins nächste Geschäftsjahr übertragene Urlaubstage (Urlaubsrückstellung) oder Rückstellungen für ausstehende Rechnungen nach *HGB & SsD* gebräuchlich sind, führen nach *IFRS bzw. IPSAS* solche Sachverhalte, bei denen der Grund unzweifelhaft ist und nur Fälligkeitszeitpunkt und Höhe einer geringen Unsicherheit unterliegen, zur Passivierung von sog. abgegrenzten Schulden („accruals“; IAS 37.11 (b) bzw. IPSAS 19.19 (b)). Diese werden

¹ Vgl. Coenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 24. Aufl., S. 425.

häufig nicht als eigenständiger Posten in der Bilanz ausgewiesen, sondern als Verbindlichkeiten bzw. liabilities.²

3. Welche Bedeutung hat das Kriterium der Außenverpflichtung?

Tab. 2 beinhaltet eine Gegenüberstellung der Passivierungskriterien für Rückstellungen nach *HGB & SsD* bzw. *IFRS & IPSAS*. Sind die Kriterien kumulativ erfüllt und eine verlässliche Schätzung möglich, ist eine *Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten* zu bilden.

Tab. 2: Definitions- und Ansatzkriterien für Rückstellungen im Normenvergleich

HGB und SsD ^{a)}	IFRS und IPSAS
1. Außenverpflichtung gegenüber Dritten.	1. Gegenwärtige Verpflichtung gegenüber Dritten (IAS 37.20 bzw. IPSAS 19.28).
2. Wirtschaftliche Belastung des Reinvermögens, deren Auslöser vor und Auswirkungen nach dem Bilanzstichtag liegen (wirtschaftlich oder rechtlich verursacht).	2. Erfüllung führt zu einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen (oder Leistungspotenzial) (IAS 37.23 bzw. IPSAS 19.31).
	3. Aus vergangenen Ereignissen (IAS 37.17 bzw. IPSAS 19.27).
3. Inanspruchnahme gilt als wahrscheinlich, wenn mehr Gründe dafür als dagegen sprechen. ^{b)}	4. Erfüllung der Verpflichtung muss überwiegend wahrscheinlich sein („more likely than not“; IAS 37.23/IPSAS 19.31).

^{a)} Vgl. Bertram u.a., Haufe HGB Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 249 HGB Rn. 7.
^{b)} Vgl. BFH-Urteil vom 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006 S. 373 = DB 2006 S. 536, m.w.N. Andere Auffassungen plädieren auch bei Wahrscheinlichkeiten unter 50% für eine Ansatzpflicht, sobald das bestehende Risiko nicht mehr unwesentlich ist (vgl. Melcher/David/Skowronek, Rückstellungen in der Praxis, 2013, S. 46); denn „[...] ,wenn mehr Gründe für als gegen das Be- oder Entstehen einer Verbindlichkeit [...] sprechen [...] , kann nicht iSe mathematischen Wahrscheinlichkeit (mehr als 50%) verstanden werden, weil Wahrscheinlichkeiten [...] nur selten nachprüfbar quantifiziert werden können. Als Indiz für die Wahrscheinlichkeit des Entstehens der Verbindlichkeit könnte dienen, ob ein gedachter Erwerber des ganzen Unt die Verpflichtung in seinem Kaufpreiskalkül berücksichtigen würde“ (Schubert, in: Grottel u.a. (Hrsg.), Beck’scher Bilanzkommentar, 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rn. 33). Diese Auffassung, nicht überwiegend wahrscheinliche Rückstellungen zu passivieren, wird hier nicht geteilt.

Neben Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten enthalten *HGB bzw. SsD* sowie *IFRS bzw. IPSAS* eine Passivierungspflicht für Rückstellungen für *drohende Verluste aus schwebenden Geschäften* (§ 249 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 HGB bzw. SsD I.5.7.2.3.5.) bzw. *belastenden Verträgen* („onerous contracts“) (IAS 37.66 bzw. IPSAS 19.76). Voraussetzung für deren Bildung ist die hinreichende Wahrscheinlichkeit eines sog. Verpflichtungsüberschusses (negativer Saldo aus künftigen Erträgen und künftigem Erfüllungsbetrag) aus noch nicht erfüllten (sog. schwebenden) Verträgen mit Dritten.³ Hinsichtlich der Bewertung kommt es zu Unterschieden zwischen *HGB & SsD* (grds. voller Verpflichtungsüberschuss) und *IFRS bzw. IPSAS* (nur Überschuss der unvermeidbaren Aufwendungen über die künftigen Erträge). Entgegen *IFRS & IPSAS* (implizit Passivierungsverbot; IAS 37.20 bzw. IPSAS 19.28) fordert das *HGB* ausdrücklich die

Passivierung bestimmter *Innenverpflichtungen*:⁴ für *unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen*, deren Nachholung im ersten Quartal des nachfolgenden Geschäftsjahres (GJ) geplant ist (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB) und für *Abraumbeseitigung* innerhalb des nächsten Jahres (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB). Abweichend davon gehen die *SsD* nur auf Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung (Passivierungsverbot; SsD I.5.7.3.2.), aber nicht auf Rückstellungen für unterlassene Abraumbeseitigung ein.⁵

Im *Spannungsfeld von Innen- und Außenverpflichtungen* sind Rückstellungen für *Restrukturierungsverpflichtungen* aufgrund von Vorhaben im eigenen Interesse zur Reorganisation, zum Verkauf oder Stilllegen von Geschäftsbereichen oder Standorten angesiedelt. Wesentliche Außenverpflichtungen können hier für Abfindungen aufgrund von Personalanpassungsmaßnahmen anfallen, wobei etwa im Passivierungszeitpunkt die Anzahl der angenommenen Abfindungsangebote geschätzt werden muss. *IFRS & IPSAS* fordern daher neben den allgemeinen Ansatzkriterien (IAS 37.70 f. bzw. IPSAS 19.81 f.) nicht nur die Konkretisierung der Selbstverpflichtung durch die Formulierung eines formalen Restrukturierungsplans mit Mindestinhalten zu dem betroffenen Unternehmensbereich; den betroffenen Standorten, Funktionen und Personen; den erwarteten Aufwendungen; dem Umsetzungszeitraum (IAS 37.72 (a) bzw. IPSAS 19.83 (a)), sondern auch deren Umwandlung in eine Außenverpflichtung durch Umsetzungsbeginn des Plans oder durch die Veröffentlichung wesentlicher Inhalte (IAS 37.72 (b) bzw. IPSAS 19.83 (b)). *HGB & SsD* enthalten hierzu keine expliziten Normen. Auch hier wird ebenfalls die Ankündigung solcher Maßnahmen vor dem Bilanzstichtag als zusätzliches Kriterium herangezogen, um diese Verpflichtungen als Rückstellung definieren zu können.⁶ Indes soll bereits ein Vorstandsbeschluss ausreichend sein, sodass eine Passivierung früher erfolgen kann als bei *IFRS- bzw. IPSAS*-Bilanzierung.⁷

4. Was sind Ansammlungsrückstellungen?

Verteilungs- bzw. Ansammlungsrückstellungen sind Rückstellungen, die über einen Zeitlauf schrittweise verursacht werden, sog. sukzessive verursachte Verpflichtungen (z.B. zum Auffüllen einer Kiesgrube). U.a. werden nach *HGB & SsD* so (über den Zeitraum der Nutzung) Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder Rückbauverpflichtungen erfasst, wie solche für die Verpflichtung, ein provisorisch errichtetes Gebäude abreißen zu müssen.⁸ Zwar kennen *IFRS & IPSAS* ebenfalls Ansammlungsrückstellungen (z.B. zur Erfassung von Pensionsverpflichtungen), indes werden etwa *Rückbauverpflichtungen* abweichend gebucht. (Zukünftige) Aufwendungen, die mit solchen (rechtlichen) Verpflichtungen zusammenhängen, werden (diskontiert) in voller Höhe zurückgestellt, sobald diese Verpflichtungen wirtschaftlich entstehen, und als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten verbucht. Die Periodisierung der künftigen Aufwendungen erfolgt dann durch deren Abschreibung über den Zeitraum der Nutzung.⁹

2 Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe IFRS-Kommentar, 17. Aufl., § 21 Rn. 9.
3 Vgl. Melcher/David/Skowronek, Rückstellungen in der Praxis, 2013, S. 43.

4 Vgl. Bertram u.a., Haufe HGB Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 249 HGB Rn. 9.
5 Hieraus werden im Schrifttum unterschiedliche Schlussfolgerungen gezogen: Passivierungspflicht (Häfner/Wissing/Quast, Standards staatlicher Doppik, 1. Aufl. 2014, S. 258) bzw. starkes Indiz für ein Passivierungsverbot (Lorson/Dogge/Haustein/Wigger, in: Hofbauer/Kupsch (Hrsg.), HGB-Kommentar zu SsD, Rn. 59).
6 Vgl. Schubert, in: Grottel u.a.: Beck’scher Bilanzkommentar, 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rn. 100.
7 Vgl. Nagengast/Boecker, IRZ 2016 S. 307.
8 Vgl. Melcher/David/Skowronek, a.a.O. (Fn. 3), S. 150.
9 Vgl. Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 530. Siehe auch Fälle 1.2. und 3.2.

5. Wann werden Rückstellungen passiviert?

Rückstellungen sind zu passivieren, wenn sie der Definition einer Schuld (*HGB*, *SsD*) entsprechen und zudem die o.g. Definition von Rückstellungen erfüllen.¹⁰ Rückstellungspflichtig sind alle Sachverhalte, von denen die bilanzierende Einheit bis zum Bilanzstichtag objektiv hätte Kenntnis erlangen können, selbst wenn sie erst im Aufstellungszeitraum bekannt werden.¹¹ Auch nach *IFRS & IPSAS* ist eine Passivierungspflicht dann anzunehmen, sobald die Kriterien einer Schuld (Verpflichtung, Reinvermögensbelastung und Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme) kumulativ erfüllt sind.¹²

Erstens können Rückstellungen bei *HGB- oder SsD-Anwendung auf privatrechtlichen Verpflichtungen* (z.B. Kaufverträge für Grundstücke, die Rekultivierungs- oder Rückbauverpflichtungen beinhalten), auf *öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen* (wie Verwaltungsakte bzw. Gesetze, die Aufwendungen zur Umsetzung verursachen) oder auf *faktischen Verpflichtungen* beruhen, wie moralischen, sittlichen oder geschäftsbedingten Ursachen, denen sich die bilanzierende Einheit nicht entziehen kann oder will. Zu letzteren zählen die sog. *Kulanzrückstellungen*, bei denen Unternehmen ihren Abnehmern gegenüber ohne gesetzliche Pflicht Rechte einräumen, z.B. Umtausch nach Ablauf der Gewährleistungsfrist oder Zugeständnisse bei Lieferbedingungen an Großkunden.¹³ Insofern hat die Regelung des § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB zu Rückstellungen für *Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtungen* lediglich klarstellenden Charakter und auch bei *SsD-Bilanzierung* (obwohl unerwähnt) Gültigkeit. *IFRS bzw. IPSAS* nehmen auf dieselben Arten von Verpflichtungen Bezug. Provisions können auf *rechtlichen* („*legal obligations*“) oder auf *faktischen Verpflichtungen* („*constructive obligations*“) (IAS 37.10 bzw. IPSAS 19.18) beruhen.¹⁴ Legal obligations resultieren dabei aus Verträgen und Rechtsnormen, während constructive obligations aus Geschäftspraktiken und Erwartungshaltungen der Vergangenheit (z.B. Kulanzverpflichtungen) entstehen (IAS 37.10 bzw. IPSAS 19.18).¹⁵

Zweitens muss ihnen ein *Mittelabfluss bzw. eine Verminderung des Reinvermögens* zugrunde liegen (aufgrund von Prozesskosten, Lieferverpflichtungen, Reparaturaufwand, Zahlungen an Arbeitnehmer o.Ä.¹⁶). Verpflichtungen zum Erwerb aktivierungsfähiger Vermögensgegenstände/-werte (Aktivtausch) sind keine Rückstellungsgründe.¹⁷

Drittens muss eine *Inanspruchnahme (überwiegend) wahrscheinlich* sein (50%+x).¹⁸ Dies betrifft einerseits das Bestehen bzw. Entstehen einer Schuld und andererseits die Durchsetzung des Anspruchs seitens des Gläubigers. Letzteres setzt die Kenntniserlangung des Gläubigers über seinen Anspruch voraus. Dies wird bei vertraglichen Verpflichtungen angenommen und muss bei einseitigen Verpflichtungen (wie Schadenersatzansprüchen, etwa aufgrund von Unterschlagung; Rekultivierung aufgrund von Umweltverschmutzung) nach-

gewiesen werden. Bestehen erhebliche Zweifel an der Inanspruchnahme (z.B. Wahrscheinlichkeit <50%) und/oder kann eine Schätzung nicht verlässlich vorgenommen werden, sind die Kriterien einer Rückstellung bzw. Provision nicht erfüllt. Das betrifft z.B. aufschiebend bedingte Schuldübernahmen bei Eintritt eines Haftungsfalls für den Schuldübernehmenden in der Zukunft. Auf Sachverhalte, deren Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme auf weniger als 10% (remote) geschätzt wird, ist im Abschluss nicht einzugehen. Über sonstige (wahrscheinlichere, aber nicht überwiegend wahrscheinliche) Sachverhalte (sog. *Eventualverbindlichkeiten*; contingent liabilities) ist im Anhang (notes) zu berichten.¹⁹

Fall 1: Beispiel zum Ansatz von Rückstellungen

Sachverhalte:

Eine bilanzierende Einheit hat die folgenden Geschäftsvorfälle zum Geschäftsjahresende t₁ identifiziert.

1. Aufgrund einer Gesetzesänderung sind alle verkauften (inzwischen als gesundheitsschädlich geltenden) Produkte, die vor dem 31.12. t₁ ausgeliefert wurden, zurück- bzw. vom Markt zu nehmen.
2. Mietereinbauten müssen mit Beendigung des Mietvertrags entfernt werden.
3. Um einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung nachzukommen, wurde vor dem Bilanzstichtag ein Auftrag zum Einbau einer Sicherheitsanlage ausgelöst.
4. Erstmals sollen Mitarbeiter Bonuszahlungen für das abgelaufene Geschäftsjahr abhängig von ihrer individuellen Leistung erhalten. Die Auszahlungen erfolgen nach dem Bilanzstichtag.
5. Große Teile des Finance Departments sollen von Deutschland nach Osteuropa verlagert werden, um dort ein Service Center zu etablieren. Die Maßnahmen gehen mit Stellenverlagerungen von Deutschland nach Osteuropa einher. Die Maßnahme wurde bereits in konkrete Einzelbereiche zerlegt sowie durch das Management und den Betriebsrat gebilligt. Sie soll binnen sieben Monaten (bis zum 30.06.t₂) abgeschlossen werden. Die betroffenen Mitarbeiter in Deutschland wurden bislang nur mündlich (z.B. über Abfindungsangebote) informiert.

Fraglich ist, ob die Geschäftsvorfälle zu dem Ansatz einer Rückstellung führen, wenn es sich bei der bilanzierenden Einheit um die HgB-GmbH, das Bundesland Süd-Sachsendahl (S-SD), die IF-RISS AG bzw. die Urlaubsregion IB-SaS handelt.

Beurteilung:

Für die Beurteilung der Sachverhalte hat die bilanzierende Einheit alle in Tab. 2 charakterisierten Ansatzkriterien zu prüfen. Im Folgenden wird nur exemplarisch auf kritische Kriterien eingegangen:

1. Grds. liegen in allen hier betrachteten Normensystemen eine (gesetzliche) Außenverpflichtung, ein vergangenheitsbezogener Schuldgrund und eine Reinvermögensbelastung vor. Daher ist hierfür eine Rückstellung zu bilden. Das damit einhergehende Verbot, die Bestände an fertigen und unfertigen Erzeugnissen dieses Produkts zu veräußern, ist grds. nicht durch Rückstellungsbildung, sondern durch eine außerplanmäßige Abschreibung zu erfassen.
2. In allen vier Normensystemen sind das Vorliegen einer (vertraglichen) Außenverpflichtung, eine Reinvermögensbelastung und deren Entstehung vor dem Bilanzstichtag zu bejahen. *IFRS- & IPSAS*-Anwender passivieren eine Rückstellung in voller Höhe (unter Berücksichtigung des Barwerts (IAS 37.45 ff.; IPSAS 19.53 ff.))

¹⁰ Vgl. Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 145-146.

¹¹ Vgl. Bertram u.a., a.a.O. (Fn. 4), § 249 HGB Rn. 15 f.

¹² Vgl. Senger/Brune, in: Hennrichs u.a. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, 5. EL 2014, Rn. 45.

¹³ Vgl. Bertram u.a., a.a.O. (Fn. 4), § 249 HGB Rn. 28-31.

¹⁴ Im IPSAS CF werden „constructive“ obligations als „non-legally binding“ bezeichnet (IPSAS CF 5.18 ff.).

¹⁵ Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, a.a.O. (Fn. 2), § 21 Rn. 7.

¹⁶ Vgl. Schubert, a.a.O. (Fn. 6), § 249 HGB Rn. 100.

¹⁷ Vgl. Melcher/David/Skowronek, a.a.O. (Fn. 3), S. 65.

¹⁸ Siehe Verweise unter b) in Tab. 2.

¹⁹ Vgl. Senger/Brune, a.a.O. (Fn. 12), Rn. 41.

und verbuchen sie (erfolgsneutral) als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Mietereinbauten (IFRS 16.24 (d); IPSAS 17.8). *HGB- & SsD*-Bilanzierer passivieren demgegenüber eine über die Mietdauer zu dotierende Ansammlungsrückstellung.²⁰

3. Grds. handelt es sich um eine (öffentlich-rechtliche) Außenverpflichtung. Eine Rückstellungsbildung kommt aber wegen fehlender Reinvermögensbelastung dann nicht in Betracht, wenn es sich um eine aktivierungsfähige Maßnahme handelt (Aktivtausch). Fraglich kann bei gegebener Reinvermögensbelastung auch der vergangenheitsorientierte Schuldgrund sein, da der Einbau der Sicherheitsanlage nicht durch die vergangene Geschäftstätigkeit, sondern durch die künftige Geschäftstätigkeit notwendig wird und sich der Bilanzierende dieser Verpflichtung durch Schließung der Produktionsstätte oder durch Nutzung eines anderen Produktionsverfahrens entziehen kann (IAS 37.19 bzw. IPSAS 19.27). U.E. kommt eine Rückstellungsbilanzierung nach *IFRS & IPSAS* nicht in Betracht. Ebenso stellt sich die Situation nach *HGB & SsD* dann dar, wenn die Rechtsnorm eine am Bilanzstichtag noch nicht abgelaufene Frist für die Erfüllung enthält.²¹
4. Der (Vorstands-)Beschluss zur erstmaligen leistungsorientierten Entlohnung begründet weder eine gesetzliche noch eine (arbeits-)vertragliche noch eine faktische (weil erstmalige), sondern eine freiwillige (reinvermögensbelastende) Verpflichtung. Dieser kann sich der Bilanzierende jederzeit durch Nichtumsetzung des Beschlusses entziehen. Folgerichtig ist u.E. ein Ansatz einer Rückstellung in allen Normensystemen ausgeschlossen.²²
5. Definitorisch handelt es sich um eine Restrukturierungsmaßnahme (IAS 37.70 bzw. IPSAS 19.81). Der Restrukturierungsplan erscheint hinreichend detailliert. Zudem wurde bei den betroffenen Mitarbeitern eine Erwartungshaltung geweckt. Dadurch ist eine faktische Außenverpflichtung entstanden (IAS 37.72 bzw. IPSAS 19.83). Hierfür ist nach *IFRS & IPSAS*, aber auch bei *HGB- & SsD*-Anwendung eine Rückstellung zu passivieren.

6. Wie sind Rückstellungen auszuweisen?

In der Bilanz müssen *HGB- bzw. SsD*-Anwender gem. § 266 Abs. 2 B Nr. 1-3 HGB bzw. *SsD* Anlage 1 C Nr. I-III drei Rückstellungsposten zeigen:²³

- Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen,
- Steuerrückstellungen,
- sonstige Rückstellungen.

Bei den sonstigen Rückstellungen handelt es sich um einen Sammelposten. Darunter fallen etwa drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB, *SsD* I.5.7.2.3.5.), zahlreiche ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, *SsD* I.5.7.1.), unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB; Verbot bei *SsD*-

Bilanzierung, Prozesskosten (*SsD* I.5.7.2.3.2.), Schadenersatz (*SsD* I.5.7.2.3.3.) und Gewährleistungen aufgrund rechtlicher Verpflichtung (*SsD* I.5.7.2.3.4.). Wesentliche Bestandteile sind zu erläutern (§ 285 Nr. 12 HGB; *SsD* Anlage 3 C Nr. 11).

Hiervon kann sich der Ausweis in Abschlüssen nach *IFRS & IPSAS* unterscheiden, weil kein verbindliches Mindestgliederungsschema existiert, sondern nur Mindestinhalte der Bilanz benannt werden.²⁴ Darin werden Rückstellungen nur einmal summarisch genannt (IAS 1.54 (l) i.V.m. IAS 37.11 bzw. IPSAS 1.88 (l) i.V.m. IPSAS 19.17). In Kombination mit dem Erfordernis kurzfristige und langfristige Bilanzposten getrennt zu zeigen (IAS 1.60 bzw. IPSAS 1.70) ist der kurzfristige Teil einer langfristigen Rückstellung gesondert auszuweisen. Weiterhin können Rückstellungen aufgrund *Größe, Art und Bewertungsgrundlagen* getrennt zu zeigen sein (IAS 1.77 i.V.m. IAS 1.58 (c) bzw. IPSAS 1.93 i.V.m. IPSAS 1.91 (c); IAS 37.87 bzw. IPSAS 19.101). *IFRS & IPSAS* verlangen zudem u.a. in den Anhang einen *Rückstellungsspiegel* mit folgenden Mindestinhalten aufzunehmen (IAS 37.84-86; IPSAS 1.88 i.V.m. IPSAS 19.97-100):

- Anfangs- und Endbestand,
- Veränderungen bestehender Rückstellungen sowie Neubildungen,
- Auflösung ungenutzter Rückstellungen,
- Veränderungen des Werts aufgrund der Abzinsungsdauer und des Zinssatzes.²⁵

Schließlich muss der Anhang auch Informationen zu *Eventualverbindlichkeiten* (contingent liabilities) enthalten (§ 251 *HGB* i.V.m. § 268 Abs. 7 *HGB* bzw. *SsD* Anlage 3 C Nr. 13 bzw. IAS 37.27 i.V.m. IAS 37.86 bzw. IPSAS 19.35 i.V.m. IPSAS 19.100).

Fall 2: Beispiele

Eine bilanzierende Einheit hat die folgenden Geschäftsvorfälle zum Geschäftsjahresende t_1 identifiziert und bereits die Ansatzvoraussetzungen für eine Rückstellungsbilanzierung geklärt. Offen ist noch der Ausweis.

Sachverhalte:

1. Die Rechnung für eine bereits eingebaute Sicherheitsanlage steht noch aus.
2. Erstmals wurden zum Bilanzstichtag Rückbauverpflichtungen für Mietereinbauten ermittelt. Der Barwert beträgt 1,5 Mio. €. Davon entfallen 0,2 Mio. € auf einen Mietvertrag, der zum 30.06. t_2 endet. Die Mietdauern der verbleibenden Mietverträge übersteigen fünf Jahre.

Fraglich ist, wie die Geschäftsvorfälle im Abschluss auszuweisen sind, wenn es sich bei um die HgB-GmbH, das Bundesland Süd-Sachsen-dahl (S-SD), die IF-RISS AG bzw. die Urlaubsregion IB-SaS handelt.

Beurteilung:

1. *HGB- & SsD*-Anwender weisen für erhaltene Lieferungen und Leistungen, für die noch keine Rechnung eingegangen ist, eine sonstige Rückstellung i.H.d. voraussichtlichen Rechnungsbetrags aus. Gem. IAS 37.11 (b) bzw. IPSAS 19.19 (b) handelt es sich hingegen nicht um Rückstellungen, sondern um abgegrenzte Schulden (accruals), die regelmäßig unter den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen ausgewiesen werden (IAS 37.11; IPSAS 19.19).²⁶

²⁴ Vgl. Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 399.

²⁵ Vgl. zu einem Fallbeispiel, in dem ein Rückstellungsspiegel erstellt wird, Lorson/Poller/Haustein, Vom nationalen Einzelabschluss zum IFRS-Konzernabschluss: Fallstudie zur Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS, 2019, S. 208-212.

²⁶ Vgl. auch Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 147, mit ergänzenden Erläuterungen zu Passivierungspflichten.

²⁰ Vgl. zu einem Fallbeispiel und m.w.N. Lorson u.a., KoR 2019 S. 96.

²¹ Vgl. BFH-Urteil vom 17.10.2013 – IV R 7/11, DB 2014 S. 30 (für einen Urteilsbericht s. KoR 2014 S. 123).

²² Explizit definiert IAS 19.19 bei kurzfristigen Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen die Ansatzvoraussetzung wie folgt: „Ein Unternehmen hat die erwarteten Kosten eines Gewinn- oder Erfolgsbeteiligungsplanes gem. IAS 19.11 dann, und nur dann, zu erfassen, wenn (a) das Unternehmen aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit gegenwärtig eine rechtlich oder faktische Verpflichtung hat, solche Leistungen zu gewähren“.

²³ Gem. § 265 Abs. 5 Satz 1 HGB darf der Sammelposten der sonstigen Rückstellungen in der Bilanz detaillierter gezeigt werden, sofern hierdurch die Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses gewahrt bleibt (vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 265 HGB Rn. 55, 59). Andernfalls ist eine Aufschlüsselung regelmäßig im Anhang geboten.

2. Der *HGB- & SsD-Anwender* weisen Rückbauverpflichtungen als Teil der sonstigen Rückstellungen aus. IFRS- & IPSAS-Bilanzierer müssen zudem beim Ausweis gem. IAS 1.56 i.V.m. IAS 1.60 ff. und IAS 1.69 ff. bzw. IPSAS 1.70 ff. und IPSAS 1.80 ff. die Fristigkeit beachten.²⁷ Deshalb ist der kurzfristige Teil einer langfristigen Rückstellung (hier 0,2 Mio. €) getrennt von dem langfristigen Teil (hier 1,3 Mio. €) zu zeigen.

7. Welche Besonderheiten bestehen bei Pensionsrückstellungen?

Die Begriffe „Pensionsrückstellungen“ sowie „Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen“ (§ 246 Abs. 2 Satz 2 sowie § 253 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 2 HGB) werden synonym verwendet.²⁸ Pensionen bzw. Renten stellen grds. Gegenleistungen für eine erbrachte Arbeitsleistung dar. Während der Dauer des Arbeitsverhältnisses erdient ein Arbeitnehmer eine sog. *Anwartschaft* auf (künftige) Pensions- bzw. Rentenzahlungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (ohne eine weitere Gegenleistung).²⁹ Das Leistungsende kann an eine Frist oder den Tod eines Leistungsempfängers geknüpft sein.³⁰ Für IFRS- bzw. IPSAS-Anwender sind IAS 19 bzw. IPSAS 39 (Leistungen an Arbeitnehmer) einschlägig. Darunter fallen u.a. Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, wie betriebliche Altersversorgung in Form von Renten (IAS 19.26 bzw. IPSAS 39.26).

Aus der Vielzahl der Durchführungsformen zur Erbringung von Pensionsverpflichtungen³¹ werden im Folgenden nur *unmittelbare Verpflichtungen* (*HGB & SsD*) bzw. *leistungsorientierte Zusagen* (*IFRS & IPSAS*) betrachtet. Unmittelbare Zusagen sind grds. als Rückstellung zu passivieren, wenn es sich um rechtliche oder faktische Verpflichtungen des Arbeitgebers handelt. Für Zusagen zur Altersversorgung vor dem 01.01.1987 (sog. Altzusagen) gilt im *HGB* ein Passivierungswahlrecht (§ 28 Abs. 1 EGHGB), aber gem. SsD I.5.7.2.1. ein Passivierungsgebot. Wird das Wahlrecht im *HGB* nicht ausgeübt, müssen KapGes. im Anhang über die Deckungslücke berichten (§ 28 Abs. 2 EGHGB).³²

IFRS bzw. *IPSAS* definieren leistungsorientierte Altersversorgungsverpflichtungen (defined benefit plan) negativ. Hierunter fallen alle Versorgungsverpflichtungen, die keine beitragsorientierten Verpflichtungen (defined contribution plan) sind (IAS 19.8 bzw. IPSAS 39.8). Vielmehr trägt der Arbeitgeber das versicherungsmathematische sowie das Anlage- und Finanzierungsrisiko. Er muss für die tatsächlichen Kosten eintreten bzw. Fehlbeträge ausgleichen, wenn die Finanzierung bzw. Anlage (wie Erträge des Planvermögens) die Verpflichtungen nicht deckt (IAS 19.30 bzw. IPSAS 39.30). Leistungsorientierte Altersversorgungsverpflichtungen werden zum Barwert (erdiente defined benefit obligation) angesetzt und als Rückstellung ausgewiesen (IAS 19.56 ff. bzw. IPSAS 39.58 ff.). Ebenso verfahren *HGB- & SsD-Anwender* mit unmittelbaren Zusagen.

Zur Durchführung von leistungsorientierten bzw. unmittelbaren Versorgungsplänen können Arbeitgeber ein Versorgungsvermögen bilden und dieses insolvenzfest sowie zweckexklusiv ausgestalten. Es wird als *Plan-* (plan assets; *IFRS & IPSAS*) bzw. *Deckungsvermögen* (*HGB & SsD*) bezeichnet.³³ Dieses Versorgungsvermögen ist zum Zeitwert (fair value) zu bewerten.³⁴ In *HGB-, IFRS- & IPSAS-Bilanzen* sind die Pensionsverpflichtungen saldiert (Barwert der leistungsorientierten Verpflichtungen abzüglich Zeitwert des Plan- bzw. Deckungsvermögens) auszuweisen (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB bzw. IAS 19.8 bzw. IPSAS 39.8): entweder als Verpflichtungsüberschuss auf der Passivseite oder als negativer Verpflichtungsüberschuss auf der Aktivseite (z.B. als net defined benefit asset gem. IAS 19.57 (a) bzw. IPSAS 39.59 (a) oder als Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung gem. § 266 Abs. 2 Nr. E HGB). Allein die *SsD* fordern einen unsaldierten (Brutto-)Ausweis (SsD I. 5.7.2.1.).

III. Bewertung

1. Wie sind Rückstellungen bei Zugang zu bewerten?

Rückstellungen sind i.H. ihrer „Wegschaffungskosten“ zu bewerten. Das ist der *vernünftig bzw. kaufmännisch geschätzte* Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB bzw. SsD I.1.4. i.V.m. SsD I.5.7.1. bzw. IAS 37.25 i.V.m. IAS 37.36 bzw. IPSAS 19.33 i.V.m. IPSAS 19.44). Dabei kann es sich um den künftigen Zahlbetrag von Geldleistungsverpflichtungen (wie Pensionen) oder den künftig anfallenden Erfüllungsaufwand (inklusive etwaiger Preis- und Kostensteigerungen) von Sachleistungsverpflichtungen (wie Entfernung von Mieterebauten) handeln. Ggf. kann eine *Schätzung der Restlaufzeit* erforderlich werden, wenn der Erfüllungszeitpunkt, wie bei der Rekultivierung von Kiesgruben nach Beendigung des Abbaus, nicht feststeht. Bei *HGB- & SsD-Bilanzierung* ist dann als Erfüllungstag der nächstmögliche Zeitpunkt der Inanspruchnahme festzusetzen.³⁵

2. Was sind Ursachen etwaiger Bewertungsunterschiede zwischen HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS?

Bewertungsunterschiede können generell aus abweichenden Zinssätzen, dem Vorsichtsprinzip sowie aus sachverhaltsspezifischen Normen resultieren. Überschreitet die Restlaufzeit ein Jahr (*HGB & SsD*) bzw. ist die Differenz zwischen dem Bar- und Nominalwert wesentlich (*IAS* 37.45 f. bzw. *IPSAS* 19.53 f.), ist eine *Abzinsung* von Rückstellungen geboten. Bei *HGB- bzw. SsD-Abschlüssen* kommt ein restlaufzeitäquivalenter durchschnittlicher Marktzinssatz (aus den letzten zehn (nur Pensionsrückstellungen) bzw. sieben Jahren) zur Anwendung (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB). Dies gilt auch für Rückstellungen in einer fremden Währung.³⁶ Folglich werden langfristige Rückstellungen anders bewertet (Barwertbildung) als langfristige Verbindlichkeiten (Nominal- bzw. Rückzahlungsbetrag). Demgegenüber fordern *IFRS & IPSAS* (sofern wesentlich) die Diskontierung mit einem aktuellen laufzeit- und risikoäqui-

27 Vgl. hierzu ausführlich Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 400-402.

28 Vgl. IDW RS FHA 30 n.F., Rn. 6.

29 Vgl. Bertram u.a., a.a.O. (Fn. 4), § 249 HGB Rn. 52.

30 Vgl. ebenda, § 249 HGB Rn. 49-51.

31 Vgl. Grottel/Johannleueling, in: Grottel u.a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Aufl., § 249 Rn. 152; Bertram u.a., a.a.O. (Fn. 4), § 249 HGB Rn. 48.

32 Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, a.a.O. (Fn. 23), § 249 HGB Rn. 82.

33 Vgl. Höfler/Veit/Verhuven, Betriebsrentenrecht, Bd. II, 19. Aufl. 2019, Rn. 36.

34 Hieraus resultieren bei *HGB- & IFRS-Anwendung* ansatzpflichtige passive latente Steuern (Verbot bei *SsD- & IPSAS-Bilanzierung*). Schließlich müssen *HGB-Bilanzierer* eine Ausschüttungssperre i.H.d. Differenz aus Zeitwert des Plan-/Deckungsvermögens minus dessen fortgeführte Anschaffungskosten in der Steuerbilanz minus deshalb passivierte latente Steuern bilden (§ 268 Abs. 8 Satz 3 HGB).

35 Vgl. Bertram u.a., a.a.O. (Fn. 4), § 249 HGB Rn. 136.

36 Vgl. Bertram u.a., a.a.O. (Fn. 4), § 249 HGB Rn. 134.

valenten Marktzinssatz vor Ertragsteuern (IAS 37.47 bzw. IPSAS 19.56).³⁷

Rückstellungen sind nach *HGB & SsD* gem. vernünftiger kaufmännischer *Vorsicht* zu bewerten. Dagegen fordern *IFRS & IPSAS* eine Bewertung singulärer Sachverhalte mit dem *wahrscheinlichsten Wert* und von häufig wiederkehrenden Sachverhalten i.H.d. *Erwartungswerts* (IAS 37.40 bzw. IPSAS 19.48). Sind bei einem Sachverhalt alle Werte eines Intervalls gleich wahrscheinlich, ist der mittlere Wert zur Bewertung heranzuziehen (IAS 37.39 bzw. IPSAS 19.47). Indes handelt es sich hierbei regelmäßig um subjektive Wahrscheinlichkeiten.

Sachverhaltsspezifische Unterschiede treten etwa bei der Zugangsbewertung von Drohverlustrückstellungen und Verpflichtungen zum Rückbau und dergleichen auf. Rückstellungen für *drohende Verluste aus schwebenden Geschäften bzw. belastenden Verträgen* (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB, SsD I.5.7.2.3.5. bzw. IAS 37.66, IPSAS 19.76) sind nach *HGB & SsD* i.H.d. erwarteten Verlusts bei Erfüllung zu erfassen, während bei *IFRS- bzw. IPSAS*-Anwendung auf die unvermeidbaren Kosten als niedrigerer Betrag des Verlusts bei Erfüllung und der durch Nichterfüllung entstehenden Kosten (z.B. eine etwaige Vertragsstrafe) abzustellen ist (IAS 37.68 bzw. IPSAS 19.79). Hingegen sehen *IFRS & IPSAS* bei Rückbauverpflichtungen – anders als bei *HGB & SsD*-Bilanzierung – eine erfolgsneutrale Zugangsbewertung der Rückstellung durch deren Einbezug in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten vor.³⁸

3. Wie stellt sich die Folgebewertung von Rückstellungen dar?

Rückstellungen sind an jedem Bilanzstichtag hinsichtlich ihrer Notwendigkeit zu überprüfen. Bis zum Eintritt des ihrer Bildung zugrunde liegenden Ereignisses sind insb. die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme, der Erfüllungsbetrag, d.h. auch die prognostizierten Kostensteigerungen, und ggf. der Diskontierungssatz zu überprüfen. Bei unveränderten Prämissen ist dann lediglich eine Aufzinsung diskontierter Rückstellungen zu buchen und der Betrag etwaiger latenter Steuern anzupassen.

Wurden Rückstellungen in Anspruch genommen, d.h. *verbraucht*, ist der damit verbundene Werteverzehr nun erfolgsneutral zu erfassen (IAS 37.61 bzw. IPSAS 19.71; z.B. Rückstellung an Geld). Ergibt die Überprüfung, dass der Rückstellungsgrund entfallen oder die Rückstellung zu vorsichtig bzw. zu hoch dotiert wurde, muss die Rückstellung (teil-)aufgelöst werden. Dann wird der (restliche) Rückstellungsbetrag erfolgswirksam ausgebucht (IAS 37.59 bzw. IPSAS 19.69; Rückstellung an sonstiger betrieblicher Ertrag).

Fall 3: Beispiele

Die bilanzierende Einheit hat die folgenden Geschäftsvorfälle zum Geschäftsjahresende t_1 identifiziert und bereits die Ansatzvoraussetzungen für eine Rückstellungsbilanzierung geklärt. Offen ist noch die Bewertung.

Sachverhalte:

1. Der Klage eines Kunden auf Schadenersatz wurde stattgegeben. Das Urteil ist rechtskräftig. Die Höhe der Schadenersatzpflicht ist noch offen. Der Anwalt rechnet mit einer Strafe von 0,5 Mio. €, 1 Mio. € oder 1,5 Mio. € und hält alle drei Ergebnisse für gleich wahrscheinlich.
2. Spätestens Ende t_4 wird der Rückbau eines Ende t_1 errichteten provisorischen Gebäudes erfolgen müssen. Der Ressourcenverzehr wird auf Basis des gegenwärtigen Preis- und Kostenniveaus auf 20 Mio. € geschätzt, der adäquate Nominalzins auf 4% und die Inflationsrate in t_2 bis t_4 i.H.v. 2%. Nutzungsbeginn des Gebäudes ist der 01.01. t_2 .
 - a) In t_3 sinkt der Nominalzinssatz auf 2%.
 - b) In t_4 wird bekannt, dass für den zum Jahresende erfolgten Rückbau nur Kosten i.H.v. 18 Mio. € anfielen und bereits aufwandswirksam verbucht wurden. Eine Überprüfung bzw. Anpassung der Rückstellung ist indes noch nicht erfolgt.
3. Im Zuge der Verlagerung des Finance Departments von Deutschland nach Osteuropa in den nächsten sieben Monaten ist folgende Situation entstanden:
 - a) Das Gebäude, in dem das Finance Department ansässig ist, wird zunehmend weniger genutzt und hat bereits an Wert verloren.
 - b) Der Plan sieht vor, dass ein Teil der Belegschaft nicht weiter beschäftigt werden kann: Die Trennung von diesen Personen soll durch Abfindungen erfolgen. Die übrigen Personen sollen nach Weiterbildungsmaßnahmen und/oder Umzugshilfen weiterbeschäftigt werden.

Fraglich ist, wie die Geschäftsvorfälle im Abschluss zum 31.12. t_1 auszuweisen sind, wenn es sich bei dem Bilanzierenden um die HgB-GmbH, das Bundesland Süd-Sachsendahl (S-SD), die IF-RISS AG bzw. die Urlaubsregion IB-SaS handelt.

Beurteilung:

zu 1.

Nach IAS 37.40 bzw. IPSAS 19.48 sind Rückstellungen bei Einzelverpflichtungen (hier Schadenersatzklage) bestmöglich i.H.d. wahrscheinlichsten Betrags zu bewerten. Da die drei Szenarien gleich wahrscheinlich sind, ist die Rückstellung nach *IFRS & IPSAS* wohl mit 1 Mio. € zu dotieren. *HGB- & SsD*-Bilanzierer müssen kaufmännische Vorsicht walten lassen und erfassen eine Rückstellung für Schadenersatz i.H.v. 1,5 Mio. €.

zu 2.

IFRS- & IPSAS-Anwender können wie folgt verfahren: Der künftige Erfüllungsbetrag wird unter Berücksichtigung erwarteter Kosten- und Preissteigerungen (nominal) geschätzt (hier: 20 Mio. € $\times$ 1,02³ = 21.224.160 €). Dabei ist der Nominalzins für die Ab- bzw. Aufzinsung zu verwenden (Tab. 3).

Alternativ kann der Verbuchung ein realer Erfüllungsbetrag i.H.v. 20 Mio. € zugrunde gelegt werden. Dann sind zur Auf- und Abzinsung ein Realzins zu verwenden und in jeder Periode preissteigerungsbedingte Zuführungen zur Anpassung des Erfüllungsbetrags an die Kostensteigerungen zu buchen. Der Realzinssatz (r) errechnet sich bei gegebener Inflationsrate (π) aus dem Nominalzinssatz wie folgt:

$$r = \frac{i + 1}{\pi + 1} - 1$$

Im Beispiel ergibt sich also:

$$r = \frac{0,04 + 1}{0,02 + 1} - 1 = 0,0196 \rightarrow 1,96\%$$

³⁷ Buchungstechnisch kann die Rückstellung (a) zum Nominalwert als Aufwand und der Abzinseffekt als Zinsertrag (Brutto-Methode) oder (b) nur der Barwert als Aufwand erfasst werden (Netto-Methode). Vgl. Melcher/David/Skowronek, a.a.O. (Fn. 3), S. 176.

³⁸ Vgl. unten Fall 3.2. Vgl. zu einem weiteren Fallbeispiel Lorson u.a., European Public Sector Accounting, S. 287-289; s.u. <https://doi.org/10.14195/978-989-26-1861-6>.

Tab. 3: Rückstellungsentwicklung bei Nominalzinsmethode (IFRS/IPSAS)

in €	t ₁	t ₂	t ₃	t ₄
Zuführung durch Aufzinsung	n/a	754.728,04	784.917,16	816.313,85
Rückstellungsbetrag (vor Inanspruchnahme)	18.868.200,96^{a)}	19.622.928,99	20.407.846,15	21.224.160,00

^{a)} 21.224.160,00 / (1 + 0,04)³.

Tab. 4: Rückstellungsentwicklung bei Realzinsmethode (IFRS/IPSAS)

in €	t ₁	t ₂	t ₃	t ₄
Zuführung durch Aufzinsung		369.964,72	384.763,31	400.153,85
Zuführung aufgrund Preissteigerung		384.763,31	400.153,85	416.160,00
Rückstellungsbetrag (vor Inanspruchnahme)	18.868.200,96^{a)}	19.622.928,99	20.407.846,15	21.224.160,00

^{a)} 20.000.000 / (1 + 1,01969)³.

Tab. 5: Rückstellungsentwicklung bei Nominalzinsmethode (HGB/SsD)

in €	t ₁	t ₂	t ₃	t ₄
Zuführung (Ansammlung des Rückstellungsbetrags/ Gleichverteilung des Barwerts)		6.289.400,32	6.289.400,32	6.289.400,32
Aufzinsungsbetrag		754.728,04	784.917,16	816.313,85
Rückstellungsbetrag (vor Inanspruchnahme)		7.044.128,36	14.118.445,84	21.224.160,00
Nachrichtlich: Barwert der Rückbauverpflichtung	18.868.200,96	19.622.928,99	20.407.846,15	

Tab. 6: Rückstellungsentwicklung bei Zinssatzänderung

in €	t ₁	t ₂	t ₃	t ₄
Zinssatz	4,00%	4,00%	2,00%	2,00%
Aufzinsungsbetrag		754.728,04	1.185.071,01	416.160,00
Rückstellungsbetrag (vor Inanspruchnahme)	18.868.200,96	19.622.928,99	20.808.000,00	21.224.160,00

Aus $i = r + \pi$ folgt in jeder Periode ein rechnerischer Zuführungseffekt i.H.v. 2,04% aufgrund von Preissteigerungen (Tab. 4).

Bilanziell ist zu hinterfragen, ob die Zuführung aufgrund von Preissteigerungen als Aufzinsung i.S.v. IFRIC 1.8 zu interpretieren ist. Anderenfalls handelt es sich um nachgelagerte Anschaffungskosten des zurückzubauenden Vermögenswerts mit der Maßgabe, dass deren Zugangswerte sowie die planmäßigen Abschreibungsbeträge anzupassen sind. Resümierend ist u.E. das Nominalzinsmodell aufgrund geringerer Komplexität sowie geringerer Ansatz- und Bewertungsspielräume vorzuziehen.³⁹

Obschon HGB- & SsD-Bilanzierer gleichfalls zwischen dem Nominal- und Realzinsmodell wählen können, treten folgende Besonderheiten auf. Sie müssen den von der Bundesbank bereitgestellten Abzinsungssatz verwenden und eine Ansammlungsrückstellung bilden.⁴⁰ Der Bundesbankzins entspricht methodisch einem Nominalzinssatz. Unter den (unrealistischen) Prämissen, dass dieser ebenfalls 4% beträgt und über die Laufzeit konstant bleibt, ergibt sich der in Tab. 5 gezeigte Verlauf.⁴¹

zu 2.a)

Zinssatzänderungen sind in allen Normensystemen erfolgswirksam zu vereinnahmen. Die Rückstellungsbewertung ergibt sich zu den jeweiligen Stichtagen dabei wie in Tab. 6 gezeigt.

Der Aufzinsungsbetrag in t₃ ergibt aus der Differenz der Barwerte (NPV) am 31.12.t₃ und t₂:

$$\text{Aufzinsungsbetrag} = \text{NPV}_3 - \text{NPV}_2$$

$$= \frac{21.224.160,00 \text{ €}}{(1 + 0,02)} - 19.622.928,99 \text{ €}$$

$$= 1.185.071,01 \text{ €}$$

In t₃ ist wie folgt zu buchen:

Zinsaufwand	1.185.071,01 €	an	Sonstige Rückstellungen	1.185.071,01 €
-------------	----------------	----	-------------------------	----------------

In t₄ ist die Rückstellung wiederum aufzuzinsen:

Zinsaufwand	416.160,00 €	an	Sonstige Rückstellungen	416.160,00 €
-------------	--------------	----	-------------------------	--------------

zu 2. b)

Werden Rückstellungen in Anspruch genommen, dann ist deren Verbrauch grds. erfolgsneutral zu verbuchen. Mithin ist die jeweilige Rechnung kreditorisch zu erfassen:

Sonstige Rückstellungen	18.000.000,00 €	an	Verbindlichkeiten L/L	18.000.000,00 €
-------------------------	-----------------	----	-----------------------	-----------------

In der Praxis wird (wie im Beispiel) anders verfahren, indem die Rechnungen stereotyp aufwandswirksam gebucht werden:

Sonstiger betriebl. Aufwand	18.000.000,00 €	an	Verbindlichkeiten L/L	18.000.000,00 €
-----------------------------	-----------------	----	-----------------------	-----------------

Diese Aufwandserfassung ist sodann am Bilanzstichtag zu neutralisieren:

³⁹ Vgl. auch hierzu Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, a.a.O. (Fn. 2), § 21 Rn. 147.

⁴⁰ Siehe unter <http://www.hbfm.link/6125> (Abruf: 13.11.2019).

⁴¹ Hier wird die sog. Nettomethode vorgenommen. Vgl. für ein Beispiel zur Bruttomethode Bertram/Kessler; Haufe HGB Bilanz-Kommentar, 7. Aufl., § 253 Rn. 137.

Sonstige Rückstellungen	18.000.000,00 €	an	Sonstiger betriebl. Aufwand	18.000.000,00 €
-------------------------	-----------------	----	-----------------------------	-----------------

Da die Rückbauverpflichtung zu hoch geschätzt wurde, muss die Rückstellung aufgelöst und der verbliebene Rückstellungsbetrag (3.224.160 €) ertragswirksam gebucht werden:

Sonstige Rückstellungen	3.224.160,00 €	an	Sonstiger betriebl. Ertrag	3.224.160,00 €
-------------------------	----------------	----	----------------------------	----------------

zu 3.

Unter der Prämisse, dass in allen Normensystemen Restrukturierungsrückstellungen gebildet werden müssen, treten Gemeinsamkeiten und Unterschiede auf:

zu 3.a)

Die Wertminderung des Finance Department Gebäudes ist jeweils ggf. durch eine außerplanmäßige Abschreibung zu erfassen, aber kein Rückstellungsbestandteil (IAS 37.79 bzw. IPSAS 19.80). IFRS- & IPSAS-Anwender müssen prüfen, ob und inwieweit eine Finanzimmobilie (investment property gem. IAS 40 bzw. IPSAS 16) entstanden ist.

zu 3.b)

Für die voraussichtlich anfallenden Abfindungen sind jeweils Einmalrückstellungen auf Nominalwertbasis zu bilden (Laufzeit < 12 Monate bzw. unwesentlicher Effekt). Kosten der Weiterbeschäftigung nach Umschulung und Umzug werden nach HGB & SsD regelmäßig in Restrukturierungsrückstellungen einbezogen. Indes ist dies nach IFRS (IAS 37.81) & IPSAS 19.94 unzulässig.

4. Welche Besonderheiten ergeben sich bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen hinsichtlich Zins, Verfahrensweise und der Erfassung von „Schätzfehlern“?

Mit Blick auf den Zins treten im HGB bei Pensionsrückstellungen zwei Besonderheiten auf: Zum einen berechnet die Bundesbank den zu verwendenden Diskontierungssatz als einen Durchschnittswert der vergangenen zehn (statt sieben) Jahre (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB). Zum anderen kann von der individuellen Restlaufzeit eines Pensionsplans abgesehen und stattdessen eine fünfzehnjährige Restlaufzeit mit der Maßgabe unterstellt werden, dass solche Altersversorgungsverpflichtungen mit einem durchschnittlichen Marktzinssatz auf Basis einer Restlaufzeit von 15 Jahren abgezinst werden (§ 253 Abs. 2 Satz 2 HGB). Wegen der Abkehr vom Einzelbewertungsprinzip entfällt somit die individuelle Ermittlung eines laufzeitadäquaten Abzinsungssatzes nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB für Pensionen und dergleichen. SsD-Anwender dürfen nicht vereinfachend eine 15-jährige Restlaufzeit unterstellen. Sie müssen zudem einen anderen Zinssatz verwenden. Dieser ist aus den Umlaufrenditen für börsennotierte Bundeswertpapiere mit einer Restlaufzeit von 15-30 Jahren abzuleiten und wird jährlich vom BMF bekannt gegeben (SsD I.5.7.2.1.). Im IFRS- bzw. IPSAS-Regime gelten weniger Regeln für die Ermittlung des Abzinsungssatzes bei leistungsorientierten Pensionsverpflichtungen. Die Rechenmethodik wird nicht konkretisiert. Indes wird bestimmt, dass der Diskontierungssatz unternehmensindividuell aus erstrangigen Industrieobligationen (IAS 19.83 f.) bzw. aus einem

„financial instrument [...] selected to reflect the time value of money“ (IPSAS 39.85 f.) zu berechnen ist.

IFRS- & IPSAS-Bilanzierer müssen Rückstellungen mittels der Projected-Unit-Credit-Methode (kurz: PUC-Methode, auch: Anwartschaftsbarwertverfahren) bewerten. Demgegenüber kommt bei HGB- oder SsD-Anwendung alternativ das versicherungsmathematische Teilwertverfahren in Betracht, welches eine gleichmäßige Verteilung des Dienstzeitaufwands unterstellt und daher nicht immer anwendbar ist.⁴² Die PUC-Methode ist ein Ansammlungsverfahren. Den Ausgangspunkt bildet eine nach Pensionsplänen differenzierte Schätzung der Pensionszahlungen im späteren Versorgungszeitraum an die Begünstigten. Deren Barwert zu Beginn des Versorgungszeitraums (defined benefit obligation) soll sukzessive über die Dienstzeit der Begünstigten angesammelt werden.⁴³ Passiviert wird der Barwert der von Arbeitnehmern bereits verdienten künftigen Leistungen zum Bilanzstichtag. Mithin wird der Vorjahreswert erhöht, um den im Folgejahr verdienten Dienstzeitaufwand (service costs) sowie die Aufzinsung der Rückstellung (interest costs) abzubilden, und vermindert um die im Geschäftsjahr zu erbringenden Leistungen (expected payments). Die Besonderheit besteht darin, dass die geschäftsjahresbezogenen Aufwendungen zu Beginn der Periode geschätzt und am Ende der Periode überprüft werden, wobei IFRS- und IPSAS-Anwender nur erstere aufwandswirksam erfassen dürfen.

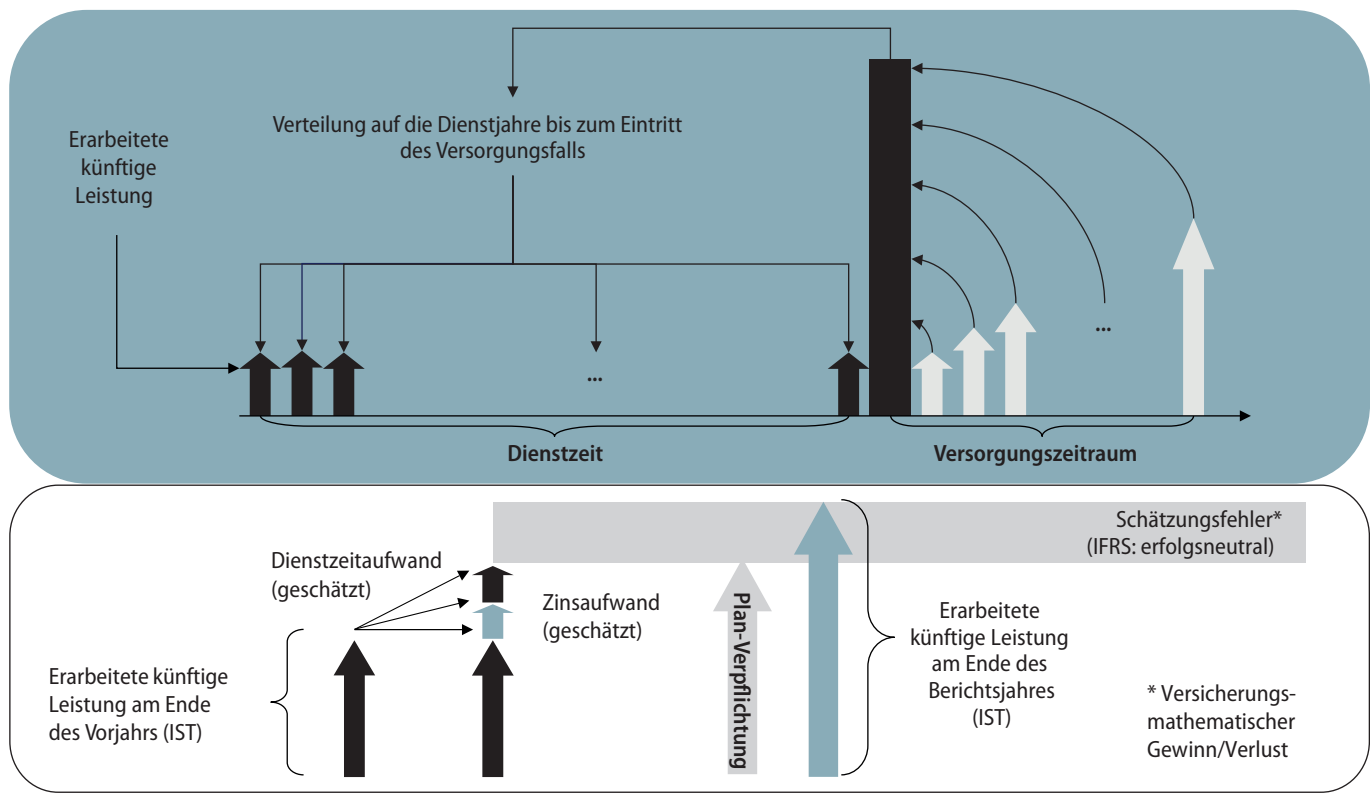
Letztere (hier „Schätzungsfehler“) treten aufgrund von Plan-Ist- oder Plan-Wird-Abweichungen (z.B. bei Annahmen zu Lohn-, Gehalts-, Rententrends, zu Sterbe-, Invaliditäts- und Fluktuationswahrscheinlichkeiten sowie zu möglichen Altersgrenzen in den Pensionsvereinbarungen) auf und werden als versicherungsmathematischer Gewinn oder Verlust bezeichnet. Sie müssen bei IFRS- bzw. IPSAS-Anwendung erfolgsneutral (OCI bzw. net assets) erfasst werden (IAS 19.57 (d); IAS 19.120 (c); IPSAS 39.59 (d); IPSAS 39.122 (d)) und werden bei Beendigung des Pensionsplans nicht in die GuV ausgebucht (recycled), sondern innerhalb des Eigenkapitals in die Gewinnrücklagen umgliedert. Im HGB- & SsD-Regime sind derartige Schätzfehler erfolgswirksam zu buchen.⁴⁴ Klarstellend sei erwähnt, dass bei Existenz von Plan- bzw. Deckungsvermögen (in Bezug auf die Erträge hieraus) analog zu verfahren ist, wobei IFRS-Anwender einen einheitlichen Zins bei der Schätzung von Zinsaufwand (der verdienten Leistungen) und Zinsertrag (des Planvermögens) verwenden müssen. Abb. 1 skizziert schematisch die Verfahrensweise bei Anwendung der PUC-Methode gem. IAS 19R unter Vernachlässigung des Planvermögens.

IV. Zusammenfassung

Der vorliegende Beitrag greift das letzte in dieser Reihe zu betrachtende Bilanzierungsfeld auf. Tab. 7 fasst die Ergebnisse synoptisch zusammen.

42 Indes ist das Teilwertverfahren aufgrund der Abhängigkeit von der vertraglichen Gestaltung der Altersversorgungsverpflichtungen nur eingeschränkt nutzbar. Vgl. IDW RS HFA 30, Rn. 61.
43 Analog zur Bildung der Rückstellung für Rückbauverpflichtungen im HGB (vgl. Fall 3.2.).
44 Vgl. Melcher/David/Skowronek, a.a.O. (Fn. 3), S. 246.

Abb. 1: Schematische Darstellung der PUC-Methode gem. IAS 19R



Tab. 7: Zusammenfassung zum Bilanzierungsfeld Rückstellungen

Definition, Ansatz und Ausweis von immateriellen Vermögensgegenständen bzw. -werten.				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
Legaldefinition (Außenverpflichtung)	Nein	SsD I.5.7.1.	IAS 37.10; IPSAS 19.18	
Definitions- und Erfassungsmerkmale (Außenverpflichtung; Passivierungspflicht vereinfacht)	– Reinvermögensbelastung (IPSAS auch Leistungspotenzialbelastung); – Vergangenheitsorientierter Schuldgrund (IAS 37.14 (a) bzw. IPSAS 19.22 (a)); rechtliche oder faktische Verpflichtung; – Inanspruchnahme überwiegend wahrscheinlich (IAS 37.23/IPSAS 19.31)			
	Implizit quantifizierbar		Explizit quantifizierbar	
	Unsicherheit bezüglich Grund oder Höhe		Unsicherheit bezüglich Höhe oder Fälligkeit	
	Passivierungspflicht für Restrukturierungsrückstellungen als Außenverpflichtungen			
Innenverpflichtungen	Pflicht (explizit): Nachholung von – unterlassener Instandhaltung gem. § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB; – Abraumbeseitigung gem. § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB	– Verbot (explizit) für unterlassene Instandhaltung (SsD I.5.7.3.2.); – Nicht geregelt: unterlassene Abraumbeseitigung	Grds. kein Ansatz von Innenverpflichtungen (IAS 37.20 bzw. IPSAS 19.28)^{a)}	

Bilanzausweis		Mindestgliederung (§ 266 Abs. 2 B Nr. 1-3 HGB bzw. SsD Anlage 1 C Nr. I-III): – Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen; – Steuerrückstellungen; – Sonstige Rückstellungen		Keine Mindestgliederung (nur Mindestdiefe): – Nur ein Passivposten (IAS 1.54 (I) i.V.m. IAS 37.11 bzw. IPSAS 1.88 (I) i.V.m. IPSAS 19.17); – Zudem Untergliederung nach Größe, Art, Bewertung und Fristigkeit (IAS 1.77 f. i.V.m. IAS 1.58 (c) bzw. IPSAS 1.93 i.V.m. IPSAS 1.91 (c); IAS 37.87 bzw. IPSAS 19.101) (Pflicht zur Erstellung eines Rückstellungsspiegels im Anhang)	
Eventualverbindlichkeiten (contingent liabilities)		Passivierungsverbot (ggf. Angabepflicht im Anhang (notes)) (§ 251 HGB i.V.m. § 268 Abs. 7 HGB bzw. SsD Anlage 3 C Nr. 13 bzw. IAS 37.27 i.V.m. IAS 37.86 bzw. IPSAS 19.35 i.V.m. IPSAS 19.100)			
Pensionsrückstellungen	Einteilung	Unmittelbare und mittelbare Pensionsverpflichtungen (ohne gesetzliche Kodifizierung)		Leistungs- (defined benefit plan) und beitragsorientierte (defined contribution plan) Versorgungspläne (IAS 19.27 bzw. IPSAS 39.27)	
	Ansatz	Unmittelbare Pensionsverpflichtungen (Passivierungspflicht)		Leistungsorientierte Altersversorgungsverpflichtungen (Passivierungspflicht)	
	sog. Altzusagen vor dem 01.01.1987	Passivierungswahlrecht (§ 28 Abs. 2 EGHGB)	Passivierungspflicht (SsD I.5.7.2.1.)	Keine Sonderregelung (Pflicht)	
	Ausweis von Pensionsverpflichtungen und Deckungs- bzw. Planvermögen	Pflicht zum Nettoausweis (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB)	Pflicht zum Bruttoausweis (SsD I.5.7.2.1.)	Pflicht zum Nettoausweis (IAS 19.8 bzw. IPSAS 39.8)	
Bewertung					
		HGB	SsD	IFRS	IPSAS
Abzinsungssatz		– Restlaufzeit übersteigt ein Jahr; – Durchschnittszins der letzten sieben Jahre gem. Bundesbankvorgabe (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB bzw. SsD I.5.7.1.)		– Diskontierungseffekt ist wesentlich (IAS 37.45 f. bzw. IPSAS 19.53 f.); – Aktueller Marktzins vor Ertragsteuern (IAS 37.47 bzw. IPSAS 19.56)	
Zugangsbewertung		Erfüllungsbetrag (vorsichtig geschätzt § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB bzw. SsD I.1.4. i.V.m. SsD I.5.7.1.; höchste Wahrscheinlichkeit IAS 37.25 i.V.m. IAS 37.36 bzw. IPSAS 19.33 i.V.m. IPSAS 19.44).			
	Drohverlust-Rückstellungen	Voller Verpflichtungsüberschuss (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB bzw. SsD I.5.7.2.3.5.)		Verpflichtungsüberschuss der unvermeidbaren Kosten (IAS 37.68 bzw. IPSAS 19.78): Minimum aus Erfüllungs- und Nichterfüllungskosten	
	Rückbauverpflichtungen	Erfolgswirksame Passivierung als Ansammlungsrückstellung		Erfolgsneutrale Passivierung der Rückstellung (Teil der AHK; IAS 16.16 (c) bzw. IPSAS 17.30 (c)) als Einmalrückstellung (Barwert der Erfüllungskosten)	
Folgebewertung		Kontinuierliche Anpassung des Zinssatzes			
Verbrauch		Erfolgsneutrale Auflösung des Rückstellungsbetrags (IAS 37.61 bzw. IPSAS 19.71)			
Auflösung		Erfolgswirksame Auflösung überdotierter bzw. nicht mehr benötigter Rückstellungen (IAS 37.59 bzw. IPSAS 19.69)			
Pensionsrückstellungen	Abzinsungssatz	– Grds. 10-Jahres-Durchschnitt (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB); – Vereinfacht: Fiktion einer 15-jährigen Restlaufzeit (§ 253 Abs. 2 Satz 2 HGB); – Bundesbankvorgabe	– Umlaufrenditen für börsennotierte Bundeswertpapiere mit einer Restlaufzeit von 15-30 Jahren (SsD I.5.7.2.1.); – Jährliche BMF-Vorgabe	Aktueller Zinssatz ermittelt auf Basis erstrangiger festverzinslicher Industrielanleihen (IAS 19.83 f.) bzw. eines Finanzinstruments, welches den Zeitwert des Geldes korrekt widerspiegelt (IPSAS 39.85 f.)	
	Bewertungsverfahren	Zwei Varianten möglich: – Anwartschaftsbarwertverfahren (PUC-Methode); – Versicherungsmathematisches Teilwertverfahren		Anwartschaftsbarwertverfahren (PUC-Methode)	
	„Schätzfehler“	Sofortige erfolgswirksame Erfassung		Erfolgsneutrale Erfassung (OCI bzw. net assets)	

^{a)} Vgl. Ballwieser, Münchener Kommentar zum HGB, 3. Aufl. 2013, Rn. 85.