

1. Sonstige Rückstellungen im Lichte der aktuellen BFH-Rechtsprechung

1.1 Bedeutung der sonstigen Rückstellungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss

Die Sonstigen Rückstellungen sind im Rahmen der Jahresabschlusserstellung und der Prüfung immer wieder ein **intensiv diskutiertes Thema**.

Gründe dafür sind:

1. Es **bestehen Ermessensspielräume hinsichtlich Ansatz und Bewertung**, die bei der Erstellung des Jahresabschlusses entsprechend der **bilanzpolitischen Ziele** des Unternehmens ausgelegt werden; der **Abschlussprüfer** kann der Auffassung des Mandanten dabei **oftmals nicht folgen**,
2. **unterschiedliche gesetzliche Vorgaben** für Ansatz und Bewertung in **Handels- und Steuerbilanz**; dabei ist die **Auslegung der GoB** durch den **Bundesfinanzhof** zu berücksichtigen,
3. Beanstandungen im Rahmen von **Betriebsprüfungen** hinsichtlich des **Ansatzes und der Bewertung** von Rückstellungen,
4. ein oftmals **wesentlicher Einfluss** der Rückstellungen **auf die Ertragslage**; darüber hinaus können **Kennzahlen** wesentlich von gebildeten oder auch nicht gebildeten Rückstellungen beeinflusst werden.

Einschneidende Veränderungen haben sich letztmals mit der Verabschiedung des **BilMoG¹** ergeben. Die **Maßgeblichkeit der Handelsbilanz** für die Steuerbilanz ist seitdem für Rückstellungen **nahezu gegenstandslos**.²

Zweifelsfragen hinsichtlich der sonstigen Rückstellungen sind immer wieder **Gegenstand von Gerichtsverfahren**. 

Der **Bundesfinanzhof** (kurz BFH) hat in entsprechenden **Urteilen** die **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung weiterentwickelt**.

Der **Hauptfachausschuss des IDW** kommentiert diese Auslegungen des BFH und vermag **nicht immer diesem zu folgen**.³

¹ BGBl. I 2009, S. 1102

² Vgl. Roser in WPg 14/2015, S. 693

³ Vgl. zum Beispiel das BFH-Urteil vom 05.06.2014 – IV R 26/11, BStBl. II 2014 S. 886 in der HFA-Sitzung vom 27./28.11.2014 zu Rückstellungen für die Abschlussprüfung bei Personengesellschaften.

1.2 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

1.2.1 Einordnung

Rückstellungen sind in der Handelsbilanz ausschließlich für die in **§ 249 HGB** genannten Sachverhalte zu bilden:

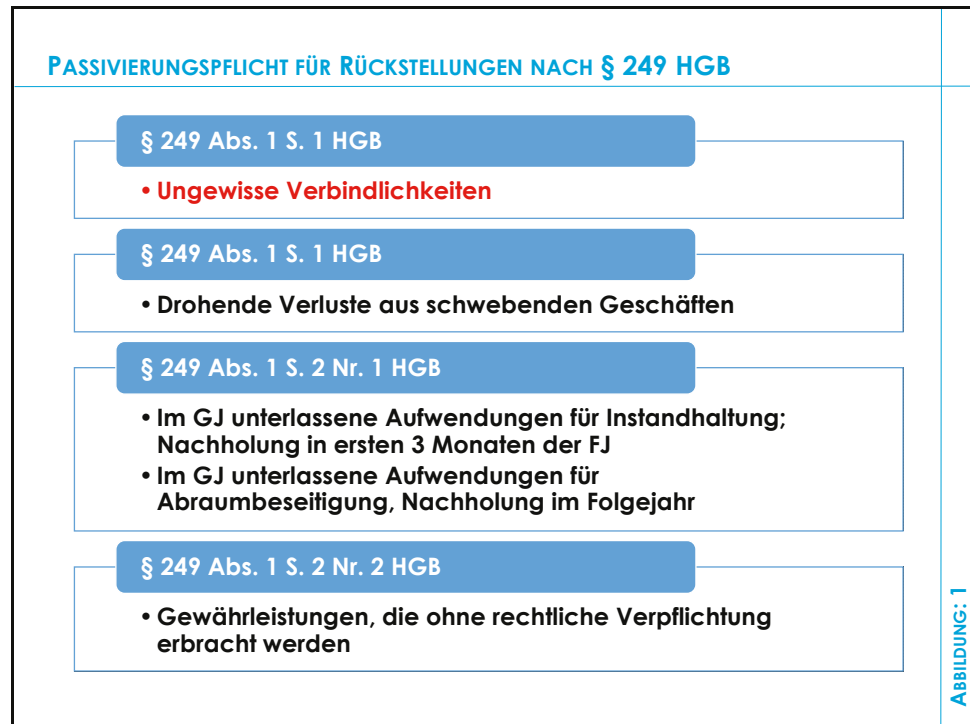


Abbildung 1: Passivierungspflicht für Rückstellungen nach § 249 HGB

Rückstellung für andere Zwecke zu bilden, ist **nicht zulässig**. Eine **Auflösung** von Rückstellungen kommt nur in Frage, wenn der **Grund für die Bildung entfallen** ist.⁴

1.2.2 Merkmale der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Eine **ungewisse Verbindlichkeit** im Sinne von § 249 Abs. 1 S. 1 HGB liegt vor, wenn

- sie **der Höhe oder dem Grunde nach ungewiss** ist. Die Ungewissheit ist auch gegeben, wenn die Verbindlichkeit **aufschiebend oder auflösend bedingt** ist und der **Eintritt der Bedingung ungewiss** ist.
- **es sich um eine sicher bzw. wahrscheinlich be- bzw. entstehende Verpflichtung**
- **gegenüber einem Dritten handelt** (sog. **Außenverpflichtung**)
- sie **rechtlich oder wirtschaftlich** verursacht ist
- die Ausgaben **nicht zu aktivieren** sind als Herstellungs- oder Anschaffungskosten

⁴ Vgl. § 249 Abs. 2 HGB

- die **Inanspruchnahme wahrscheinlich** ist
- kein Passivierungsverbot besteht.⁵

1.3 Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

Die Wahrscheinlichkeit ist dabei zugleich in zweierlei Hinsicht zu beurteilen:

- Ist das **Be- bzw. Entstehen** der Verbindlichkeit **wahrscheinlich**?
- Ist die **Inanspruchnahme wahrscheinlich**?

Ein **Schadenersatzanspruch** zum Beispiel kann zwar **dem Grund nach bestehen**. Wird er von dem Begünstigten jedoch **nicht rechtlich durchgesetzt**, wird es nie zu einer Auszahlung kommen.

Umgekehrt können in einem **Klageverfahren** geltend gemachte **Schadenersatzansprüche** vor Gericht ggf. von der Gegenseite **nicht durchgesetzt werden**.

Beispiel:

Eine **Bank verklagt eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**, weil diese bei der Jahresabschlussprüfung eines Kunden der Bank **Bilanzmanipulationen nicht erkannt** hat. Der Kunde geriet in die Insolvenz und konnte das Darlehen an die Bank nicht mehr zurückzahlen.

Zum Bilanzstichtag der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist klar, dass der **Schadenerstattungsanspruch** der Bank **nicht ausreichend begründet** werden kann. Die vorgebrachten Gründe in der Klage wurden **in früheren Verfahren** schon von Gerichten **nicht anerkannt**.

Die **Bildung einer Rückstellung** kommt im Abschluss der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft daher **nicht in Frage**.

⁵ Vgl. Schubert in Beckscher Bilanzkommentar, 11. Auflage, Tz. 24 zu § 249 HGB

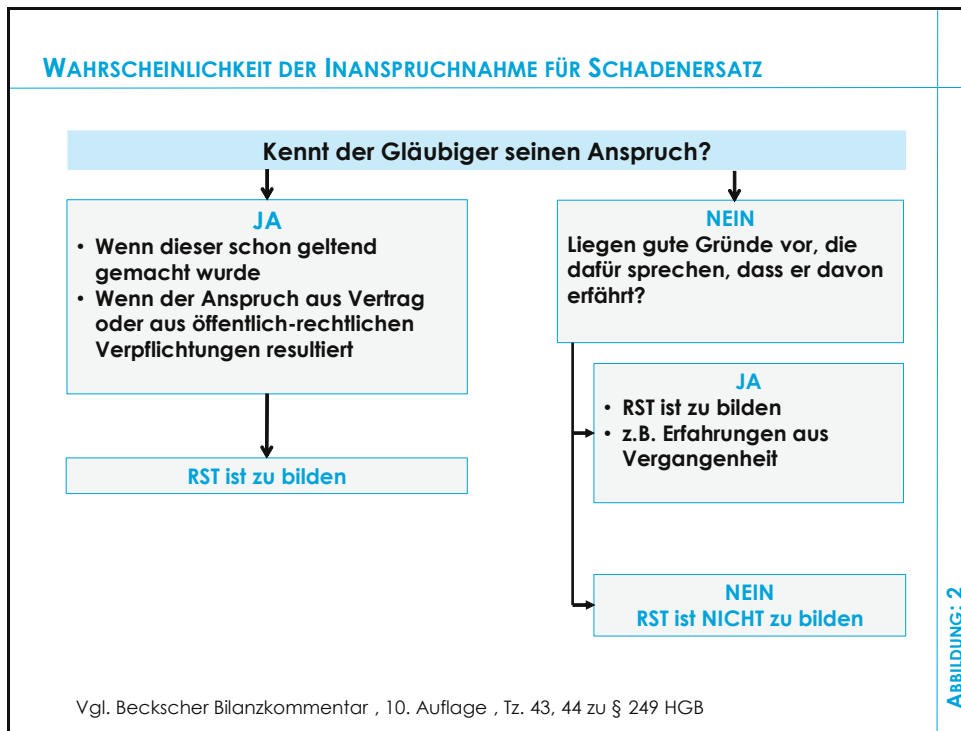


Abbildung 2: Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme für Schadenersatz

Eine Verpflichtung ist wahrscheinlich, wenn der Bilanzierende **mit der Inanspruchnahme ernsthaft rechnen muss**.⁶

Ist dem **Gläubiger sein Anspruch bekannt**, wie zum Beispiel bei Verpflichtungen aus Verträgen oder aus öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen, **erhöht** dies die **Wahrscheinlichkeit** der Inanspruchnahme.

Weiß er jedoch noch nichts davon und ist **auch nicht damit zu rechnen**, dass er es erfährt, wäre die **Inanspruchnahme eher nicht zu erwarten**.

Diese Sachlage muss jedoch zu jedem Bilanzstichtag **erneut eingeschätzt** werden.

1.4 Beispiele zur aktuellen Rechtsprechung

1.4.1 Rückstellung für Prozesskosten bei anhängigem Verfahren

Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ist insbesondere bei **drohenden bzw. anhängigen Gerichtsverfahren** nicht immer einfach zu bestimmen.



⁶ Vgl. Schubert in Beckscher Bilanzkommentar, 11. Auflage, zu § 249 HGB, Tz. 43, f.

Der BFH befasste sich in einem Urteil mit der Frage, ob bei einem gerichtlich **anhängigen Rückzahlungs- bzw. Schadenersatzverfahren immer** eine **Rückstellung** für eine ungewisse Verbindlichkeit **in Höhe des Streitwertes** zu passivieren ist.⁷

Im Urteil kommt das Gericht zu dem Ergebnis, dass dies **nicht zwingend** ist. Im Streitfall lag ein 

*„von fachkundiger dritter Seite erstelltes Gutachten“ vor, „welches zu dem Ergebnis kommt, das Unterliegen im Verfahren sei zum Bilanzstichtag **nicht überwiegend wahrscheinlich**.“⁸*

Auf Basis dieses Gutachtens **unterblieb die Bildung einer Rückstellung**. Ein nach dem Stichtag **geschlossener Vergleich** blieb **unberücksichtigt**, da dieser ein **wertbegründendes** und kein wertaufhellendes Ereignis darstellt.

Zum Bilanzstichtag kommt es darauf an, wie die **objektive Prognose zum Ausgang des Verfahrens**, die im verhandelten Fall **mit einem Gutachten belegt** wurde, ausfällt. 

1.4.2 Rückstellung für Gewährleistungsverpflichtungen

Gewährleistung können **vertraglich, gesetzlich** oder **aus Kulanzgründen** zu leisten sein. Eine Anerkennung erfolgt grundsätzlich in **zwei Varianten**:

- **Einzelrückstellungen**
 - **bis zum Bilanzstichtag bekannt gewordene Garantiefälle**
 - **ohne Rückgriffsmöglichkeit** auf Vorlieferanten
 - **überwiegend** wahrscheinliche Inanspruchnahme
- **Pauschalrückstellungen**
 - **wahrscheinliche Garantieansprüche**
 - auf der Basis von **branchenbezogenen oder betriebsbezogenen Erfahrungen** aus der Vergangenheit an Hand des Umsatzes **geschätzt**
 - **Einzelrückstellungen** wurden bereits **abgezogen** ebenso wie **Umsätze mit Rückgriffsmöglichkeiten**

Sachverhalt:

Bildung einer **Einzelrückstellung** für **Nacherfüllungsleistungen im Sommer des Folgejahres**, bei der **keine Mängelanzeige zum Bilanzstichtag** vorgelegen hat.

⁷ Vgl. BFH, 16.12.2014, VII R 45/12 BStBl. II 2015, S. 759

⁸ Vgl. BFH vom 16.04.2014, VIII R 45/12, BStBl. II 2015, S. 759, Tz. 30

Urteile:

Das zuständige **Finanzgericht lehnte** die Bildung der Rückstellung **ab** und **ließ auch die Revision nicht zu**. Eine eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde war ohne Erfolg.

Begründung:

Die Bildung **scheiterte** an der **mangelnden überwiegenden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme**, da der **Mangel bei den Parteien am Bilanzstichtag nicht bekannt** war. Denkbar wäre allerdings eine **stichtagsbezogen zurückreichende wert-aufhellende Wirkung**. Dabei sind allerdings nach Auffassung des BFH die Verhältnisse nach dem **subjektiven Erkenntnisstand eines Kaufmanns maßgeblich**, der **fristgerecht seine Bilanz aufstellt**.

Kritik:

Der Fachausschuss für Unternehmensberichterstattung (**FAB**) des IDW **lehnt die Argumentation für die handelsrechtliche Rückstellungsbildung allerdings ab**. Dass diese Argumentation **Probleme** in Bezug auf den **Maßgeblichkeitsgrundsatz** nach sich zieht, wird dabei außen vorgelassen.

Für den Fachausschuss kommt es bei der Rückstellungsbildung auf die bis **zum Abschlussstichtag verursachten Mängel an, die bis zur Erstellung der Bilanz bekannt** sind. Ein **Problem** im zu beurteilenden Sachverhalt war **allerdings**, dass die **Entdeckung des Mangels nicht sorgfältig genug dokumentiert** worden war.

Praxishinweis:

Für die Anerkennung von **Gewährleistungsrückstellungen** ist **eine sorgsame Dokumentation grundlegend**, und zwar bezüglich

- der **Kenntnis von Mängeln bei Einzelrückstellungen**
- des Nachweises von branchen- oder betriebsindividuellen Prozentzahlen bei der **Ermittlung von Pauschalrückstellungen**.⁹

1.4.3 Rückstellungen für drohende Inanspruchnahme einer Organgesellschaft gemäß § 73 AO

Sachverhalt:

In dem zu beurteilenden Sachverhalt ging es um die **Haftung gemäß § 73 AO** für die **Steuern des Organträgers durch die Organgesellschaft**, hier im Falle der Insolvenz des Organträgers. Gehaftet werden sollte hier für Steuern, zumindest in dem Umfang,

⁹ Vgl. Prof. Dr. Prinz in WPg 18/2019 S. 978 ff.

wie die Organgesellschaft sie durch ihre eigene Tätigkeit begründet hat.

In dem konkreten Fall

- ging es um **Ertragsteuern für das Jahr 2000**,
- wurde die **Organschaft zum 31.12.2000 beendet**,
- wurden die **Anteile an der Organgesellschaft in 2005 verkauft**,
- meldete **der (frühere) Organträger in 2009 Insolvenz** an,
- erging der **Haftungsbescheid Mitte 2010**.

Urteil:

Der **BFH** erkannte die **Rückstellung wegen wirtschaftlich begründeter ungewisser Verbindlichkeit** vor dem Bilanzstichtag an.

Aber: In einem **zweiten Schritt** prüfte der **BFH**, ob der Aufwand aus der Haftung **außerbilanziell zu korrigieren** ist.

- **Abzugsverbot nach § 10 Nr. 2 KStG** – Dieses verneinte der **BFH** mit der Begründung, dass **Steuer- und Haftungsschulden nicht identisch** sind und daher der **§ 10 Nr. 2 KStG nicht anwendbar** ist,
- **verdeckte Gewinnausschüttung** – Hier kam der **BFH** zu dem Ergebnis, dass die **vermögensmindernde Inanspruchnahme durch Haftung auf das Gesellschaftsverhältnis zurückzuführen** ist und deshalb **als vGA außerbilanziell wieder dem Ergebnis hinzuzurechnen** ist.¹⁰

1.5 Außenverpflichtung für zivilrechtliche und öffentlich-rechtliche Verpflichtungen

1.5.1 Konkretisierung der Außenverpflichtung

Ganz allgemein knüpft die **Passivierung ungewisser Verbindlichkeiten** an die **hinreichende Ausprägung** der beiden folgenden Merkmale:

1. Bestehen einer ungewissen Verbindlichkeit **dem Betrage nach oder**
2. **hinreichende Wahrscheinlichkeit der Entstehung einer Verbindlichkeit dem Grunde nach**, deren Höhe außerdem ungewiss ist
3. der Schuldner muss **ernsthaft** mit der **Inanspruchnahme rechnen**¹¹

¹⁰ Vgl. Prof. Dr. Prinz in WPGg 18/2019, S. 982 ff.

¹¹ Vgl. Schubert in Beckscher Bilanzkommentar, 11. Auflage, zu § 249 HGB Tz. 43 f

1.5.2 Typ 1: Die Außenverpflichtung einer zivilrechtlichen Verpflichtung

Das Bestehen einer **zivilrechtlichen Verpflichtung** lässt auf der Basis der **getroffenen Vereinbarung mit hinreichender Sicherheit bestimmen**. Dieses betrifft

- **privatrechtliche Verpflichtungen** aufgrund eines **Vertrages**
- **Verpflichtungen aufgrund von gesetzlichen Vorschriften**, wie z. B. die **Produzentenhaftung** oder der **Schadensersatz**.

Der **Anspruchsberechtigte** muss dem **Verpflichteten nicht einmal bekannt** sein. Allerdings muss er **ernsthaft mit einer Inanspruchnahme rechnen**.

Die **Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme** wird nach **herrschender Meinung** bei **über 25 % bzw. unter 50 %** liegen. Der **BFH**, dem auch die Finanzverwaltung folgt, ist bei der Beurteilung **strenger** und erwartet eine **überwiegende Mehrheit, also mindestens 51 %**.

In der Regel wird die **Kenntnis** des Anspruchsberechtigten **bei privatrechtlicher Verpflichtung fingiert**. Die Begründung dafür ist, dass ein **ordentlicher Kaufmann seine Ansprüche** aus einem Vertrag **kennt** und **diese in aller Regel auch durchsetzt**.

Eine **besondere Kenntnis** des Anspruchsberechtigten ist **nur in zwingenden Ausnahmefällen** notwendig, z. B. bezogen auf **Schadensersatz aufgrund von Untreue**.

Zur Vermeidung von willkürlichen Passivierungen hat der BFH aber **hohe Anforderungen** festgelegt.

Die **Beurteilung der Wahrscheinlichkeit** erfolgt **zum Bilanzstichtag**, allerdings unter **Berücksichtigung von wertaufhellenden Tatsachen zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung**.¹²

1.5.3 Typ 2: Die Außenverpflichtung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung

Die Anspruchsgrundlage dieser **öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen** ergibt sich aus dem Gesetz. Die Anforderungen an die Außenverpflichtung sind hier allerdings deutlich höher als die bei zivilrechtlichen Verpflichtungen.

Diese **Anforderungen** hat der BFH **in ständiger Rechtsprechung** in den letzten Jahren **konkretisiert**. Die folgenden **Anforderungen sind danach kumulativ** zu erfüllen:

1. **Inhaltlich präzise Bestimmtheit** der Verpflichtung
2. **Erfüllen der Verpflichtung** innerhalb eines **bestimmten Zeitraums und in zeitlicher Nähe**

¹² Vgl. Karl Petersen in WPg 20/2019, S. 1081

3. Möglichkeit der Vornahme von Sanktionen bei Nichterfüllung

Die **Bestimmung der Verpflichtung** erfolgt in der Regel durch

- einen gesetzeskonformen Rechtsakt im Falle
 - einer **verwaltungsrechtlichen Vereinbarung**
 - eines **Verwaltungsaktes**
- die **Erfüllung eines gesetzlichen Tatbestandes** im Falle
 - einer **gesetzlichen Bestimmung** mit einem **konkreten Gesetzesbefehl**

Anders als bei zivilrechtlichen Verpflichtungen, wo eine Kenntnis des Anspruchsgläubiges fingiert wird, ist die **Kenntnis im Falle einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung durch eine Behörde umstritten**.¹³

Der BFH hat allerdings in einem **Grundsatzurteil zu Altlasten** die **bestehende bzw. eine unmittelbar bevorstehende Kenntnis der zuständigen Behörde als Kriterium** definiert.¹⁴

1.5.4 Beispiel zur Verdeutlichung der Außenverpflichtung

Die Regelungen zur **Beseitigung von Altlasten** z. B. an Gebäuden definieren sich nach dem **BBodSchG** und geben nach Auffassung der Finanzverwaltung **keine konkreten Handlungsanweisungen** innerhalb eines bestimmten Zeitraumes vor.

Die **Erfüllung ist ebenfalls nicht sanktionsbewehrt**.

Für eine **Passivierung** muss demnach **ein vollziehbarer Verwaltungsakt vorliegen**, bei dem ein Zuwiderhandeln zu einer Ordnungswidrigkeit führt.

In diesem Fall darf erst dann eine Rückstellung gebildet werden, wenn der Verwaltungsakt vorliegt und ein konkretes Handeln innerhalb einer bestimmten Frist vorschreibt.¹⁵

¹³ Vgl. Karl Petersen in WPg 20/2019, S. 1081 f.

¹⁴ Vgl. BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92

¹⁵ Vgl. R 5.7 Abs. 4 EStR 2012

1.5.5 Abschließende Übersicht „Außenverpflichtungen“

KONKRETISIERUNG DES ERNSTHAFTEN RECHNENS MIT EINER INANSPRUCHNAHME		
	Privatrechtliche Verpflichtung	Öffentlich-rechtliche Verpflichtung
Anspruchsgrundlage	Vertrag	Gesetz
Anspruchsberechtigter	muss dem Verpflichteten nicht bekannt sein	Ist dem Verpflichteten i.d.R. bekannt
Kenntnis des Anspruchs	Kenntnis des Vertragspartners wird fingiert , da ein ordentlicher Kaufmann seine Rechte aus einem Vertrag kennt und durchsetzt	Positive Kenntnis der Behörde ist für die Rückstellungsbildung Voraussetzung
Notwendige Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme durch den Gläubiger für eine Passivierung	h. M. unter 50 %, bzw. mehr als 25 % BFH mehr als 50 %, dem schließt sich auch die Finanzverwaltung an	Bestehende Kenntnis bzw. unmittelbar bevorstehende Kenntnis der zuständigen Behörde

ABBILDUNG: 3

Abbildung 3: Konkretisierung des ernsthaften Rechnens mit einer Inanspruchnahme

1.6 Fünf Praxisfälle aus der aktuellen Rechtsprechung zur Außenverpflichtung

1.6.1 Praxisfall 1: Rückstellung für die Kosten einer Abschlussprüfung

Unstrittig ist die Bildung einer entsprechenden Rückstellung im Falle einer **gesetzlichen Jahresabschlussprüfung**, da es sich hierbei um eine gesetzlich vorgegebene Verpflichtung handelt.¹⁶

Anders ist es zu beurteilen, wenn eine **Jahresabschlussprüfung freiwillig** durchgeführt wird. Hier fehlt es an der gesetzlich vorgegebenen Verpflichtung. Seit der Änderung durch das BilMoG ist seit 2010 **das frühere handelsrechtliche Bilanzierungswahlrecht für Innenverpflichtungen entfallen**. Damit ist eine Rückstellungsbildung für freiwillige Prüfungen nun nicht mehr möglich.

Kritisch sind allerdings die beiden folgenden Fallkonstellationen:

- Der BFH hat in einem Urteil das Vorliegen einer **Außenverpflichtung** in Folgendem Fall **verneint**:¹⁷

¹⁶ Vgl. Schubert in Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Auflage, zu § 249 Tz. 100 „Jahresabschluss“, IDW RH HFA 1.009, Tz. 5

¹⁷ Vgl. BFH, 5.6.2014, IV R 26/11, BStBl. II 2014, S. 886

Im **Gesellschaftsvertrag einer KG** wurde die Durchführung einer **freiwilligen Abschlussprüfung** vereinbart. Darin sah der BFH eine **Selbstverpflichtung der Gesellschaft** und lehnte die Bildung einer Rückstellung für die erwarteten Aufwendungen ab.



Der **Hauptfachausschuss des IDW** blieb dennoch bei seiner Auffassung, dass in der Handelsbilanz in solchen Fällen **sehr wohl eine Rückstellung zu bilden** ist. Es erfolgte dementsprechend keine Anpassung des IDW RH HFA 1.009, Tz. 6.¹⁸

- **Nicht geklärt** ist bislang die Konstellation, wenn eine **Jahresabschlussprüfung im Rahmen von Kreditvereinbarungen von einem Kreditinstitut gefordert** wird.

1.6.2 Praxisfall 2: Rückstellung für die Aufbewahrung von Mandantenakten

Sachverhalt:

In diesem Fall geht es um eine WPG/StBG, die für die **Aufbewahrung von Mandantenakten im DATEV-Rechenzentrum eine Rückstellung** gebildet hat. Die Rückstellung orientierte sich an den **monatlichen Gebühren der Mandanten**.

Beurteilung:

Das zuständige Finanzgericht und ebenso der BFH erkannten eine Rückstellungsbildung in dem Fall nicht an. Der Berater hatte **keinen schriftlichen Vertrag über die Aufbewahrung der Unterlagen** geschlossen.

Begründung:

Die **Aufbewahrung der Unterlagen** aus Arbeitsergebnissen aus den **vertraglichen Pflichten als Steuerberater** ist **keine Verpflichtung, die sich aus § 66 StBerG** ergibt.¹⁹ Es ist vielmehr **eine freiwillige Serviceleistung** des Beraters mit dem Zweck der Mandantenbindung. Die Aufbewahrungspflichten betreffen vielmehr den Mandanten als den Dienstleister.

Praxis:

Anders sieht allerdings die Beurteilung aus, wenn ein **entsprechender Aufbewahrungsvertrag** mit dem Mandanten getroffen worden ist.

¹⁸ Vgl. IDW FN 2015, S. 54

¹⁹ Vgl. Karl Petersen in WPG 18/2019, S. 1080

Abwandlung des Falls:

Beides gilt wohl entsprechend für die **Aufbewahrung der Handakten eines Wirtschaftsprüfers**. Auch hier wird sich keine öffentlich-rechtliche Verpflichtung aus § 51b WPO ableiten lassen.

1.6.3 **Praxisfall 3: Rückstellung für Entsorgungspflichten nach dem ElektroG**

Das **ElektroG** gilt in der aktuellen Form seit 2018 und regelt das **Inverkehrbringen, die Rücknahme und die umweltverträgliche Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten**.

Das grundlegende **Urteil** betrifft die **Jahre 2007 bis 2008** und demnach noch den alten Rechtsstand.

Sachverhalt:

Ein **Elektrohersteller** hat die **Kosten der Rücknahme von hergestellten und in Umlauf gebrachten Elektrogeräten als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten passiviert**. Bemessungsgrundlage waren die erfolgten Meldungen des Herstellers.

Beurteilung:

Das **FG folgte** der Vorgehensweise, allerdings hat der **BFH in der Revision das Urteil aufgehoben**.

Begründung: Der BFH macht stattdessen die Bildung einer **Rückstellung von dem Erlass einer Abholanordnung abhängig = gesetzter konformer Rechtsakt**.

Kritik:

In dem Urteil wird allerdings nur die **rein rechtliche Komponente betrachtet**. Ein **Hersteller** kann sich aber **dem Markt durch Beendigung der Geschäftstätigkeit entziehen**. Damit erlischt allerdings die **Verpflichtung des Herstellers nicht**.

Abwandlungen:

Das **ElektroG** wurde in **2015 geändert und erweitert** und **betrifft** nunmehr **neben dem Hersteller auch den Händler**. Auch den Händler trifft eine Rücknahme- und Entsorgungsverpflichtung. Auch wenn hierzu noch kein Urteil gefällt wurde, ist zu **befürchten, dass die restriktive Auslegung des BFH auch in der Erweiterung angewendet** wird.

Bei den Händlern muss allerdings zwischen Groß- und Kleingeräten unterschieden werden.

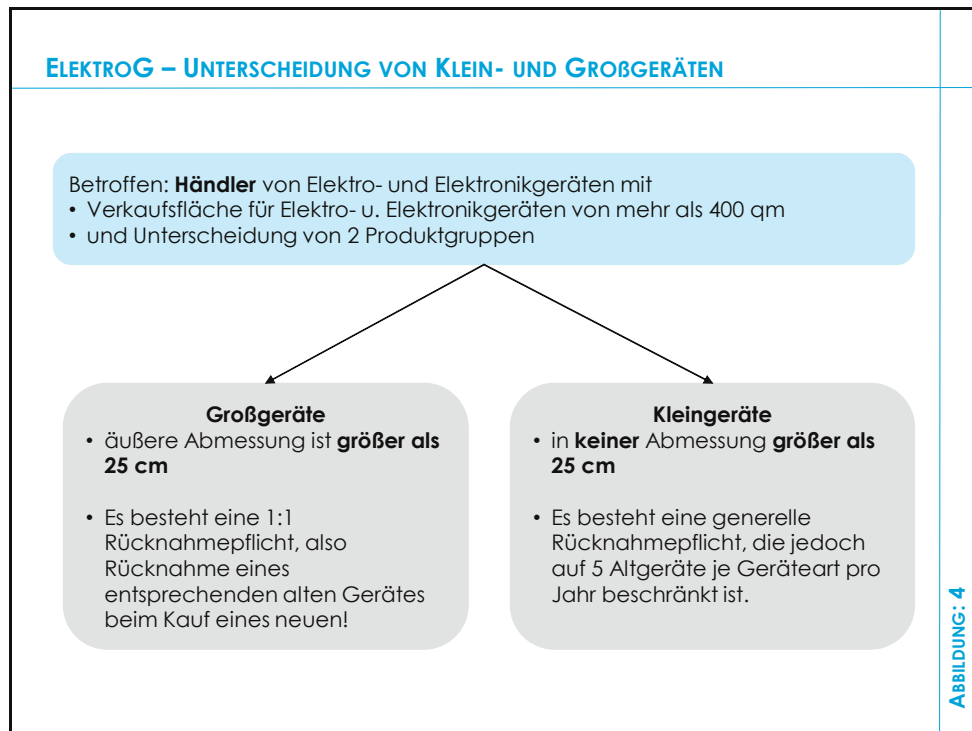


Abbildung 4: Unterscheidung von Klein- und Großgeräten

Bei den **Großgeräten** wird die Rückstellungsbildung vermutlich an der **restriktiven Rechtsprechung** des BFH scheitern.

Dagegen wird die Rückstellungsbildung bei **Kleingeräten** an der **mangelnden wirtschaftlichen Verursachung in der Vergangenheit** scheitern. Das ist darauf zurückzuführen, dass eine **generelle Rücknahmeverpflichtung** besteht, **unabhängig davon, ob das Altgerät von ihm oder einem anderen Händler in Umlauf gebracht wurde**.²⁰

1.6.4 Praxisfall 4: Rückstellung für Zusatzbeiträge zur Handwerkskammer

Sachverhalt: Der Jahresbeitrag zur Handwerkskammer setzt sich aus **zwei Teilen** zusammen, und zwar dem

- **Grundbeitrag**, der **Ende des Jahres für das Folgejahr festgesetzt** wird
- **Zusatzbeitrag**, der von **2001 bis 2014 unverändert 1,5 % des Gewerbeertrags beträgt**, jeweils **aus dem drei Jahren vor dem Beitragsjahr liegenden Jahr** (also Zusatzbeitrag für 2014 bemisst sich am Gewerbeertrag für 2011)

Ein Steuerberater hat daraufhin zum **31.12.2009** die **Zusatzbeiträge** für **2010 bis 2012 zurückgestellt**, die auf den bekannten Beträgen für den Gewerbeertrag für 2007 bis 2009 beruhen.

²⁰ Vgl. Karl Petersen in WPg 20/2019 S. 1086 ff.

Urteile:

Das **Finanzgericht** folgte der Auffassung des Unternehmens, indem es **die Kammerzugehörigkeit in der Zukunft nicht als grundlegende Bedeutung** ansah. Laut dem Finanzgericht kann unter **Hinweis auf § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB** von der Unternehmensfortführung ausgegangen werden. Der **BFH hingegen erkannte die Rückstellungsbildung** jedoch nicht an.

Begründung:

ARGUMENTATION DES BFH ZU DEN ZUSATZBEITRÄGEN ZUR HANDWERKSKAMMER	
Allgemeiner Grundsatz	Anwendung auf den Sachverhalt
Konkretisierung der ö.-r. Verpflichtung durch Rechtsakt oder Erfüllen der gesetzeskonformen Tatbestandsmerkmale = Verbindlichkeit	Die Voraussetzungen zur Bildung sind nicht erfüllt, da weder ein Beitragsbescheid für die Jahre vorliegt, noch die Mitgliedschaft für die Folgejahre realisiert ist.
Liegt eine wirtschaftliche Verursachung vor? Das ist dann der Fall, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des betroffenen Geschäftsjahres vorliegt.	• Beitragsverpflichtung 2010 – 2012 ist nicht entstanden, der Beitragsbescheid wurde nicht erlassen • Beitragspflicht könnte für die Zukunft erlöschen, wenn das Unternehmen schließt • Der Beitrag für 2010 ff. wird nur über die Höhe des Gewerbeertrags aus den Vorjahren definiert. Vergangenes wird dadurch nicht abgegolten
Die rechtliche und wirtschaftliche Verpflichtung muss dem abgelaufenen Geschäftsjahr oder Vorjahren zuzuordnen sein. Beides ist im zu beurteilenden Sachverhalt nicht der Fall. Der § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB betrifft im übrigen nur die Anwendung der allg. Bewertungsvorschriften.	

ABBILDUNG: 5

Abbildung 5: Argumentation des BFH zu den Zusatzbeiträgen zur Handwerkskammer

Fazit:

Die

- **zukünftig anfallende**
- **zeitraumbezogene**

Beitragsverpflichtung ist mit der Fortführung der kammerzugehörenden Geschäftstätigkeit verbunden, **dadurch aber nicht in der Vergangenheit entstanden und belastet daher nicht den Zeitraum bis 2019.**²¹

²¹ Vgl. Karl Petersen in WPG 20/2019, S. 1085 f.

1.6.5 Praxisfall 5: Rückstellung für Wartungsaufwendungen für Flugzeuge

Sachverhalt:

Die Klägerin, ein Unternehmen, das **Flugzeuge für den Geschäftsbetrieb leaset**, verpflichtet sich in einer **vertraglichen Vereinbarung** zur Durchführung von Instandhaltung der geleasten Flugzeuge.

Diese sollten in bestimmten Intervallen auf Kosten der Klägerin in Übereinstimmung mit **den Vorgaben des Luftfahrtbundesamtes Wartungen durchführen** und bildet in Höhe der voraussichtlichen Wartungskosten eine Rückstellung.

Urteil:

Der BFH lässt die Bildung einer Rückstellung zu, aber **nicht im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung**, sondern aufgrund der **vertraglichen Verpflichtung**.

Begründung:

Nach **§ 6 LuftBO** besteht für die Klägerin in dem zu beurteilenden Zeitraum unstrittig die Verpflichtung, das Flugzeug zu warten, und **zwar nach dem Erreichen einer festgelegten Zahl an Betriebsstunden**.

In einem anderen Urteil („**Hubschrauberfall**“) wurde diese Verpflichtung bereits geprüft. Dabei wurde festgestellt, dass die künftige **Nutzung des Flugzeugs davon abhängt, dass die Wartungsarbeiten durchgeführt werden**.

Praxishinweis:

Der Ausweg stellt hier die **vertragliche Vereinbarung dar, die unstrittig die Übernahme der Wartungsarbeiten festlegt**. Dieses eröffnet einen Gestaltungsspielraum für ähnliche Verpflichtungen.²²

1.7 Bewertung von sonstigen Rückstellungen in der Handelsbilanz

Rückstellungen sind in Höhe des

„nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags“

anzusetzen.²³

²² Vgl. Karl Petersen in WPg 20/2019, S. 1081 ff.

²³ Vgl. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB

Beträgt die **Restlaufzeit mehr als ein Jahr**, ist eine **Abzinsung** vorzunehmen mit dem **entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der letzten sieben Jahre**.²⁴

Die **Verlängerung** des Referenzzeitraumes für den Zinssatz **auf 10 Jahre** gilt **nur für Pensionsrückstellungen**.²⁵

1.7.1 Begriffsbestimmung „notwendiger Erfüllungsbetrag“

Der Erfüllungsbetrag ist der Betrag, der **im Erfüllungszeitpunkt** der Verpflichtung, also in der Zukunft, **voraussichtlich aufzubringen ist**, um die Verpflichtung zu begleichen. Bei der Berechnung des Erfüllungsbetrages ist die in den Jahren bis zur Fälligkeit **noch vorzunehmende Aufzinsung** zu berücksichtigen.²⁶

Der **Erfüllungsbetrag** ist daher der **Barwert** der **voraussichtlich zu leistenden Zahlung bzw. Sachleistung/Dienstleistung**.

Durch den Zusatz „**voraussichtlich notwendig**“ wird klargestellt, dass die **folgenden Aspekte** zu berücksichtigen sind:

- **Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen** sind mit den **voraussichtlichen Vollkosten** anzusetzen,
- **zukünftige, vorhersehbare Preis- und Kostensteigerungen** sind bei der Bewertung zu berücksichtigen,
- der geschätzte Erfüllungsbetrag muss **innerhalb einer plausiblen Bandbreite möglicher Inanspruchnahmen** aus der Verpflichtung liegen,
- **mögliche Be- und Entlastungen** sind zu berücksichtigen

1.7.1.1 Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen

Bei der Ermittlung der Vollkosten ist der Bilanzierende **nicht** an den in **§ 255 Abs. 2 HGB definierten Herstellungskostenbegriff** gebunden.²⁷

In der **Steuerbilanz** ist die **Rückstellung mit den Einzelkosten** zzgl. eines **angemessenen Teils der notwendigen Gemeinkosten** zu bewerten, dürfte also **niedriger als in der Handelsbilanz** ausfallen.²⁸

1.7.1.2 Künftige Preis- und Kostensteigerungen

Bei der Abschätzung **der Preis- und Kostensteigerungen** sind lediglich **wertaufhellende, jedoch nicht wertbegründende Ereignisse** zu berücksichtigen.

²⁴ Vgl. § 253 Abs. 2 S. 1 HGB

²⁵ Vgl. § 253 Abs. 2 S. 1 HGB

²⁶ Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 15, Schubert in Beckscher Bilanzkommentar, 11. Auflage, zu § 253 HGB Tz. 151

²⁷ Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 21

²⁸ § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG

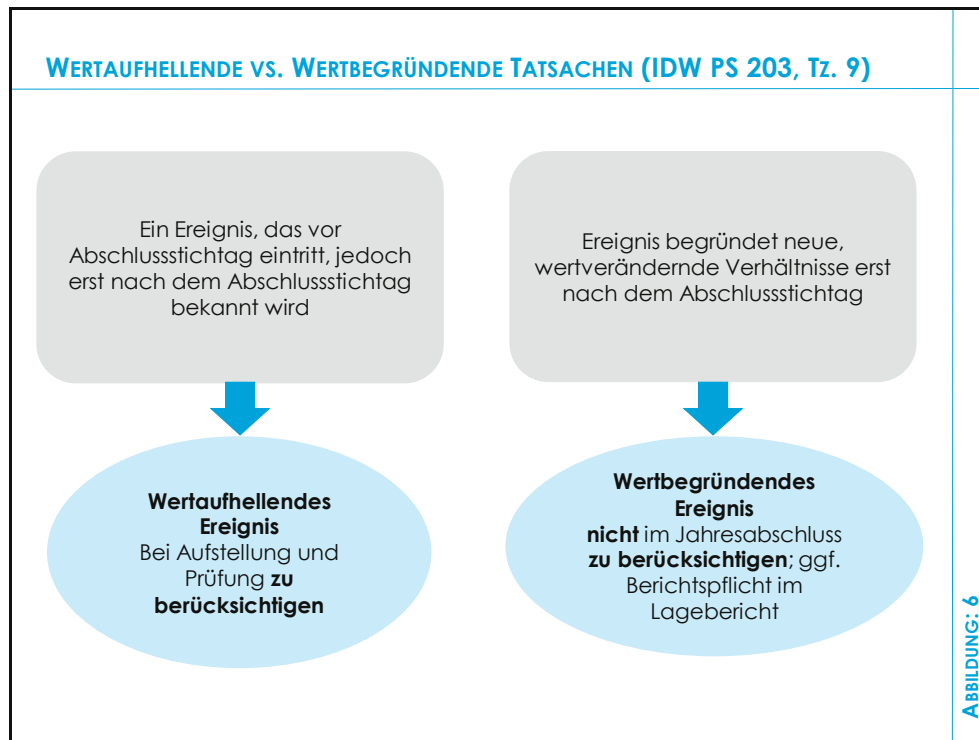


Abbildung 6: Unterscheidung zwischen wertbegründenden und wertaufhellenden Ereignissen nach IDW PS 203, Tz. 9

Praxisrelevante Erläuterungen

- **Erwartete, aber noch nicht eingetretene Ereignisse** wie neue Technologien oder Umweltauflagen, die noch nicht sicher sind, sind wertbegründend und daher **nicht zu berücksichtigen**.²⁹
- Die **Annahmen zu Preis- und Kostentrends** müssen auf **hinreichend objektiven Hinweisen** beruhen. Dabei sind **unternehmens- bzw. branchenspezifische Daten** zu berücksichtigen.³⁰
- Wenn diese **nicht verfügbar** sind, kann sich das Unternehmen bei der Schätzung an dem **aktuellen Inflationsziel der Europäischen Zentralbank** orientieren.³¹
- **Externe, singuläre Ereignisse nach dem Bilanzstichtag**, wie zum Beispiel die Verabschiedung neuer Gesetze zu Umweltauflagen, sind **nicht zu berücksichtigen**.³²
- Sollen erwartete **Preis- und Kostensenkungen** berücksichtigt werden, müssen diese aufgrund des **Vorsichtsprinzips** mit **hoher Wahrscheinlichkeit zu erwarten** sein.³³

²⁹ Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 10. Auf., Tz. 158 zu § 253 HGB

³⁰ Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 25

³¹ Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 27

³² Vgl. IDW RS HFA, Tz. 26

³³ Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 28

In der **Steuerbilanz** dürfen bei der Bewertung sonstiger Rückstellungen **keine Preis- und Kostensteigerungen berücksichtigt** werden.³⁴

1.7.1.3 Plausible Bandbreite der möglichen Inanspruchnahmen

Der Wert, mit dem die Rückstellung bewertet wird, hat in einer **plausiblen Bandbreite möglicher Inanspruchnahmen aus der Verpflichtung** zu liegen.³⁵

Zur Ermittlung der Bandbreite sind **sämtliche bei der Abschlussaufstellung verfügbaren Informationen** über die tatsächlichen Verhältnisse am Stichtag zu berücksichtigen. **Wertaufhellende Ereignisse** sind mit einzubeziehen.

Die Bandbreite darf **weder pessimistisch noch besonders optimistisch** festgelegt werden.

Innerhalb des Intervalls ist dann der Wert für die Rückstellung auszuwählen. Grundsätzlich wird dies der mit der **höchsten Wahrscheinlichkeit** sein.

Haben jedoch mehrere Werte **eine ähnliche Eintrittswahrscheinlichkeit**, folgt aus dem Vorsichtsprinzip der **Ansatz des höchsten Wertes**.³⁶

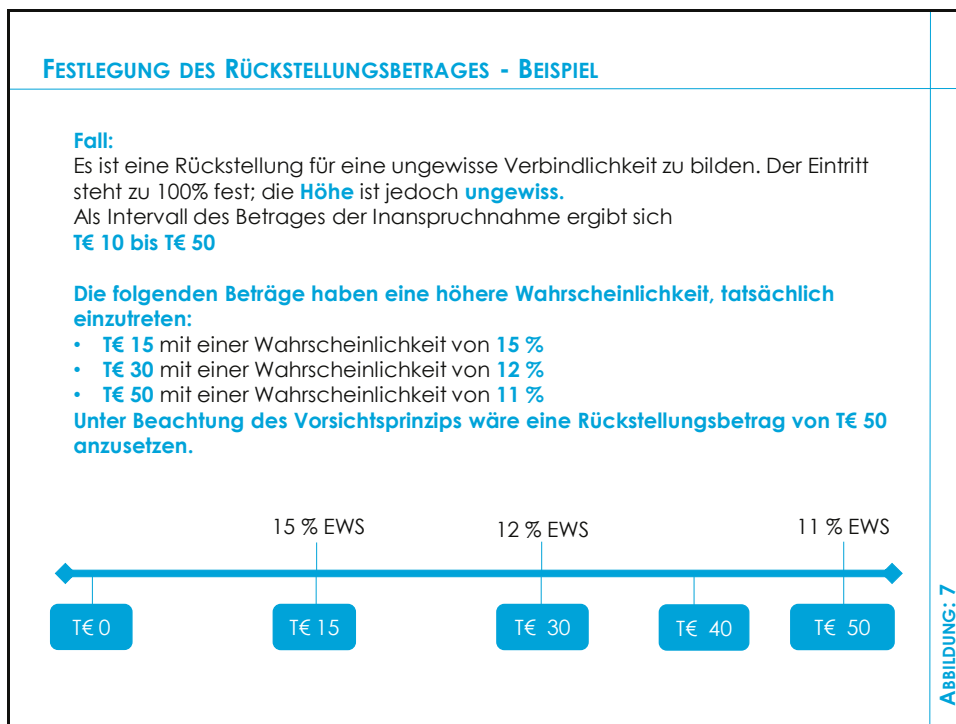


Abbildung 7: Festlegung des Rückstellungsbetrages – Beispiel

³⁴ Vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f) EStG

³⁵ Vgl. IDW RS HFA, Tz. 16

³⁶ Vgl. Schubert in Beckscher Bilanzkommentar, 11. Auflage, zu § 253 HGB, Tz. 155

Für die **Wahl eines niedrigeren Betrages** innerhalb des Intervalls kommt es also darauf an, ob die **Eintrittswahrscheinlichkeit** für diesen **wesentlich höher** ist als für höhere Beträge in dem Intervall.

1.7.1.4 Berücksichtigung möglicher Entlastungen

Bestehen **durchsetzbare und werthaltige Ersatz- oder Rückgriffsrechte gegen Dritte**, werden diese in der Regel zu der **Aktivierung einer Forderung führen** und **nicht rückstellungsmindernd** zu berücksichtigen sein.

Sonderfall 1: BFH- Urteil vom 17.02.1993³⁷

In dem verhandelten Fall ging es um die Frage, ob ein Bauunternehmer, der vertragliche **Rückgriffsrechte für Baumängel auf den Subunternehmer** hat, bei der Bewertung einer pauschalen Garantierückstellung diese Rückgriffsrechte **rückstellungsmin- dernd zu berücksichtigen** hat. 

Fraglich erschien dies, weil die **Baumängel** dieser pauschalen Rückstellung **dem Bauunternehmer** und damit dem Subunternehmer vom Kunden **noch nicht angezeigt** wurden.

In der Urteilsbegründung wird die Frage mit „Ja“ beantwortet.

Noch nicht aktivierbare Ersatzansprüche können die Rückstellung mindern, wenn

- ein **unmittelbarer Zusammenhang** mit der Inanspruchnahme besteht
- sie **in rechtlich verbindlicher Weise** der Inanspruchnahme folgen
- die von Belasteten **nicht bestritten werden können**
- die Bonität des Belasteten unstrittig ist.

Wäre zum Beispiel der **Subunternehmer** inzwischen in die **Insolvenz** gegangen, wäre eine **Berücksichtigung** der Rückgriffsrechte bei der Rückstellung des Bauunternehmers nicht **sachgerecht** gewesen.

Sonderfall 2: Unrealisierte Ertragschancen

Im Zuge der Erfüllung der Verpflichtung erwartete Erträge können nur den Rückstellungsbetrag nur mindern, wenn sie **nahezu sicher eintreten werden**.³⁸

³⁷ Vgl. BStBl. 1993 II, S. 437

³⁸ Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 31

Bei der **Rekultivierung einer Kiesgrube** erwartete Kippgebühren können zum Beispiel erst berücksichtigt werden, wenn **am Bilanzstichtag ein entsprechender Vertrag schon abgeschlossen** wurde.³⁹

1.8 Verteilungsrückstellungen – Aktuelle Rechtsprechung

1.8.1 Bildung einer Verteilrückstellung im Normalfall

Für eine Verpflichtung, die

- **rechtlich** unmittelbar mit Verwirklichung des auslösenden Ereignisses **in voller Höhe entsteht**,
- deren **wirtschaftliche Verursachung** sich jedoch **über die folgenden Geschäftsjahre erstreckt**,

wird der Rückstellungsbetrag nicht im Jahr der Verwirklichung vollständig zurückgestellt, sondern **über die Geschäftsjahre der wirtschaftlichen Verursachung verteilt angesammelt**.⁴⁰

Die Ansammlung erfolgt in der Regel **gleichmäßig verteilt** über den Ansammlungszeitraum. Es gibt die folgenden Methoden für die Art der Verteilung:⁴¹

1.8.1.1 Barwertverfahren

Der gesamte voraussichtliche Nominalbetrag wird durch die Anzahl der Geschäftsjahre geteilt, über die die Ansammlung erfolgen soll. Die sich ergebenden **Beträge je Geschäftsjahr** werden dann **abgezinst** und im jeweiligen Jahr zugeführt. Der **operative Aufwand steigt im Zeitablauf** an.

1.8.1.2 Gleichverteilungsverfahren

Zu jedem Bilanzstichtag wird der Betrag ermittelt, der sich für den bereits vergangenen Ansammlungszeitraum bei gleichmäßiger Verteilung ergeben würde und **abgezinst mit dem aktuellen restlaufzeitadäquaten Zinssatz**. Veränderungen des Zuführungsbetrages ergeben sich daher nur durch Zinsänderungen.

1.8.1.3 Ungleichmäßiger Verlauf der Vorteile aus der Verpflichtung

In diesem Fall ist die Zuführung zur Rückstellung daran zu bemessen, wie die Vorteile tatsächlich genutzt werden können.⁴²

³⁹ Vgl. Schubert in Beckscher Bilanzkommentar, 11. Auflage, zu § 253 HGB, Tz. 157

⁴⁰ Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 18

⁴¹ Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 19

⁴² Vgl. IDW RS HFA 34, Tz. 20

1.8.2 Sonderfall: Verlängerung des Zeitraumes für die Bildung der Verteilungsrückstellung

Der Ansammlungszeitraum bei Verteilungsrückstellungen kann sich verändern. So zum Beispiel durch die **Verlängerung eines Mietvertrages** bei Verpflichtungen zum **Rückbau von Anlagen oder Gebäuden zum Ende der Mietzeit**.

Das kann dazu führen, dass die Höhe der Rückstellung zum Zeitpunkt der Vertragsverlängerung bereits der gesamten erwarteten Verpflichtung zum Ende des verlängerten Mietzeitraumes abdeckt, **also überdotiert** ist.

In einem solchen Fall hat der BFH die folgenden Grundsätze entwickelt:⁴³

- Bei Rückstellungen, für die der laufende Betrieb ursächlich ist, ist das **Stichtagsprinzip** zu beachten.
- Wird die Beseitigungspflicht für Bauten auf fremden Grund und Boden **über das zunächst festgelegte Vertragsende hinaus fortgesetzt**, ist der verlängerte Nutzungszeitraum **auch dem Rückstellungsausweis zugrunde zu legen**. 

Das bedeutet, dass es zur **Rückstellungsauflösung** kommt, wenn die Laufzeit eines Vertrags verlängert wird und somit der Zeitraum für die Bildung einer Verteilungsrückstellung verlängert wird.

Die Höhe der Rückstellung und die **Zuführungsbeträge für die Folgejahre** sind entsprechend der **neuen Vertragslaufzeiten** neu zu berechnen.

Das Gericht akzeptierte ein Unterbleiben der Auflösung mit Verweis auf das **Vorsichtsprinzip** nicht. Auch § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB, wonach die **Auflösung** das **Wegfallen des Rückstellungsgrundes** voraussetzt, wird **nicht anerkannt**. Dies schließe nicht die Anpassung einer Rückstellung an veränderte Verhältnisse aus.

Der Hauptfachausschuss des IDW hat im IDW RS HFA 34, Tz. 20 eine **entsprechende Klarstellung** aufgenommen. 

Danach bezieht sich § 249 Abs. 2 S. 2 HGB nicht auf die Höhe der Rückstellung, sondern auf die **Bilanzierung dem Grunde nach**. Einer **Auflösung von Teilbeträgen** aufgrund geänderter Vertragslaufzeiten steht diese Vorschrift daher **nicht entgegen**.

⁴³ Vgl. BFH vom 02.07.2014, IR 46/12, BStBl. II 2014, S. 979

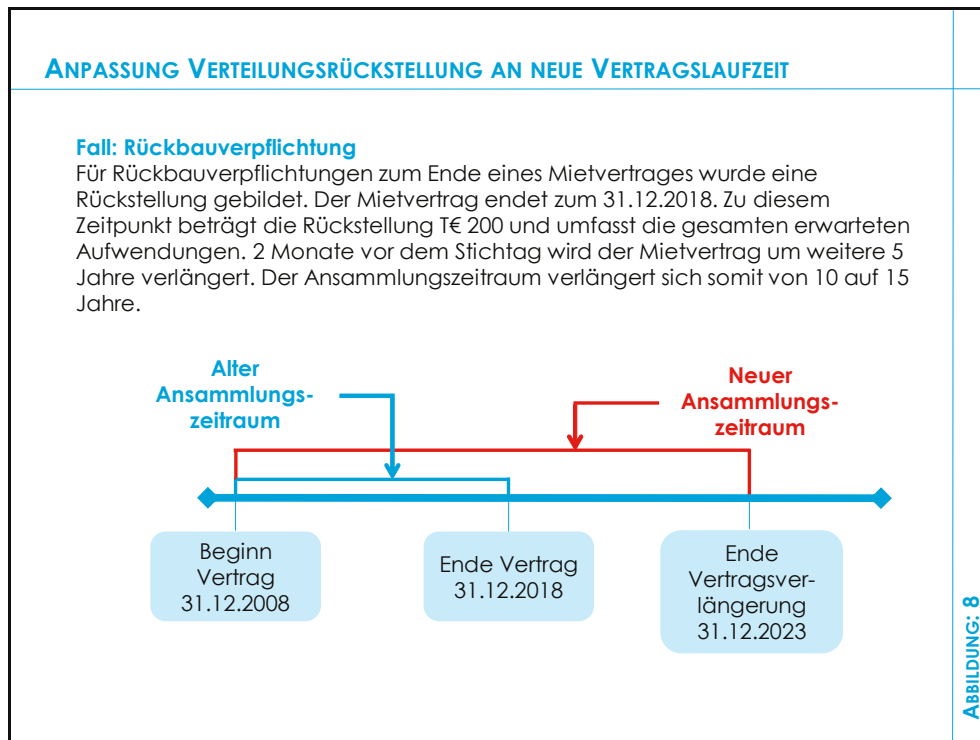


Abbildung 8: Anpassung Verteilungsrückstellung an neue Vertragslaufzeit

Beispiel

In dem Fall: Rückbauverpflichtung wird angenommen, dass bis zum 31.12.2018 bereits der **vollständige Rückstellungsbetrag von T€ 200** in der Bilanz ausgewiesen wird.

Bei einer **Verlängerung des Ansammlungszeitraumes um 5 Jahre** wäre die Rückstellung neu zu berechnen. Unter Ausklammerung des Zinseffektes würde die Verlängerung dazu führen, dass ein **Rückstellungsbetrag von T€ 133 angemessen wäre**. Zum 31.12.2018 wäre dann eine Auflösung von T€ 67 vorzunehmen.

1. Brennpunkt Anhang: Ausgewählte Einzelangaben und Empfehlungen für die Umsetzung in der Praxis

1.1 Grundlagen zur Anhangerstellung

1.1.1 Bedeutung des Anhangs

- Der Anhang ist – wie die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung – ein **gleichrangiger Teil** des Jahresabschlusses einer Kapitalgesellschaft / KapCoGes.
- Die **Bedeutung** des Anhangs wird von Unternehmen und Wirtschaftsprüfern häufig **unterschätzt**.
- Nichtbeanstandungen des Fehlens einzelner oder mehrerer Anhangangaben gehören zu den häufigsten **Feststellungen der Abschlussdurchsicht der WPK**. 
- Bei unsorgfältiger Prüfung durch den Abschlussprüfer kann dies häufig zu **fehlerhaft erteilten Prüfungsurteilen** führen.

1.1.2 Aufgaben des Anhangs¹

- **Bereitstellung von zusätzlichen weiteren Informationen**, die die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens betreffen, sowie Angaben, die nicht im direkten inhaltlichen Zusammenhang mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung stehen
- **Entlastung** der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung durch Übernahme von **(Wahlpflicht)angaben** in den Anhang
 - Sicherstellung der Vermittlung eines den **tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage**

1.1.3 Form des Anhangs

Form des Anhangs ist insbesondere geprägt durch folgende allgemeine **GoB**:

- **Grundsatz** der **Klarheit** und **Übersichtlichkeit**²
- **Grundsatz** der **Vollständigkeit**³
- **Seit BilRUG sind die Pflichtangaben zu den einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zwingend in der Reihenfolge der einzelnen Posten jeweils getrennt** 

¹ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 284 HGB, Tz. 6-9

² §§ 238 Abs. 1, S. 2, 243 Abs. 2 HGB

³ §§ 239 Abs. 2, 246 Abs. 1 HGB, Hinweis: Ausnahmen ergeben sich aufgrund der §§ 286 und 288 HGB

nach Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung vorzunehmen.⁴

- Sollten **umfangreiche Aufstellungen** erforderlich sein (z. B. Anteilsbesitzliste oder Anlagenspiegel), so können dem Anhang weitere Aufstellungen als **Anlage** beigelegt werden.⁵
- In diesem Fall ist ein **Verweis** innerhalb des Anhangs auf die betreffende Anlage bei den Erläuterungen zu diesem Posten erforderlich.

1.1.4 Inhalt des Anhangs

- Unterscheidung:
 - Pflichtangaben, die **stets** im Anhang zu machen sind
 - Pflichtangaben, die aufgrund der **Ausübung** eines **Wahlrechts** nicht in der Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung, sondern im Anhang gemacht werden (Wahlpflichtangaben)
 - **Sofern Wahlpflichtangaben im Anhang erfolgen, sind auch Vorjahresangaben erforderlich**⁶ 
 - **Freiwillige Angaben** im sachlichen Zusammenhang mit dem Jahresabschluss sind zulässig, soweit **Klarheit** und **Übersichtlichkeit** nicht beeinträchtigt werden
- **Formelle Gliederungsstetigkeit**⁷ bei Wahlpflichtangaben: Ein einmal gewählter Ausweis ist **grundsätzlich in den Folgejahren unverändert beizubehalten**
- Zentrale Vorschriften zu Anhangangaben sind die **§§ 284 und 285 HGB**
- Daneben existieren zahlreiche **weitere Vorschriften** in HGB, EGHGB, GmbHG und AktG mit Relevanz für den Anhang

1.1.5 Aufbau des Anhangs⁸

- Allgemeine Angaben
- Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze
- Erläuterungen zur Bilanz
- Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung
- Sonstige Angaben

1.2 Firmenangaben

Firma, Sitz, Registergericht und **Handelsregisternummer** sind nach § 264 Abs. 1a HGB im **Jahresabschluss** anzugeben. 

⁴ § 284 Abs. 1, S. 1, 2. HS HGB

⁵ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 284 HGB, Tz. 32

⁶ Vgl. IDW RS HFA 39, Tz. 1; 2 S. 1, § 265 Abs. 2 HGB, vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 284 HGB, Tz. 28

⁷ § 265 Abs. 1 HGB

⁸ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 284 HGB, Tz. 25-32

Sofern geboten, ist ein weiterer Hinweis zur **Liquidation** oder **Abwicklung** erforderlich.

Grundsätzlich besteht ein **Wahlrecht**, an welcher Stelle die Angaben innerhalb des Jahresabschlusses erfolgen. Im Allgemeinen bietet es sich an, diese Angaben **im Anhang** unter den **Allgemeinen Angaben** zu machen.

Achtung bei Kleinstgesellschaften:

Hier besteht keine Pflicht zur Offenlegung bzw. Hinterlegung des ggf. freiwillig aufgestellten Anhangs. In diesem Fall sollten die Angaben in der **Bilanz** erfolgen, da sonst die Gefahr besteht, dass die Angaben bei der Offenlegung bzw. Hinterlegung vergessen werden.

1.3 Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

1.3.1 Beachtung der Einhaltung der Reihenfolge der einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung im Anhang

Seit **BilRUG** sind die **Pflichtangaben** zu den einzelnen **Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zwingend in der Reihenfolge der einzelnen Posten jeweils getrennt nach Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung vorzunehmen**.⁹

Da die nach § 285 HGB anzugebenden Erläuterungen nicht in der nach § 284 Abs. 1 S. 1 2. HS HGB geforderten Reihenfolge „sortiert“ sind, können im Rahmen der Aufstellung des Anhangs schnell **Fehler bei der Einhaltung der richtigen Reihenfolge entstehen**.



Insbesondere unter dem Punkt **Sonstige Angaben** wurden im Anhang in der Vergangenheit (vor BilRUG) nicht selten Angaben gemacht, die nunmehr und künftig (seit BilRUG) im Zusammenhang mit den zu **erläuternden Posten der Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung** vorzunehmen sind.

Anwendungsbeispiel:

Nach § 285 Nr. 11 HGB sind „Name und Sitz anderer Unternehmen, die Höhe des Anteils am Kapital, das Eigenkapital und das Ergebnis des letzten Geschäftsjahrs dieser Unternehmen, für das ein Jahresabschluss vorliegt, soweit es sich um Beteiligungen im Sinne des § 271 Abs. 1 handelt oder ein solcher Anteil von einer Person für Rechnung der Kapitalgesellschaft gehalten wird“ anzugeben.	Nach § 285 Nr. 14 bzw. 14a HGB sind „Name und Sitz des Mutterunternehmens der Kapitalgesellschaft, das den Konzernabschluss für den größten bzw. kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt, sowie der Ort, wo der von diesem Mutterunternehmen aufgestellte Konzernabschluss erhältlich ist“ anzugeben.
--	---

⁹ § 284 Abs. 1 S. 1 2. HS HGB

Während die Angaben zu den **Mutterunternehmen** nach § 285 Nr. 14 und 14a HGB mangels Zugehörigkeit zu einer Bilanzposition unter den **Sonstigen Angaben** zu erfolgen haben, sind die Angaben zu den **Beteiligungsunternehmen** entsprechend der Bilanzzugehörigkeit als Erläuterung zu der Bilanzposition § 266 A. Anlagevermögen III. Finanzanlagen 3. Beteiligungen zu machen.

1.4 Erläuterung der Abschreibungen von Geschäfts- oder Firmenwerten

1.4.1 Gesetzeslage vor BilRUG

- Die Abschreibung eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes erfolgt über die **individuelle Nutzungsdauer** nach § 253 Abs. 3 a.F. HGB.
- Sofern der Geschäfts- oder Firmenwert über eine Nutzungsdauer von **mehr als fünf Jahren** abgeschrieben wurde, waren im **Anhang** die **Gründe** für die **längere Nutzungsdauer** anzugeben.
→ Anhangangabe lediglich erforderlich bei einer **Abschreibungsdauer von mehr als fünf Jahren** (§ 285 Nr. 13 HGB)

1.4.2 Änderungen durch BilRUG

- Die Abschreibung eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes erfolgt grundsätzlich weiterhin über die **individuelle Nutzungsdauer** (§ 253 Abs. 3, S. 2 HGB).
- § 253 Abs. 3 S. 3 und 4 HGB:
„Kann in **Ausnahmefällen** die voraussichtliche Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens **nicht verlässlich geschätzt werden, sind planmäßige Abschreibungen auf die Herstellungskosten über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen**. Satz 3 findet auf einen entgeltlich erworbenen **Geschäfts- oder Firmenwert** entsprechend Anwendung.“
- „Ferner sind im Anhang anzugeben:¹⁰
(...)
Nr. 13 jeweils eine **Erläuterung des Zeitraums**, über den ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird;“

¹⁰ § 285, Nr. 13 HGB

1.4.3 Zwischenfazit 1

- Der Gesetzgeber geht davon aus, dass die **Nutzungsdauer in der Regel verlässlich geschätzt** werden kann. Die Abschreibungsdauer von zehn Jahren soll lediglich den Ausnahmefall darstellen.
- Nach **BilRUG** ist in **jedem Fall** eine Erläuterung der Abschreibungsdauer im Anhang vorzunehmen.
- Die Erläuterungen umfassen die „**Voraussetzungen und Ursachen**“¹¹ für den gewählten **Abschreibungszeitraum**.

1.4.4 Praxiswirklichkeit

- In der Praxis haben die Unternehmen kleiner und mittelgroßer Unternehmer **regelmäßig keine verlässliche Schätzung der individuellen Nutzungsdauer** eines Geschäfts- oder Firmenwertes vorgenommen.
- Vereinfachend wurde in der Vergangenheit regelmäßig auf die **steuerliche Nutzungsdauerfiktion von 15 Jahren** zurückgegriffen.

1.4.5 Lösungsansätze für die Praxis

1.4.5.1 Fall 1: 15 Jahre

Die **steuerliche Nutzungsdauerfiktion von 15 Jahren** wird als **realistisch** eingeschätzt

Mögliche **Indikatoren**¹²:

- Die Branche weist eine **lange Bestandsdauer** und eine **hohe Stabilität** auf
- **Absatz- und Beschaffungsmärkte** sowie **wirtschaftliche Rahmenbedingungen** weisen eine hohe Stabilität auf
- Erworbenes Unternehmen hat sich branchenkongruent oder besser entwickelt
- Es bestehen langfristig laufende Absatz- und Beschaffungsverträge
- **Fluktuationsrate** von **wichtigen Mitarbeitern** wird als **sehr gering** eingeschätzt

Konsequenzen für den Jahresabschluss:

- Diese Indikatoren können dementsprechend als **Erläuterungen** der geschätzten Nutzungsdauer von 15 Jahren zugrunde gelegt werden.

¹¹ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 441

¹² Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 441

1.4.5.2 Fall 2: 5 Jahre

Die Nutzungsdauer wird z. B. auf **lediglich 5 Jahre** geschätzt

Mögliche Indikatoren:¹³

- **Angespannte Geschäftslage** des übernommenen Unternehmens
- **Lebenszyklus** der bestehenden Produkte ist von **kurzer Dauer**
- Wirtschaftliche Rahmenbedingungen unterliegen größeren **Schwankungen**
- Voraussichtliche Änderungen der Absatz- und Beschaffungsmärkte
- Voraussichtlich **hohe Fluktuationsrate wichtiger Mitarbeiter**

Konsequenzen für den Jahresabschluss:

- In der **Handelsbilanz** erfolgt eine Abschreibung über fünf Jahre mit entsprechender Erläuterung im Anhang
- In der **Steuerbilanz** ist zwar grundsätzlich eine Abschreibungsdauer von 15 Jahren vorgeschrieben, welche nicht verkürzt werden kann. Bei Vorliegen von Gründen für eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG, kann diese jedoch vorgenommen werden.¹⁴
- Eine **Teilwertabschreibung** ist regelmäßig nur möglich, wenn eine **dauernde Wertminderung** vorliegt.
- Hiervon kann bei Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens ausgegangen werden, „wenn der Wert des jeweiligen Wirtschaftsguts **zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt.**“¹⁵

1.5 Erläuterungen zur Bilanz

1.5.1 Sonstige Rückstellungen¹⁶

„Ferner sind im Anhang anzugeben: ¹⁷

(...)

Nr. 12 Rückstellungen, die in der Bilanz unter dem Posten "sonstige Rückstellungen" **nicht gesondert** ausgewiesen werden, sind **zu erläutern**, wenn sie einen **nicht unerheblichen Umfang** haben;“

¹³ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 441; Neufang, Otto „Teilwertabschreibung bei einem Geschäfts- oder Firmenwert“, DStR 2012, S. 225 ff.

¹⁴ Vgl. Kulosa in: Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, § 7 Rn. 110

¹⁵ BMF vom 02.09.2016, BStBl. 2016-I-0995, Rz. 8

¹⁶ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 430-431

¹⁷ § 285 Nr. 12 HGB

- Das Wahlrecht nach § 265 Abs. 5 HGB zur **Untergliederung** des Postens „Sonstige Rückstellungen“ **in der Bilanz**, wird in der Praxis in der Regel **nicht** genutzt.
- Grundsätzlich müssen die Erläuterungen im **Anhang** zwar nur **verbal** erfolgen, jedoch müssen hierbei **zwingend Angaben zur Größenordnung** erfolgen.
- In der **Praxis** erfolgen häufig detaillierte **Zahlenangaben**, **ohne** weitere verbale Erläuterungen. Es bietet sich jedoch an, den Posten großzügig zu untergliedern und dafür informative verbale Erläuterungen zu geben.
- Von nicht **unerheblichem Umfang**: **Vergleichskriterien** sind der **Gesamtbetrag** der sonstigen Rückstellungen oder auch die **Ergebniswirkung** der Rückstellungsbildung.

Das folgende Beispiel zeigt, wie sich Einzelangaben zusammenfassen lassen. In vielen Fällen reicht eine Angabe der Größenordnung nicht aus, sondern es sind weitere verbale Angaben zu machen.

Ausreichende Erläuterung?	Bessere Darstellung?
Die Sonstigen Rückstellungen in Höhe von TEUR 300 enthalten Rückstellungen für Tantieme (TEUR 50), für Urlaub (TEUR 30), für Überstunden (TEUR 20), für Prozesskosten (TEUR 150) für externe Jahresabschlusskosten (TEUR 20), für interne Jahresabschlusskosten (TEUR 10), für Archivierungskosten (TEUR 10) und sonstige ausstehende Eingangsrechnungen (TEUR 10)	Die Sonstigen Rückstellungen in Höhe von TEUR 300 enthalten insbesondere Rückstellungen in Höhe von TEUR 150 für die geschätzten anfallenden Prozesskosten in einem Patentrechtsstreit mit einem Konkurrenten. Weiterhin sind hier Rückstellungen für Personalkosten (TEUR 100) sowie für die Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses (TEUR 30) enthalten.

- Eine weitere verbale Erläuterung zu den Personalkosten und den Jahresabschlusskosten kann regelmäßig unterbleiben, sofern sie **sich im üblichen Rahmen** des Unternehmens bewegen.
- **Hinweis:** Mittelgroße KapGes und KapCoGes sind nach § 327 Nr. 2 HGB von der **Offenlegung** der **Anhangangaben zu den Sonstigen Rückstellungen befreit**.
- In dem obigen Beispiel werden **Angaben zu den Prozesskosten** im Anhang jedoch auch für mittelgroße KapGes und KapCoGes zu erfolgen haben. Die Rückstellungsbildung in Höhe von TEUR 150 stellt eine Aufwendung von **außergewöhnlicher Größenordnung** oder **außergewöhnlicher Bedeutung** nach **§ 285 Nr. 31 HGB** dar und ist damit im Anhang als Erläuterung der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen.

1.5.2 Angaben zu den Verbindlichkeiten

1.5.2.1 Pflichtangaben in Bilanz und Anhang zu den Verbindlichkeiten

Pflichtangaben zu den Verbindlichkeiten sind grundsätzlich auf die Bilanz und den Anhang aufgeteilt:

a. **Pflichtvermerk in Bilanz nach § 268 Abs. 5 S. 1 HGB:**

„Der Betrag der **Verbindlichkeiten** mit einer Restlaufzeit **bis zu einem Jahr** und der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit **von mehr als einem Jahr** sind bei **jedem gesondert ausgewiesenen Posten** zu vermerken.“

b. **Pflichtangaben im Anhang nach § 285 Nr. 1 HGB:**

„Ferner sind im Anhang anzugeben:

(...)

Nr. 1 zu den **in der Bilanz** ausgewiesenen **Verbindlichkeiten**

a) der **Gesamtbetrag** der Verbindlichkeiten mit einer **Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren**,

→ Restlaufzeiten entsprechend der **Fälligkeiten zum Bilanzstichtag** sind für Aufteilung entscheidend

b) der **Gesamtbetrag** der Verbindlichkeiten, die durch **Pfandrechte oder ähnliche Rechte** gesichert sind, unter Angabe von **Art und Form** der Sicherheiten;

→ **Nur Pfandrechte sowie ähnliche Rechte für eigene Verbindlichkeiten sind anzugeben**

→ **Empfehlung: Hinweis auf branchenübliche oder kraft Gesetzes entstehende Sicherheiten:**

„Darüber hinaus bestehen für die Verbindlichkeiten im üblichen Umfang branchenübliche bzw. kraft Gesetz entstehende Sicherheiten.“¹⁸

1.5.2.2 Verbindlichkeitspiegel

Pflichtangaben im Anhang nach **§ 285 Nr. 2 HGB:**

„Ferner sind im Anhang anzugeben:

(...)

Nr. 2 die **Aufgliederung** der in Nummer 1 verlangten Angaben für **jeden Posten** der Verbindlichkeiten **nach dem vorgeschriebenen Gliederungsschema**;

¹⁸ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 25

- Aufgrund der Grundsätze der **Klarheit** und **Übersichtlichkeit** wird die **Verlagerung** der in der Bilanz zu machenden Vermerke in den Verbindlichkeitspiegel im Anhang für zulässig erachtet.¹⁹
- **Da es sich hierbei grundsätzlich um Bilanzvermerke handelt, sind bei der Angabe der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr und von mehr als einem Jahr auch die Vorjahresbeträge anzugeben.**²⁰

Gesetzliche Vorgabe zu jedem Unterposten: ²¹	Empfehlung zur Erhöhung der Klarheit und Übersichtlichkeit zu jedem Unterposten: ²²
In Bilanz: Restlaufzeit von bis zu einem Jahr (inkl. Vorjahresbetrag) Restlaufzeit von mehr als einem Jahr (inkl. Vorjahresbetrag) Im Anhang: Davon Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren	Im Anhang: Restlaufzeit von bis zu einem Jahr Restlaufzeit ein bis fünf Jahre Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren Jeweils unter Angabe der Vorjahresbeträge

1.5.3 Angaben zu den latenten Steuersalden

„Ferner sind im Anhang anzugeben:

Nr. 29 auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist;

Nr. 30 wenn **latente Steuerschulden** in der Bilanz **angesetzt werden**, die latenten Steuersalden am **Ende des Geschäftsjahrs** und die im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten **Änderungen dieser Salden**;²³

1.5.3.1 Passivierungspflicht latenter Steuerschulden

- Nach § 274 Abs. 1 S. 1 HGB besteht für mittelgroße und große KapGes sowie KapCoGes die Pflicht zur **Passivierung latenter Steuern**
- Ansatz erforderlich, sofern innerhalb der **Bilanz**
 - auf der Aktivseite der Wertansatz in der Handelsbilanz höher ist als in der Steuerbilanz oder
 - auf der Passivseite der Wertansatz in der Handelsbilanz geringer ist als in der Steuerbilanz

¹⁹ Vgl. BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB Nr. 38

²⁰ IDW RS HFA 39, Tz. 1; 2 S. 1, § 265 HGB Abs. 2 analog

²¹ § 268 Abs. 5 S. 1 HGB, § 285 Nr. 1 HGB

²² Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 39

- o und diese Wertdifferenz voraussichtlich nicht von Dauer ist (**Temporary-Konzept**)

Entstehung aktiver / passiver latenter Steuern	
Aktive latente Steuern	Passive latente Steuern
Aktivposten (Vermögen) HB < StB	HB > StB
Passivposten (Rückstellungen/Verbindl.) HB > StB	HB < StB
⇒ Steuerlich noch abzugsfähige Differenz	⇒ noch zu versteuernde Differenz

- Latente Steuerbe- bzw. -entlastungen sind nach § 274 Abs. 2 S. 1 HGB mit den **unternehmensindividuellen Steuersätzen zum Zeitpunkt des Abbaus** der Differenz zu bewerten
→ Bei **Personenhandelsgesellschaften** ist auf Unternehmensebene nur die **Gewerbsteuer** zu erfassen
- Grundsätzlich ist eine **Saldierung** mit ggf. bestehenden **aktiven latenten Steuern** vorgesehen, so dass Passivierung nur bei **Überhang** von passiven latenten Steuern notwendig ist.
- Nach § 274 Abs. 1 S. 3 HGB besteht jedoch ein **Wahlrecht**, die jeweiligen Steuerent- und -belastungen **unsaldiert** anzusetzen.

1.5.3.2 Entstehung aktiver/passiver latenter Steuersalden²³

a) Unterschiedliche Wertansätze auf der Passivseite der Bilanz

Temporäre Steuerentlastungen, welche durch spezielle **steuerliche** Vorschriften zur Bildung von **Rücklagen, Rückstellungen** bzw. **Ausgleichsposten** in der **Steuerbilanz** führen, für die in der Handelsbilanz kein entsprechender Ansatz vorgesehen ist:

- **Rücklage für Ersatzbeschaffung** nach EStÄR 2012 6.6 für Wirtschaftsgüter des Anlage- oder Umlaufvermögens, die aufgrund infolge **höherer Gewalt** oder zur **Vermeidung eines behördlichen Eingriffs gegen Entschädigung** aus dem Betriebsvermögen ausscheiden;
- **§ 6b-Rücklage: Steuerstundung** von **Veräußerungsgewinnen bestimmter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens** durch Bildung einer Rücklage in der Steuerbilanz;
- **Rückstellung nach § 4d Abs. 2** EStG in der Steuerbilanz für **Zuwendungen eines Trägerunternehmens an eine Unterstützungskasse**; Voraussetzung ist, dass die Zuwendung im ersten Monat des neuen Geschäftsjahrs getätigt wird;

²³ Vgl. Beck BK, Grottel/Larenz, 11. Aufl. 2018, § 274 HGB, Tz. 21-27

- **Steuerlicher Ausgleichsposten** nach § 4g EStG für aufgedeckte stille Reserven aus der **Verlagerung einzelner Wirtschaftsgüter** in **ausländische Betriebsstätten der EU**.

b) Unterschiedliche Wertansätze auf der Aktivseite der Bilanz

- **Übertragung einer Rücklage** für Ersatzbeschaffung bzw. einer § 6b-Rücklage auf entsprechende Wirtschaftsgüter; Die Wirtschaftsgüter haben entsprechend in der Steuerbilanz einen niedrigeren Wertansatz als in der Handelsbilanz;
- Ausübung des **Aktivierungswahlrechts** in der Handelsbilanz für **selbstgeschaffene Vermögensgegenstände des Anlagevermögens** (Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 EStG);
- Bewertung von **Vorräten in der Handelsbilanz** bei **steigenden Preisen** nach der sog. **Fifo-Methode**; in der Steuerbilanz ist nur die **Lifo-Methode** oder eine **Durchschnittsbewertung** möglich;
- **Negative steuerliche Ergänzungsbilanzen** der Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft²⁴.

1.5.3.3 Voraussetzung für eine Angabepflicht im Anhang

Voraussetzung für die Angabepflicht ist, dass eine **Steuerschuld** angesetzt wurde.

Bei einem **Aktivüberhang** von aktiven latenten Steuern mit entsprechender **Saldierung**, kommt es nicht zu einem Ansatz von passiven latenten Steuern, so dass eine **Anhangangabe** nach überwiegender Literaturmeinung **nicht erforderlich** ist.²⁵

Bei einem **Aktivüberhang** von aktiven latenten Steuern **ohne Saldierung** werden passive latente Steuern ausgewiesen, so dass **Anhangangabepflicht** besteht.

→ Sofern **kleine Unternehmen** passive latente Steuern ausweisen, obwohl sie hierzu nach § 274a Nr. 4 HGB nicht verpflichtet sind, ist eine **Anhangangabe** gleichwohl **nicht erforderlich**.

1.5.3.4 Die Angabepflichten im Einzelnen

Es sind die **jeweiligen Steuersalden** (sowohl aktive als auch passive) zum **Ende des Geschäftsjahres** sowie deren **Änderungen** innerhalb des Geschäftsjahres anzugeben.

²⁴ Vgl. IDW RS HFA 7, Tz. 20

²⁵ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 846 m.w.N., a.A. Rimmelpacher/Meyer DB Beil 5/2015, 27

Diese Pflicht besteht auch, wenn die Steuersalden **unsaldiert** ausgewiesen wurden und sich die Angaben indirekt aus der Bilanz ergeben.²⁶

Empfehlung zur Wahrung der Klarheit und Übersichtlichkeit:²⁷

	Saldo Beginn des Geschäftsjahrs	Veränderung im Geschäftsjahr	Saldo Ende des Geschäftsjahrs
Aktive latente Steuern	100	-20	80
Passive latente Steuern	150	-30	120
Gesamtsaldo (sofern Saldierung erfolgt ist)	50	-10	40

1.6 Angaben zu den Haftungsverhältnissen

1.6.1 Definition der Haftungsverhältnisse nach § 251 HGB

Die Haftungsverhältnisse umfassen Verbindlichkeiten

- Aus der Begebung und Übertragung von **Wechseln**
- aus **Bürgschaften**, Wechsel- und Scheckbürgschaften und
- aus **Gewährleistungsverträgen** sowie
- **Haftungsverhältnisse** aus der Bestellung von Sicherheiten für **fremde Verbindlichkeiten**
 - Gewährte Sicherheiten für **eigene Verbindlichkeiten** sind nicht hier sondern im Zusammenhang mit den bilanzierten Verbindlichkeiten zu erläutern.
 - Die Haftungsverhältnisse sind nach § 251 S. 2 HGB auch dann **unsaldiert** anzugeben, „wenn ihnen **gleichwertige Rückgriffsforderungen** gegenüberstehen“.
 - Sobald **Inanspruchnahme** für **wahrscheinlich** gehalten wird, **Passivierung** erforderlich, kein Ausweis als Haftungsverhältnis.

1.6.2 Verlagerung der Angaben zu den Haftungsverhältnissen von „unter der Bilanz in den Anhang“ bei KapGes und KapCoGes

§ 268 Abs. 7 HGB:

„Für die in § 251 bezeichneten Haftungsverhältnisse **sind**

²⁶ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 850

²⁷ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 850

1. die Angaben zu nicht auf der Passivseite ausgewiesenen Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnisse **im Anhang** zu machen
 2. dabei die Haftungsverhältnisse **jeweils gesondert** unter Angabe der **gewährten Pfandrechte und sonstigen Sicherheiten** anzugeben **und**
 3. dabei Verpflichtungen betreffend die **Altersversorgung** und Verpflichtungen gegenüber **verbundenen oder assoziierten Unternehmen** **jeweils gesondert** zu vermerken.“
- Trotz Verlagerung der Angaben in den Anhang sind entsprechend § 265 Abs. 2 HGB **Vorjahresangaben** erforderlich (da originär Angaben unterhalb der Bilanz).
- Ggf. **Davon-Vermerk** für die zugunsten von Mitgliedern des **Geschäftsführungsorgans**, eines Aufsichtsrats oder einer ähnlichen Einrichtung eingegangenen Haftungsverhältnisse nach § 285 Nr. 9c HGB.
- Ggf. **Davon-Vermerk** für entsprechende Verpflichtungen gegenüber **Gesellschaftern** entsprechend § 42 Abs. 3 GmbHG.

1.6.3 Angaben zu den Gründen der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme

§ 285 Nr. 27 HGB:

„Ferner sind im Anhang anzugeben:

(...)

Nr. 27 für nach **§ 268 Abs. 7 HGB** im Anhang ausgewiesene **Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnisse** die **Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme**.“

- Das Risiko der Inanspruchnahme muss als **unwahrscheinlich, sehr unwahrscheinlich oder quasi ausgeschlossen** eingestuft werden (s.o., da andernfalls Passivierung zwingend)
- **Die Gründe und Entscheidungskriterien** für eine Nichtpassivierung der Haftungsverhältnisse sind zu erläutern; diese können sowohl auf **Erfahrungswerten** aus der Vergangenheit als auch auf Einschätzungen **zukünftiger Entwicklungen** beruhen.²⁸
- Sofern für die ggf. zu erwartende Inanspruchnahme eine **pauschale Rückstellung** in Höhe eines geschätzten Prozentsatzes gebildet wird:

→ Nur der **Restbetrag** ist als Haftungsverhältnis anzugeben.

²⁸ Vgl. Beck, BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 791

→ Die Wahrscheinlichkeit der **geschätzten Teilinanspruchnahme** ist zu erläutern.²⁹

Anwendungsbeispiel:

Bürgschaft für Kredit eines verbundenen Unternehmens in Höhe von TEUR 1.000; Unternehmen weist seit Jahren Jahresüberschüsse in Höhe von rund TEUR 200 aus. Auch die Vermögens- und Finanzlage ist positiv:	Bürgschaft für Kredite mehrerer verbundener Unternehmen in Höhe von insgesamt TEUR 1.000. In der Vergangenheit sind ca. 20 % der Kredite ausgefallen, so dass die Gesellschaft hierfür aus der Bürgschaft in Anspruch genommen worden ist:
Ausweis von TEUR 1.000 als Haftungsverhältnis gegenüber eines verbundenen Unternehmens sowie Erläuterung, dass aufgrund der sehr guten Ertragslage sowie der guten Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens nicht mit einer Inanspruchnahme zu rechnen ist.	Rückstellungsbildung in Höhe von TEUR 200; Ausweis Haftungsverhältnis in Höhe von TEUR 800 gegenüber verbundenen Unternehmen sowie Erläuterung, dass aufgrund von Erfahrungen aus der Vergangenheit mit einer 20 %-igen Inanspruchnahme gerechnet wird, so dass das Haftungsverhältnis mit 80 %-igem Betrag ausgewiesen wird.

1.7 Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung

1.7.1 Außergewöhnliche Aufwands- und Ertragsposten

§ 285 Nr. 31 HGB:

„Ferner sind im Anhang anzugeben:

(...)

Nr. 31 jeweils der **Betrag** und die **Art** der **einzelnen** Erträge und Aufwendungen von **außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung**, soweit die Beträge **nicht von untergeordneter Bedeutung** sind;“

Notwendigkeit der Vorschrift ergibt sich aus **Streichung** der **außerordentlichen Aufwendungen und Erträge** in der **Gewinn- und Verlustrechnung**.

1.7.1.1 Außergewöhnliche Größenordnung oder außergewöhnliche Bedeutung

- **Außergewöhnliche Größenordnung**
 - **Vergleichsmaßstab** für Beurteilung, ob außergewöhnliche Größenordnung vorliegt: nach h.M. **Größenordnung** der „**üblichen Geschäftsvorfälle**“³⁰

²⁹ Vgl. Beck, BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 793

³⁰ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 875

- **Neu:** Auch **Geschäftsvorfälle der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit** können **angabepflichtig** werden, wenn sie eine **gewöhnliche Größenordnung überschreiten**
 → Also auch Geschäftsvorfälle **innerhalb der Umsatzerlöse, des Material- oder Personalaufwands**



oder

- **Außergewöhnliche Bedeutung**
 - **Vergleichsmaßstab** für Beurteilung, ob außergewöhnliche Bedeutung vorliegt: Geschäftsvorfälle fallen **nicht** in der **gewöhnlichen Geschäftstätigkeit** an.
 - **Indizien:**³¹
 - **Seltenheit (nicht regelmäßig)**
 - **Außergewöhnliche Art**
 - **Materielle Bedeutung**
 - Grundsätzlich **deckungsgleich** mit Geschäftsvorfällen, die nach alter Rechtslage als **außerordentliche Erträge oder Aufwendungen** in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen waren.

1.7.1.2 Jeweils Betrag und Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen

- Die Angabe der einzelnen Aufzählung ist erforderlich.
- Sowohl **Betrag** als auch **Art** der einzelnen Erträge und Aufwendungen sind zu nennen.
- Die Einzelangaben beziehen sich **nicht auf einzelne Posten** der Gewinn- und Verlustrechnung, sondern auf **einzelne Geschäftsvorfälle**.³²
- Die **Angabe** ist im Gegensatz zur zusätzlichen Erläuterungspflicht für periodenfremde Erträge und Aufwendungen **ausreichend**.
- **Da angabepflichtige Geschäftsvorfälle mehrere Posten der Gewinn- und Verlustrechnung betreffen können: Empfehlung einer geschlossenen Darstellung der einzelnen Geschäftsvorfälle mit Hinweis auf einzelne Gewinn- und Verlustrechnungsposten.**

³¹ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 880, ADS § 277 a.F. Anm. 79

³² Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 865 m.w.N.

1.7.1.3 Soweit **nicht** von untergeordneter Bedeutung

Keine Angabepflicht:

- Geschäftsvorfälle von **außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung** sind zwar identifiziert

aber

- **Beträge** des jeweiligen Geschäftsvorfalles sind von **untergeordneter Bedeutung** für die Vermögens- Finanz- und **Ertragslage** des Unternehmens
- Sowohl für die Beurteilung von Geschäftsvorfällen von **außergewöhnlicher Größenordnung** als auch von **außergewöhnlicher Bedeutung**: Quantitative Wesentlichkeitsaspekte von Bedeutung
- Widerspruch?
- Für Beurteilung der Geschäftsvorfälle von **außergewöhnlicher** Größenordnung oder Bedeutung: **relative Quantität** zu **anderen Geschäftsvorfällen**
- Für Beurteilung der **untergeordneten** Bedeutung: **relative Quantität** in Bezug auf die **gesamte Vermögens- Finanz- und Ertragslage** des Unternehmens
- Geeignete **Bezugsgrößen**: z. B. Umsatz, Bilanzsumme

Beispiele für Erträge und Aufwendungen von **außergewöhnlicher Größenordnung**:

- **Umsatzerlöse**: Gewinn oder Wegfall eines gewichtigen Liefer- oder Leistungsvertrages
- **Materialaufwand**: Wesentliche Preiserhöhung eines wichtigen Rohstoffs
- **Personalaufwand**: Kosten einer bedeutsamen Unterbeschäftigung
- **Abschreibungen**: Außerplanmäßige Abschreibungen
- **Sonstige betriebliche Erträge / Aufwendungen**: Aus Abgängen von Gegenständen des AV, Erträge / Aufwendungen aus Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten
- **Steuern vom Einkommen und vom Ertrag**: Steuernachzahlungen / -erstattungen

Beispiele für Erträge und Aufwendungen von **außergewöhnlicher Bedeutung**

- **Personalaufwand**: Sozialplankosten
- **Abschreibungen**: Außerplanmäßige Abschreibungen aufgrund eines Ereignisses
- **Sonstige betriebliche Erträge / Aufwendungen**: Aus Abgängen von bedeutsamen Gegenständen des AV, Erträge /

Aufwendungen / Rückstellungen bedeutsamer Rechtsstreitigkeiten

1.7.2 Periodenfremde Erträge und Aufwendungen

§ 285 Nr. 32 HGB:

„Ferner sind im Anhang anzugeben:

(...)

Nr. 32 eine **Erläuterung** der **einzelnen** Erträge und Aufwendungen hinsichtlich ihres **Betrags** und ihrer **Art**, die einem **anderen Geschäftsjahr** zuzurechnen sind, soweit die Beträge **nicht von untergeordneter Bedeutung** sind;“

1.7.2.1 Periodenfremde Erträge und Aufwendungen

- Resultieren i. d. R. aus **Fehleinschätzung** des Unternehmens in der Vergangenheit.
- **Werterhellende** Tatsachen führen zu **periodenfremden Erträgen und Aufwendungen**.
- **Wertbegründende** Tatsachen führen **nicht** zu periodenfremden Erträgen und Aufwendungen.
- Prüfung, ob ggf. gleichzeitig Erträge oder Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung vorliegen.

1.7.2.2 Erläuterung der einzelnen Erträge und Aufwendungen hinsichtlich Betrag und Art

- **Einzelne** Aufzählung erforderlich.
- Sowohl **Betrag** als auch **Art** der einzelnen Erträge und Aufwendungen sind zu nennen **und zu erläutern** (**Sachverhalts-erläuterung**).
- Einzelangabe bezieht sich hier auf Erträge und Aufwendungen **gleicher Art**.³³
- Da erläuterungspflichtige Geschäftsvorfälle **mehrere Posten** der Gewinn- und Verlustrechnung betreffen können: Empfehlung einer **geschlossenen Darstellung der einzelnen Geschäftsvorfälle mit Hinweis** auf einzelne **Gewinn- und Verlustrechnungsposten**.

1.7.2.3 Soweit nicht von untergeordneter Bedeutung

- Für Beurteilung der **untergeordneten Bedeutung**: **relative Quantität** in Bezug auf die **gesamte Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** des Unternehmens.
- Geeignete **Bezugsgrößen**: z. B. Umsatz, Bilanzsumme.

³³ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 922

Beispiele für periodenfremde Erträge und Aufwendungen:

- **Abschreibungen:** Nachholung von Abschreibungen
- **Sonstige betriebliche Erträge / Aufwendungen:** Buchgewinne /-verluste aus Abgängen von Gegenständen des AV, Erträge / Aufwendungen für Rückstellungen Rechtsstreitigkeiten
- **Steuern vom Einkommen und vom Ertrag:** Steuernachzahlungen / -erstattungen
 - Mittelgroße KapGes und KapCoGes sind von der Angabepflicht der periodenfremden Erträge und Aufwendungen nach § 285 Nr. 32 **nach § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB** befreit.

1.8 Sonstige Angaben**1.8.1 Sonstige finanzielle Verpflichtungen****1.8.1.1 Gesetzeswortlaut und Zweck des § 285 Nr. 3a HGB**

„Ferner sind im Anhang anzugeben:

(...)

Nr. 3a der **Gesamtbetrag** der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die **nicht in der Bilanz enthalten** sind und die **nicht nach § 268 Absatz 7** oder **Nummer 3** anzugeben sind, sofern diese Angabe für die **Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung** ist; davon sind Verpflichtungen betreffend die **Altersversorgung** und Verpflichtungen gegenüber **verbundenen oder assoziierten Unternehmen** jeweils gesondert anzugeben;“

- **Zweck der Regelung: Zusätzliche Informationen zur Finanzlage des Unternehmens**

1.8.1.2 Definition der sonstigen finanziellen Verpflichtungen³⁴**a) Positive Abgrenzungsmerkmale**

- **Finanzielle Ansprüche**
- **Dritter**, die
- in der **Zukunft** zu **Liquiditätsabflüssen** führen
- zum **Bilanzstichtag** bereits **entstanden** sind und
- denen sich das Unternehmen **nicht einseitig entziehen** kann

b) Negative Abgrenzungsmerkmale (Subsidiaritätsprinzip**)**

- Nicht in der **Bilanz** enthalten

³⁴ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 922

- Nicht nach § 268 Abs. 7 (**Haftungsverhältnisse** i. S. § 251 HGB) anzugeben
- Nicht nach § 285 Nr. 3 HGB als **außerbilanzielle Geschäfte** anzugeben

1.8.1.3 Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen ist für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung

- **Finanzlage** setzt sich aus der **aktuellen Liquidität** und den in der **Zukunft** erwarteten Finanzmittelzu- und -abflüssen der Gesellschaft zusammen³⁵
- **Wesentlichkeit** als Maßstab zur Angabepflicht: Für die Beurteilung von der Finanzlage von Bedeutung sind diejenigen finanziellen Verpflichtungen, die
 - „**außerhalb des üblichen Rahmens** liegen und
 - zu einer **wesentlichen Belastung der Finanzlage** führen“³⁶
 → **Sofern sich die Finanzlage des Unternehmens in einer krisenbetroffenen Situation befindet, ist die Wesentlichkeitsgrenze niedrig zu setzen, so dass ggf. auch Verpflichtungen innerhalb des üblichen Rahmens angabepflichtig werden**
- Nach dem Gesetzeswortlaut ist zwar lediglich der **Gesamtbetrag** zu nennen, die Aufzählung einzelner finanzieller Verpflichtungen wird aber in vielen Fällen zur **Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Finanzlage** notwendig sein.³⁷

1.8.1.4 Gesonderte Angabe der finanziellen Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen

- Anwendungsfälle für die Anhangangabe nach Nr. 3 für finanzielle Verpflichtungen betreffend die **Altersversorgung** eher **unbedeutend**, da Verpflichtungen entweder bereits **passiviert** sind oder nach § 268 Abs. 7 als **Haftungsverhältnis** i. S. § 251 HGB erläutert werden.
- Gesonderter Vermerk der finanziellen Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen:
 - Angabe des Gesamtbetrags der finanziellen Verpflichtungen mit einem **Davon-Vermerk** des jeweiligen Betrages der finanziellen Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen oder

³⁵ Vgl. IDW RS HFA 32, Tz. 9

³⁶ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 100 m.w.N.

³⁷ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 103 HGB, § 265 Abs. 5 S. 1

- **Jeweils getrennte Angabe** des Gesamtbetrags der finanziellen Verpflichtungen gegenüber **Dritten**, des Gesamtbetrages der finanziellen Verpflichtungen gegenüber **verbundenen Unternehmen** und des Gesamtbetrages der finanziellen Verpflichtungen gegenüber **assoziierten Unternehmen**.
- Gesonderter Vermerk der finanziellen Verpflichtungen gegenüber **Gesellschaftern** einer GmbH oder KapCoGes wird in der Literatur empfohlen.³⁸

Praxishinweis:

In der Praxis wird oft das Unterlassen einer Angabe von sonstigen finanziellen Verpflichtungen damit begründet, dass alle Verpflichtungen lediglich „im Rahmen des üblichen Geschäftsbetriebs“ bestehen. Dies kann im Einzelfall zutreffen, jedoch ist unter Berücksichtigung der Finanzlage (des finanziellen Spielraums die Beurteilung dessen was „üblich“ ist ggf. eng auszulegen).

Praxisbeispiel:

Eine Brauerei schließt seit Jahren im Herbst Lieferkontrakte für Hopfen und Malz (Abnahmeverpflichtung) ab, um die Produktion des Folgejahres sicherzustellen. Eine Angabe als sonstige finanzielle Verpflichtung unterbleibt bisher mit der Begründung, dass die Abnahmeverpflichtungen i. R. d. üblichen Geschäftsbetriebs eingegangen werden und für die Finanzlage nicht von Bedeutung sind.

Am Bilanzstichtag 2017 hat das Unternehmen aufgrund von Verlusten eine sehr angespannte Liquiditätssituation. Eine Angabe des Kontraktvolumens als sonstige Verpflichtung erscheint nun aus Sicht des Abschlussprüfers geboten.

Anmerkung: Evtl. gebildete Drohverlustrückstellungen (aufgrund der zum Bilanzstichtag gesunkenen Hopfen-/Malzpreise) sind bei der Ermittlung des Betrags der Abnahmeverpflichtung mindernd zu berücksichtigen.

1.8.2 Angabe der Organbezüge

„Ferner sind im Anhang anzugeben:

(...)

Nr. 9 für die **Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, eines Aufsichtsrats, eines Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung** jeweils für jede Personengruppe

- a) Die für die **Tätigkeit im Geschäftsjahr gewährten Gesamtbezüge** (...)
- b) Die **Gesamtbezüge** (...) **der früheren Mitglieder** der bezeichneten Organe und ihrer Hinterbliebenen. (...) Ferner ist der Betrag der für diese Personengruppe

³⁸ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 120

gebildeten Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen und der Betrag der für diese Verpflichtungen **nicht gebildeten Rückstellungen** anzugeben;

- c) Die gewährten Vorschüsse und Kredite unter Angabe der Zinssätze, der wesentlichen Bedingungen und der gegebenenfalls im Geschäftsjahr zurückgezahlten oder erlassenen Beträge sowie die zugunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse;“

(hierzu vgl. oben unter 1.6.4.: Angaben zu Haftungsverhältnissen)

1.8.2.1 Anzugebende Bezüge der aktiven Organmitglieder

- Die Bezüge umfassen entsprechend Gesetzeswortlaut **Gehälter, Gewinnbeteiligungen, Bezugsrechte und sonstige aktienbasierte Vergütungen, Aufwandsentschädigungen, Versicherungsentgelte, Provisionen und Nebenleistungen jeder Art.**
 - Die Bezüge des jeweiligen Geschäftsjahrs sind in **einer Summe** für die **jeweilige Personengruppe** anzugeben.
 - Die Gesamtbezüge umfassen sämtliche Bezüge, die sie **als Gegenleistung für ihre Tätigkeit** als Mitglied des jeweiligen Gremiums erhalten haben.³⁹
 - Zu den Gesamtbezügen gehören auch **Sachbezüge** und andere geldwerte Vorteile.
 - **Tantiemen** sind in dem Jahr als Bezug zu erfassen, für das sie gewährt werden; dies erfolgt i. d. R. durch eine entsprechende Zuführung zu den sonstigen Rückstellungen.
- Sofern **Auszahlungsbetrag höher oder niedriger** ausfällt, ist der entsprechende Differenzbetrag im Jahr der Auszahlung entsprechend zu berücksichtigen.

1.8.2.1.1 Anzugebende Bezüge der ehemaligen Organmitglieder

- Die **Gesamtbezüge** umfassen entsprechend Gesetzeswortlaut **Abfindungen, Ruhegehälter, Hinterbliebenenbezüge** sowie **Leistungen verwandter Art.**
- Die anzugebenden **Pensionsrückstellungen** umfassen **sowohl die gebildeten Rückstellungen** vor einer evtl. Verrechnung mit Deckungsvermögen nach § 246 Abs. 2 HGB als auch ggf. nach Art. 28 EGHGB **nicht gebildeten Rückstellungen.**

³⁹ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 246

- Der **gesamte Rückstellungsbetrag** – ohne Abzug anteiliger Beträge, die vor Organmitgliedschaft verdient wurden – ist anzugeben.⁴⁰

1.8.2.2 Ausnahmen von einer Angabepflicht

- a. **Größenabhängige** Erleichterung nach **§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB**:

- **Kleine KapGes und KapCoGes** sind von der Anhangangabe ohne Erfüllung weiterer Voraussetzungen befreit.

- b. **Datenschutzrechtliche** Erleichterung für **nicht börsennotierte Aktiengesellschaften** nach § 286 Abs. 4 HGB:

„Bei Gesellschaften, die keine börsennotierte Aktiengesellschaften sind, können die in § 285 Nr. 9 Buchstabe a und b verlangten Angaben über die **Gesamtbezüge** der dort bezeichneten Personen **unterbleiben**, wenn sich anhand dieser Angaben die **Bezüge eines Mitglieds** dieser Organe **feststellen lassen**.“

- **Die Möglichkeit der Inanspruchnahme ist für jedes Organ und für jedes Geschäftsjahr jeweils zu prüfen.**

Ausgewählte Praxisbeispiele hierzu unter Berücksichtigung BMJ 1995 und 2010⁴¹, HFA 2011⁴² sowie LG Köln.⁴³

Nr.	Fallbeispiel	Angabepflicht	Begründung
1	Eine GmbH hat nur ei-nen Geschäftsführer mit Bezügen	Nein	Gesetzeswortlaut Schutzklausel
2	Innerhalb des Geschäftsjahres erfolgt Wechsel des alleini-gen Geschäftsführers , die Bezüge des jeweiligen Geschäftsführers sind nicht erkennbar	Ja	Gesetzeswortlaut Schutzklausel, Beck'scher Bil.Komm. 11. Aufl. § 286 HGB, Tz. 43
3	Eine GmbH hat zwei Geschäftsführer mit homogenen Bezügen	Nein	Schutzklausel i. V. m. BMJ 1995 und HFA 2011

⁴⁰ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 321

⁴¹ Schreiben des BMJ vom 06.03.1995 – Transformation der Mittelstandsrichtlinie in Bezug auf die Angabe von Organbezügen (§ 286 Abs. 4 HGB) sowie Schreiben des BMJ vom 20.04.2010

⁴² Berichterstattung über die 223. Sitzung des HFA, Auslegung des § 286 Abs. 4 HGB zur Nichtangabe der Organbezüge, FN-IDW 2011, S. 339 ff.

⁴³ Vgl. LG Köln vom 18.12.1996 – Az. 91 O 147/96

Nr.	Fallbeispiel	Angabepflicht	Begründung
4	Eine GmbH hat zwei Geschäftsführer mit inhomogenen Bezügen	Nein Ja	HFA 2011 LG Köln 1996
5	Eine GmbH hat drei Geschäftsführer mit homogenen Bezügen	Nein Ja	BMJ 1995, HFA 2011 LG Köln 1996
6	Eine GmbH hat drei Geschäftsführer mit insoweit inhomogenen Bezügen, als der Vorsitzende 30 % mehr verdient	Nein Ja	BMJ 1995, HFA 2011 LG Köln 1996
7	Eine (nicht börsennotierte) AG hat vier Vorstandsmitglieder mit inhomogenen Bezügen; die Vergütungsregeln wurden durch die Hauptversammlung beschlossen	Nein	Gesetzeswortlaut Schutzklausel, Beck'scher Bil.Komm. 11. Aufl. § 286 HGB, Tz. 45
8	Eine GmbH hat vier Geschäftsführer, nur ein Geschäftsführer erhält Bezüge von dieser GmbH; im Anhang der GmbH ist dies angegeben	Nein	U.E. Gesetzeswortlaut Schutzklausel

1.8.3 Vorgänge nach Schluss des Geschäftsjahres

§ 285 Nr. 33 HGB:

„Ferner sind im Anhang anzugeben: (...)“

Nr. 33 Vorgänge von **besonderer Bedeutung**, die **nach dem Schluss des Geschäftsjahrs** eingetreten und **weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz berücksichtigt** sind, unter Angabe ihrer **Art** und ihrer **finanziellen Auswirkungen**;⁴⁴

- Formale Verlagerung **des Nachtragsberichts** mit **BilRUG** vom Lagebericht in den Anhang.
- **Dementsprechend keine Fehlanzeige mehr nötig**,⁴⁴ **wird aber von DRS 20.114 empfohlen.**

⁴⁴ § 265 Abs. 8 HGB analog

1.8.3.1 Vorgänge von besonderer Bedeutung

- Sowohl **positive** als auch **negative** Vorgänge fallen unter die Vorschrift
- **Realisation** der Vorgänge entscheidend
→ **Nicht** ausreichend: **Planungen** oder **Verhandlungen**
- Vorgänge eignen sich dazu, **das tatsächliche Bild**, „das der Jahresabschluss zum Bilanzstichtag vermittelt, **zu beeinflussen**“⁴⁵ bzw. führen zu einer wesentlichen **unterschiedlichen Beurteilung**.

1.8.3.2 Nach dem Schluss des Geschäftsjahres und Berücksichtigung weder in Bilanz noch Gewinn- und Verlustrechnung gegeben

- Vorschrift erfasst lediglich **wertbegründende** Tatsachen
- Durch **Begrenzung** auf Vorgänge, die **weder in Bilanz noch in Gewinn- und Verlustrechnung** berücksichtigt wurden: Vermeidung von zweifacher Ausführung

Beispiel der zweifachen Ausführung vor BilRUG:

- Erläuterung im Anhang innerhalb der sonstigen Rückstellungen von nicht unerheblichen Drohverlustrückstellungen nach **§ 285 Nr. 12 HGB** und
- zusätzlich im Lagebericht, sofern Drohverlust bis Bilanzaufstellung realisiert wurde.

1.8.3.3 Art und finanzielle Auswirkung

- Darstellung der Art nach dem den Vorgang betreffenden Vermögensgegenstand wie z. B. Immobilienleasing / Mobilienleasing oder nach Vertragsart wie z. B. Leasing / Sale and lease back
- Erläuterungen sollen möglichst **qualitativ und quantitativ** erfolgen und die **Auswirkungen** auf die **Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** umfassen

1.8.4 Gewinnverwendungsvorschlag oder -beschluss

§ 285 Nr. 34 HGB:

„Ferner sind im Anhang anzugeben:

(...)

Nr. 34 der **Vorschlag** für die **Verwendung des Ergebnisses** oder der **Beschluss** über seine Verwendung;“

- Bisher: § 325 Abs. 1 S. 3 a. F. HGB: **Gewinnverwendungsvorschlag** und **Gewinnverwendungsbeschluss** waren offen zu legen

⁴⁵ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 936

- Durch Einführung der Anhangangabevorschrift **entfällt** i.d.R. die Offenlegung des **Gewinnverwendungsvorschlags**
- Nach **Offenlegung** des **Gewinnverwendungsbeschlusses** entfällt Anhangangabepflicht (für Folgeabschluss), da Adressaten bereits **informiert** sind
- Sofern **ausnahmsweise** bei Jahresabschlussaufstellung ein **Gewinnverwendungsbeschluss** vorliegt, reicht die **Angabe des Beschlusses** im **Anhang**

1.8.4.1 Abgrenzung der Angabepflicht⁴⁶

Anzugeben:

Gesamte Ergebnisverwendung, d.h.

- Vorschlag über den **Ausschüttungsbetrag**
- Vorschlag über den **Einstellungsbetrag in Rücklagen**
- Vorschlag über den **Gewinnvortragsbetrag**

Nicht anzugeben:

- Ergebnisverwendung aufgrund **statutarischer** oder **gesetzlicher** Vorschriften
- **Bezugsberechtigte(r)**

1.8.4.2 Ausnahmen von der Angabepflicht⁴⁷

- § 288 Abs. 1 S. 1 HGB: Befreiung für **kleine Kapitalgesellschaften**
- Gesellschaften, bei denen ein Beschluss über die Ergebnisverwendung nicht notwendig ist (z. B.: **KapCoGes mit gesetzlichem Normalstatut**)
- Bei Vorliegen **Bilanzverlust**
- Bei Vorliegen **Ergebnisabführungsvertrag**
- Vorschlag über Ergebnisverwendung ist nicht vorgesehen (**GmbH** ohne Aufsichtsrat oder eines funktionsgleichen Beirats):
 → Im Ergebnis wird die Mehrheit der **GmbHs** hierdurch von der Angabe eines Gewinnverwendungsvorschlags **befreit!**
- Ergebnisvorschlag erfolgt lediglich **freiwillig** oder **aufgrund Gesellschaftsvertrag**.
- Beschluss über **Vorabausschüttung**, wenn aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ersichtlich.



⁴⁶ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 965 – 966

⁴⁷ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 970 – 972

Strittig: Wenn sich aus Angaben, **Gewinnanteile natürlicher Personen als Anteilseigner**, feststellen lassen.⁴⁸

⁴⁸ Für Angabepflicht, auch wenn sich dadurch Gewinnanteile natürlicher Personen feststellen lassen: Oser/Orth/Wirtz DB 2015, 200 a.A. Rimmelpacher / Reitmeier Wpg 2015, 1009