

Veit, Klaus-Rüdiger

Working Paper — Digitized Version

Rückstellungen als Instrumente der Bilanzpolitik

Manuskripte aus den Instituten für Betriebswirtschaftslehre der Universität Kiel, No. 272

Provided in Cooperation with:

Christian-Albrechts-University of Kiel, Institute of Business Administration

Suggested Citation: Veit, Klaus-Rüdiger (1991) : Rückstellungen als Instrumente der Bilanzpolitik, Manuskripte aus den Instituten für Betriebswirtschaftslehre der Universität Kiel, No. 272, Universität Kiel, Institut für Betriebswirtschaftslehre, Kiel

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/155393>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Nr. 272

Rückstellungen
als
Instrumente der Bilanzpolitik

Klaus-Rüdiger/ Veit

Lehrstuhl für Rechnungswesen
Olshausenstr. 40
2300 Kiel 1

Rückstellungen
als Instrumente der Bilanzpolitik

- I. Einführung

- II. Mittel der Bilanzpolitik

- III. Bilanzpolitisch relevante Rückstellungen

- IV. Generelle Aspekte der Rückstellungspolitik

- V. Rückstellungspolitik unter dem speziellen
Aspekt von Bilanzierungshilfen

- VI. Abschließende Beurteilung

Anhang

Literatur

I.	Einführung	1
II.	Mittel der Bilanzpolitik	2
	a. Mittel der Bilanzpolitik i.w. Sinn	2
	b. Instrumente der Bilanzpolitik	3
III.	Bilanzpolitisch relevante Rückstellungen	5
	a. Begriff und bilanzielle Bedeutung von Rückstellungen	5
	b. Rückstellungsarten und ihre bilanzielle Relevanz	7
	c. Passivierungswahlrechte als Voraussetzung einer Bilanzpolitik	12
	d. Vergleich des bilanzpolitischen Spielraums nach geltendem und altem Recht	13
IV.	Generelle Aspekte der Rückstellungspolitik	16
	a. Gesichtspunkt der Ergebnisbeeinflussung	16
	b. Wirksamkeit der Rückstellungspolitik	18
	c. Zweischneidigkeitseffekt	19

V.	Rückstellungspolitik unter dem speziellen Aspekt von Bilanzierungshilfen	20
	a. Begriff und Funktion von Bilanzierungs- hilfen im Zusammenhang mit fakultativen Rückstellungen	20
	b. Wahlrechte für Pensionsrückstellungen als Passivierungsbefreiung	22
	1. Zentraler Gesichtspunkt der Ergebnis- verbesserung an sich	22
	2. Mögliche Konsequenzen einer Ergebnisverbesserung	23
	a) Auswirkungen auf bestimmte Geschäfts- führer- bzw. Vorstandspflichten	23
	b) Auswirkungen auf den Ausweis eines Fehlbetrags	23
	c) Auswirkungen auf den Überschuldungs- tatbestand	24
	c. Wahlrechte für Aufwandsrückstellungen als Passivierungserlaubnis	25
VI.	Abschließende Beurteilung	26
	Anhang	28
	Literatur	37

I. Einführung

Der Beitrag befaßt sich mit der Frage, ob und inwieweit die gesetzliche Regelung der Rückstellungen erlaubt, Bilanzpolitik zu betreiben. Dabei wird sowohl die Vornahme von Rückstellungen als auch der Verzicht auf Rückstellungen in die bilanzpolitischen Überlegungen einbezogen. Die Behandlung ist auf reguläre Einzelbilanzen ausgerichtet, vorrangig auf die Handelsbilanz (ein komprimiertes Bilanzschema enthält der Anhang Nr. 1). Ausgeklammert bleiben Sonderbilanzen und Konzernbilanzen.

Die Beantwortung der Frage, inwiefern Rückstellungen Instrumente der Bilanzpolitik sein können, geschieht schrittweise: Zunächst werden kurz die Mittel der Bilanzpolitik dargestellt, um im zweiten Schritt die bilanzpolitisch relevanten Rückstellungen abgrenzen zu können. Im dritten Schritt werden die generellen Gesichtspunkte der Rückstellungspolitik erörtert, im vierten deren spezielle Aspekte einer Inanspruchnahme von Bilanzierungshilfen. Abschließend erfolgt eine zusammenfassende Beurteilung.

II. Mittel der Bilanzpolitik

Bilanzpolitik in einem weiteren Sinn bedeutet eine zweckorientierte Beeinflussung des Jahresabschlusses; in einem engeren Sinn stellt Bilanzpolitik eine Realisierung betrieblicher Zielsetzungen durch Gestaltung des Abschlusses dar¹.

a. Mittel der Bilanzpolitik i.w. Sinn

Mittel, die neben den eigentlichen Instrumenten der Bilanzpolitik zur Beeinflussung des Jahresabschlusses eingesetzt werden können, sind²: Wahl des Bilanzstichtags und des Bilanzvorlagentermins; Präsentation der Bilanz; bilanzpolitisch motivierte Transaktionen vor dem Bilanzstichtag, etwa die gezielte Zusage von Pensionen. Auch die Bildung und Auflösung von Rücklagen spielt als Mittel der Bilanzpolitik eine Rolle.

Rückstellungspolitik hat mit diesen bilanzpolitischen Mitteln unmittelbar³ nichts zu tun, ist selbst mit der Rücklagenpolitik kaum vergleichbar. Die Dotierung von Rücklagen stellt Gewinnverwendungspolitik dar, die Bildung von Rückstellungen beeinflusst nicht die Verwendung eines Gewinns, sondern seine Entstehung.

¹ Zum Begriff der Bilanzpolitik siehe Hauschildt, Jürgen: Bilanzanalyse, Bilanzkritik und Bilanzpolitik, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, hrsg. von W. Albers u.a., Band 1, Stuttgart 1977, S. 660 f.; Pflieger, Günter: Bilanzpolitik, in: Handbuch der Bilanzierung, hrsg. von R. Federmann, Freiburg 1986, S. 1 f.; Vodrazka, Karl: Bilanzpolitik, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Band I/1, 4. Aufl., Stuttgart 1974, Sp. 909 f.; Wöhe, Günter: Bilanzierung und Bilanzpolitik, 7. Aufl., München 1987, S. 50 ff.

² Vgl. Weber, Claus-Peter: Möglichkeiten der Bilanzpolitik, in: Handbuch der Rechnungslegung (HdR), hrsg. von K. Küting und C.-P. Weber, 3. Aufl., Stuttgart 1990, S. 87 ff.

³ Eine mittelbare Beziehung ist insofern gegeben, als der Ansatz einer Pensionsrückstellung selbstverständlich eine entsprechende Zusage vor dem Bilanzstichtag voraussetzt.

b. Instrumente der Bilanzpolitik

Bilanzpolitische Mittel im engeren Sinn sind Ausweiswahlrechte, Bewertungswahlrechte und Ansatzwahlrechte (siehe auch Abb. 1). Diese Wahlrechte werden als Instrumente der Bilanzpolitik bezeichnet.

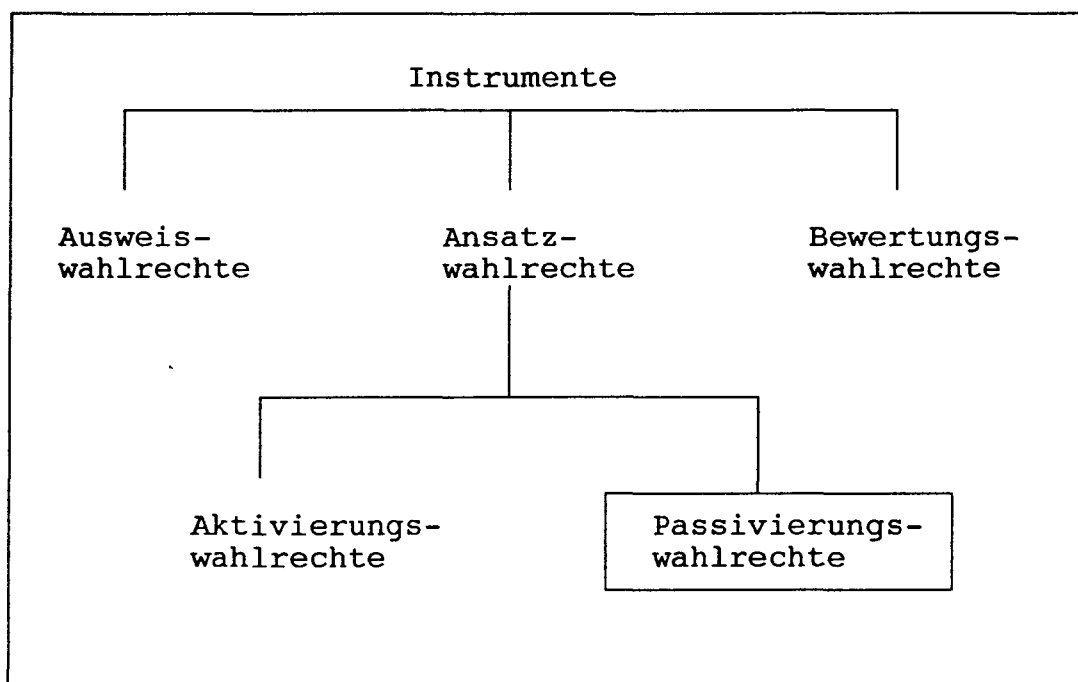


Abb. 1: Instrumente der Bilanzpolitik

Ausweiswahlrechte gibt es im Bereich der Rückstellungen nicht. Deshalb kann insoweit keine Bilanzpolitik betrieben werden.

Zu den Bewertungswahlrechten lassen sich auch Methodenwahlrechte und Ermessensspielräume zählen. Aus diesem Grund kann die Bemessung von Rückstellungen als eine bewertungsorientierte Bilanzpolitik verstanden werden. Der Spielraum solcher Bilanzpolitik beruht vor allem darauf, daß Rückstellungen ihrem Wesen nach ungewiß sind, und die Unvollkommenheit der Information -

aus Gründen der Vorsicht - im Zweifel eine eher pessimistische Beurteilung gerechtfertigt erscheinen läßt. Insofern kann Rückstellungspolitik auch eine Politik versteckter Reserven sein⁴. Dieser Aspekt einer Bilanzpolitik mit Rückstellungen soll hier nicht weiter verfolgt werden.

Die wesentlichen Instrumente einer durch Rückstellungen betriebenen Bilanzpolitik sind die Ansatzwahlrechte. Es geht dabei um die Ausnutzung von Wahlrechten bei der Passivierung - zur gezielten Gestaltung des Schulden- und Erfolgsausweises.

Bilanzpolitisches Instrumentarium beruht auf Wahlrechten, deshalb können nur fakultative Rückstellungen Instrumente der Bilanzpolitik sein. Obligatorische Rückstellungen - auf Grund entsprechender Passivierungsgebote - sind keine Mittel der Bilanzpolitik: Was sich infolge einer verbindlichen gesetzlichen Vorschrift quasi automatisch in der Bilanz niederschlägt, hat mit Bilanzgestaltung nichts zu tun⁵. Gleiches gilt sozusagen umgekehrt: Konsequenzen eines Ansatzverbots sind ebenfalls kein Ausdruck von Bilanzpolitik.

Rückstellungspolitik kann also nicht auf Ansatzgebote und -verbote gestützt werden, sondern beruht nur auf Passivierungswahlrechten - und zwar auf legitimen. Da allgemein Bilanzpolitik lediglich Maßnahmen umfaßt, die der Rechtsordnung entsprechen, endet deshalb auch die Rückstellungspolitik im besonderen dort, wo Bilanzmanipulation oder gar -fälschung beginnt⁶.

⁴ Vgl. Wöhe, S. 740 f.

⁵ Vgl. Wöhe, S. 55.

⁶ Vgl. Pflieger, S. 4; Wöhe, S. 58.

III. Bilanzpolitisch relevante Rückstellungen

Vor der eigentlichen Abgrenzung der bilanzpolitisch bedeutsamen Rückstellungen erscheint es zweckmäßig, das bilanzielle Gewicht von Rückstellungen - allgemein und nach Arten differenziert - darzustellen. Herauszuarbeiten ist dann, für welche Rückstellungsarten Passivierungswahlrechte existieren. Hinsichtlich des entsprechenden bilanzpolitischen Spielraums wird noch durch Gegenüberstellung von neuem und altem Recht ein Vergleich an- gestellt.

a. Begriff und bilanzielle Bedeutung von Rückstellungen

Rückstellungen haben den Charakter von künftigen Ausgaben, die der Höhe und/oder der Fälligkeit, möglicherweise sogar der Entstehung nach, ungewiß sind⁷.

Die bilanzielle Bedeutung passivierter Rückstellungen kann mit Hilfe von - Aktiva und Passiva einbeziehenden - generellen Strukturzahlen verdeutlicht werden (siehe Abb. 2, S. 6).

⁷ Zum Rückstellungsbegriff siehe Coenenberg, Adolf-Gerhard: Jahresabschluß und Jahresabschlußana- lyse, 12. Aufl., Landsberg am Lech 1991, S. 221 ff.; Biergans, Enno: Einkommensteuer und Steuer- bilanz, 5. Aufl., München 1990, S. 284 f.; Clemm, Hermann/Nonnenmacher, Rolf, in: Beck'scher Bilanzkommentar (Beck Bil.-Komm.), bearbeitet von W. D. Budde u.a., 2. Aufl., München 1990, § 249 Anm. 1 ff.; Mayer-Wegelin, Eberhard, in: HdR § 249 Anm. 12 ff.

Bilanz

A. Anlagevermögen	45	A. Eigenkapital	26
B. Umlaufvermögen	55	B. Sonderposten	4
C. Rechnungs- abgrenzungsposten	-	C. Rückstellungen	35
		1. Pensionen	16
		2. Steuern	2
		3. Sonstige	17
		D. Verbindlichkeiten	35
		E. Rechnungs- abgrenzungsposten	-
	100		100

Abb. 2: Relatives Gewicht einzelner Bilanzpositionen

Quelle: Berechnungen nach: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Unternehmen und Arbeitsstätten, Fachserie 2, Reihe 2.1, Abschlüsse von Kapitalgesellschaften, Vorbericht 1988, Stuttgart 1990.

Anschaulicher noch läßt sich die Relevanz der Rückstellungen zeigen, wenn man die Darstellung auf die Passiva konzentriert. Im Anhang (Nr. 2 bis 5) werden die entsprechenden Bilanzrelationen auch für die Automobilindustrie, für den Schiffbau und für die Howaldtswerke-Deutsche Werft AG (HDW) dargestellt.

Im Vergleich der Passiva sind die Rückstellungen eine beachtliche Bilanzposition. Allerdings läßt sich auf der Basis von Bilanzrelationen, die aus Bestandsgrößen gebildet werden, der bilanzpolitische Spielraum nur bedingt beurteilen. Zweckmäßiger wäre, die Beurteilung auf Zuführungen zu Rückstellungen und auf Auflösungen von Rückstellungen, also auf Bewegungsgrößen, zu stützen.

Rückstellungsbewegungen lassen sich jedoch nicht direkt ermitteln, weil in der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) die diesbezüglichen Aufwands- und Ertragsvorgänge nicht gesondert ausgewiesen werden. Die Bildung von Rückstellungen geht sozusagen in den Aufwandspositionen unter, vor allem in den Personalaufwendungen und in den sonstigen betrieblichen Aufwendungen, die Auflösung - soweit erfolgswirksam - in der Regel in den sonstigen betrieblichen Erträgen.

Man könnte versuchen, Bewegungen der Rückstellungen indirekt aus der Bilanz zu erfassen und zwar über Bestandsdifferenzen zu zwei Stichtagen. Die Aussagefähigkeit solcher mittelbarer Bewegungsgrößen bliebe jedoch gering, weil es sich bei den Differenzen um Nettogrößen in dem Sinne handeln würde, daß Zuführungen zu Rückstellungen und Auflösungen von Rückstellungen saldiert wären.

Der bilanzpolitische Spielraum bei den Rückstellungen läßt sich deshalb kaum quantitativ erfassen; Rückstellungspolitik ist insofern wenig transparent. Das werden Bilanzierende, im Vergleich etwa zur Abschreibungspolitik, als Vorteil einer rückstellungsorientierten Bilanzpolitik ansehen.

b. Rückstellungsarten und ihre bilanzielle Relevanz

Das Handelsgesetzbuch (HGB) enthält eine abschließende⁸ Aufzählung der passivierungsfähigen Rückstellungen (§ 249):

⁸ Für andere als im Gesetz genannte Zwecke dürfen keine Rückstellungen gebildet werden (§ 249 Abs. 3 Satz 1 HGB). Die abschließende Regelung gilt - infolge des Maßgeblichkeitsgrundsatzes - auch für die Steuerbilanz. Zu den einzelnen Rückstellungsarten siehe im übrigen Veit, Klaus-Rüdiger: Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanz, Wirtschaftswissenschaftliches Studium 1989, S. 289 ff.

- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (Abs. 1 Satz 1, 1. Fall)
- Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Abs. 1, Satz 1, 2. Fall, verkürzend bezeichnet als: Rückstellungen für spezifische Verluste)
- Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt wird (Abs. 1, Satz 2, Ziffer 1, 1. Fall: Rückstellungen für kurzfristig nachzuholende Instandhaltung)
- Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (Abs. 1, Satz 2, Ziffer 1, 2. Fall: Rückstellungen für unterlassene Abraumbeseitigung)
- Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (Abs. 1, Satz 2, Ziffer 2: Kulanzrückstellungen)
- Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die nach Ablauf der Frist nach Satz 2, Ziffer 1 innerhalb des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt wird (Abs. 1, Satz 3: Rückstellungen für mittelfristig nachzuholende Instandhaltung)
- Rückstellungen für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen, die am Abschlußstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind (Abs. 2: Generelle Aufwandsrückstellungen).

Nach dem Einführungsgesetz (EG) zum HGB zählen die Pensionsrückstellungen zu den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (Artikel 28). Zu differenzieren ist wie folgt:

- Rückstellungen für eine laufende Pension oder eine Anwartschaft auf eine Pension auf Grund einer unmittelbaren Zusage, wenn der Pensionsberechtigte seinen Rechtsanspruch nach dem 31. Dezember 1986 erworben hat (aus Satz 1: Pensionsrückstellungen bei unmittelbaren Neuzusagen)
- Rückstellungen für eine laufende Pension oder eine Anwartschaft auf eine Pension auf Grund einer unmittelbaren Zusage, wenn der Pensionsberechtigte seinen Rechtsanspruch vor dem 1. Januar 1987 erworben hat oder sich ein vor diesem Zeitpunkt erworbener Rechtsanspruch nach dem 31. Dezember 1986 erhöht hat (Satz 1: Pensionsrückstellungen bei unmittelbaren Altzusagen und Erhöhungen)
- Rückstellungen für eine laufende Pension oder eine Anwartschaft auf eine Pension auf Grund einer mittelbaren Zusage (Satz 2, 1. Fall: Pensionsrückstellungen bei mittelbaren Zusagen)
- Rückstellungen für unmittelbare und mittelbare, einer laufenden Pension oder einer Anwartschaft auf eine Pension ähnliche, Verpflichtungen (Satz 2, 2. Fall: Rückstellungen bei pensionsähnlichen Verpflichtungen).

Bereits die Aufzählung passivierungsfähiger Rückstellungen läßt erkennen, daß diese unterschiedlicher Art sind^{8a}. Einmal gibt es - auch aus der Perspektive statischer Bilanzauffassung zulässige - Rückstellungen, bei denen der Schuldcharakter dominiert, man spricht von Verbindlichkeitsrückstellungen (siehe Abb. 3, S. 10). Dazu zählen die Rückstellungen für ungewisse Schulden allgemein, die Pensionsrückstellungen als Rückstellungen für besondere ungewisse Schulden, die Rückstellungen für spezifische Verluste und jedenfalls im ökonomischen Sinn auch die Kulanrückstellungen. Zum anderen existieren - nur aus der Sicht dynamischer Bilanzauffassung vertretbare - Rückstellun-

^{8a} Vgl. Baetge, Jörg/Hense, Heinz: Steuerliche Auswirkungen des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, Deutsche Steuer-Zeitung 1987, S. 379 ff.

gen, bei denen der Abgrenzungscharakter vorherrscht, es wird von Aufwandsrückstellungen gesprochen⁹. Diese Rückstellungen lassen sich nach den speziellen (kurzfristig nachzuholende Instandhaltung, mittelfristig nachzuholende Instandhaltung sowie unterlassene Abraumbeseitigung) und den generellen unterscheiden. Unter die generellen Aufwandsrückstellungen fallen vor allem solche Sachverhalte¹⁰: unterlassene Generalüberholungen oder Großreparaturen, verschobene Sicherheitsinspektionen, unterlassene Mitarbeiterschulung, nachzuholender freiwilliger Sozialaufwand.

Verbindlichkeitsrückstellungen				Aufwandsrückstellungen			
Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	Pensionsrückstellungen	Rückstellungen für spezifische Verluste	Kulanzrückstellungen	Spezielle Aufwandsrückstellungen			Generelle Aufwandsrückstellungen
	- bei unmittelbaren Neuzusagen			Rückstellungen für kurzfristig nachzuholende Instandhaltung	Rückstellungen für mittelfristig nachzuholende Instandhaltung	Rückstellungen für unterlassene Abraumbeseitigung	
	- bei unmittelbaren Altzusagen und Erhöhungen						
	- bei mittelbaren Zusagen						
	- bei pensionsähnlichen Verpflichtungen						

Abb. 3: Passivierungsfähige Rückstellungen in der Handelsbilanz

⁹ Die Bezeichnung "Aufwandsrückstellung" ist mißverständlich, weil alle Rückstellungen, auch die Verbindlichkeitsrückstellungen, bilanztechnisch betrachtet über Aufwand gebildet werden (siehe dazu Weber, Helmut Kurt: Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen, 3. Aufl., Band 1: Bilanz und Erfolgsrechnung, München 1988, S. 122).

¹⁰ Vgl. Mayer-Wegelin, in: Hdr § 249 Anm. 89; Clemm/Nonnenmacher, in: Beck Bil.-Komm. § 249 Anm. 316 ff.

Die bilanzielle Bedeutung der einzelnen Rückstellungsarten läßt sich kaum einschätzen. Der Grund liegt darin, daß die im Rahmen des Ansatzes vorgenommene Differenzierung der Rückstellungen vom Gesetzgeber für Zwecke des Ausweises nicht hinreichend beachtet worden ist und auch die Zusammenfassung jede Konsequenz vermissen läßt (siehe Abb. 4). Selbst für große Kapitalgesellschaften ist nur eine Dreiteilung vorgeschrieben (§ 266 Abs. 3 HGB):

1. Pensionsrückstellungen
2. Steuerrückstellungen
3. Sonstige Rückstellungen.

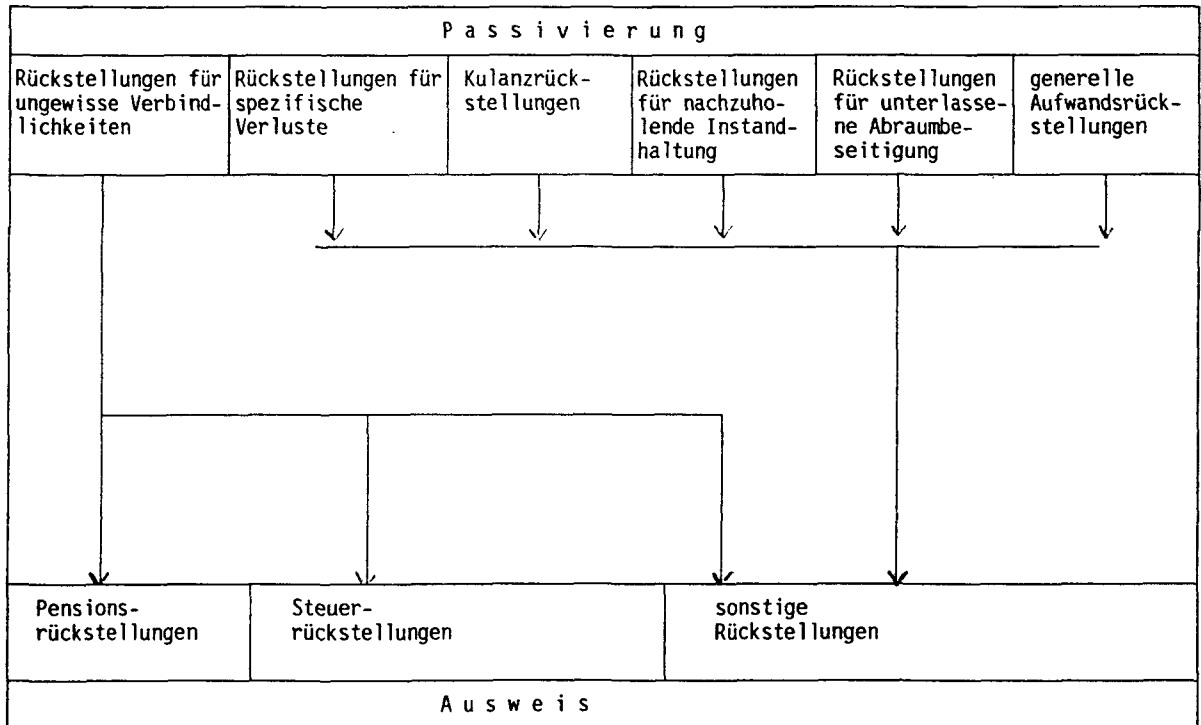


Abb. 4: Der Ausweis von Rückstellungen in der Handelsbilanz

Allerdings sind die Sonstigen Rückstellungen - sofern in der Bilanz nicht spezifiziert wird - im Anhang zu erläutern, wenn sie erhebliches Gewicht haben (§ 285 Nr. 12 HGB).

Bezüglich der relativen Bedeutung der drei Rückstellungskategorien zeigt die Auswertung globaler statistischer Daten folgendes Bild: Pensionsrückstellungen 45 %, Steuerrückstellungen 5 % und Sonstige Rückstellungen 50 % (siehe Anhang Nr. 6). Für die Automobilindustrie, den Schiffbau sowie HDW sind die Rückstellungsrelationen ebenfalls im Anhang (Nr. 7 bis 9) zusammengestellt.

c. Passivierungswahlrechte als Voraussetzung einer Bilanzpolitik

Bilanzpolitik setzt, wie unter Gliederungspunkt II. dargelegt, die Existenz von legalen Wahlrechten voraus. So sehr etwa obligatorische Pensionsrückstellungen eminente Finanzierungseffekte mit Auswirkungen auf Liquidität und Rentabilität haben, stellen sie keine bilanzpolitischen Instrumente dar¹¹. Es ist auch keine bilanzpolitische Maßnahme, wenn trotz eines Verbots etwa Rückstellungen für allgemeines Unternehmensrisiko gebildet werden. Im Hinblick auf die Relevanz von Rückstellungen für die Bilanzpolitik sind deshalb aus dem Katalog passivierungsfähiger Rückstellungen die obligatorischen auszuscheiden oder - anders herum - die fakultativen Rückstellungen direkt zu ermitteln (siehe Anhang Nr. 10).

Wahlrechte und damit bilanzpolitische Instrumente ergeben sich im Rahmen der Verbindlichkeitsrückstellungen bei den Pensionsrückstellungen für unmittelbare Altzusagen und Erhöhungen, bei den Pensionsrückstellungen für mittelbare Zusagen sowie bei den Rückstellungen für pensionsähnliche Verpflichtungen (siehe Abb. 5, S. 13).

¹¹ Vgl. Wöhe, S. 744.

Verbindlichkeits- rückstellungen	Pensionsrückstellungen - für unmittelbare Altzusagen und Erhöhungen - für mittelbare Zusagen - für pensionsähnliche Verpflichtungen	
Aufwands- rückstellungen	speziell	Rückstellungen für mittelfristig nachzuholende Instandhaltung
	generell	Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB

Abb. 5: Passivierungswahlrechte beim Ansatz von Rückstellungen

Im Rahmen der Aufwandsrückstellungen stellen die speziellen Rückstellungen für mittelfristig nachzuholende Instandhaltung und die generellen Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB Mittel der Bilanzpolitik dar.

Bei der Erörterung der verschiedenen Aspekte der Rückstellungspolitik (Gliederungspunkte IV. und V.) braucht nicht nach den einzelnen Passivierungswahlrechten differenziert zu werden. Hinreichend ist, zwei Gruppen zu unterscheiden, einmal die fakultativen Pensionsrückstellungen, zum anderen die fakultativen Aufwandsrückstellungen.

d. Vergleich des bilanzpolitischen Spielraums nach geltendem und altem Recht

Vergleicht man den derzeitigen Spielraum der Rückstellungspolitik mit den Verhältnissen vor dem Inkrafttreten des Bilanzrichtliniengesetzes, zeigen sich Veränderungen (siehe Abb. 6, S. 14).

Einerseits ist der bilanzpolitische Spielraum kleiner geworden, und zwar dadurch, daß Passivierungswahlrechte umgewandelt worden sind in Gebote. Das betrifft vor allem die Pensionsrückstellungen für unmittelbare Neuzusagen, die Rückstellungen für kurzfristig nachzuholende Instandhaltung und die Rückstellungen für unterlassene Abraumbeseitigung.

Arten von Rückstellungen		Passivierung	Handelsbilanz neu	Handelsbilanz alt
Verbindlichkeitsrückstellungen	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten		Pflicht	Pflicht
	Pensionsrückstellungen	Pensionsrückstellungen für unmittelbare Neuzusagen	Pflicht	Wahlrecht
		andere Pensionsrückstellungen	Wahlrecht	
	Rückstellungen für spezifische Verluste		Pflicht	Pflicht
	Kulanzrückstellungen		Pflicht	Wahlrecht oder Pflicht
Aufwandsrückstellungen	spezielle Aufwandsrückstellungen	Rückstellungen für kurzfristig nachzuholende Instandhaltung	Pflicht	Wahlrecht
		Rückstellungen für mittelfristig nachzuholende Instandhaltung	Wahlrecht	Wahlrecht
		Rückstellungen für unterlassene Abraumbeseitigung	Pflicht	Wahlrecht
	generelle Aufwandsrückstellungen	Rückstellungen nach § 249 (2) HGB	Wahlrecht	Verbot

Abb. 6: Handelsrechtliche Passivierung nach neuem und altem Recht

Andererseits hat sich der Bereich der Bilanzpolitik dadurch erweitert, daß nach geltendem Recht Rückstellungen zugelassen sind, die früher nicht gebildet werden durften. Das trifft für die generellen Aufwandsrückstellungen zu¹².

Bezüglich der Erweiterung des bilanzpolitischen Spielraums durch die fakultativen, generellen Aufwandsrückstellungen muß allerdings relativiert werden, zu berücksichtigen ist nämlich folgendes:

Das handelsrechtliche Passivierungswahlrecht für die generellen Aufwandsrückstellungen gilt steuerrechtlich nicht (siehe Anhang Nr. 11) es greift der "Transformationsanspruch" der Steuerrechtsprechung¹³. Danach werden für die Handelsbilanz geltende Ansatzwahlrechte - im Hinblick auf das Ziel einer gleichmäßigen Besteuerung - umgewandelt in Gebote bzw. Verbote, hier ein Passivierungswahlrecht in ein -verbot. Den generellen Aufwandsrückstellungen fehlt insoweit die steuerliche Wirkung, ihre Dotierung geht in die Bemessungsgrundlage für die Ertragsteuern ein. Da die Bildung solcher Aufwandsrückstellungen mit Ertragsteuern belastet wird, ist die praktische Bedeutung des handelsrechtlichen Wahlrechts als Instrument der Bilanzpolitik deshalb begrenzt¹⁴.

Allerdings wird die Reduzierung des bilanzpolitischen Spielraums dadurch gemildert, daß bei einem Auseinanderfallen der Bilanzen - Passivierung in der Handelsbilanz, nicht in der

¹² Darin könnte eine "Dynamisierung" des Rückstellungsbegriffs gesehen werden (vgl. Baetge/Hense, Deutsche Steuer-Zeitung 1987, S. 379 f.; Heinhold, Michael: Der Jahresabschluß, 2. Aufl., München 1988, S. 136). Dem Gesetzgeber ging es jedoch wohl weniger um eine stärkere dynamische Orientierung als vielmehr um folgendes: In anderen Ländern der Europäischen Gemeinschaft sind generelle Aufwandsrückstellungen zulässig und üblich, inländische Bilanzierende sollten bezüglich der Bilanzierungsspielräume gegenüber Konkurrenten nicht benachteiligt werden (vgl. Bundestagsdrucksache 10/4268 vom 18.11.1985, S. 99). Über rein bilanzielle Zusammenhänge hinaus spielt auch eine Rolle, daß durch den Ansatz von Aufwandsrückstellungen Mittel gebunden werden können, die dem Betrieb zinslos zur Verfügung stehen (vgl. Mayer-Wegelin, in: HdR § 249 Anm. 71).

¹³ Beschluß des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 3.2.1969, Bundessteuerblatt II 1969, S. 291 ff.

¹⁴ Vgl. Mayer-Wegelin, in: HdR § 249 Anm. 75.

Steuerbilanz - die Möglichkeit besteht, in der Handelsbilanz aktive Steuerlatenzen (§ 274 Abs. 2 HGB) anzusetzen. Bei einer aktiven Steuerabgrenzung tritt nämlich eine gewisse Kompensation ein, weil das Jahresergebnis der Handelsbilanz zunächst nur im Umfang des zurückgestellten Betrags belastet ist und nicht auch noch in Höhe der darauf zu zahlenden Steuern. Das erleichtert die handelsrechtliche Nutzung des steuerrechtlich irrelevanten Passivierungswahlrechts¹⁵.

IV. Generelle Aspekte der Rückstellungspolitik

Rückstellungspolitik betreiben, heißt das Bilanzergebnis durch entsprechende Passivierung oder Nicht-Passivierung zu beeinflussen. Zu prüfen bleibt die Wirksamkeit der Maßnahmen und zu untersuchen sind die Konsequenzen einer rückstellungsorientierten Bilanzpolitik im Zeitablauf.

a. Gesichtspunkte der Ergebnisbeeinflussung

Bilanzpolitik mit Rückstellungen ist weniger auf eine Sachverhaltsgestaltung vor dem Bilanzstichtag gerichtet, sondern - und darin liegt aus der Perspektive der Bilanzierenden ein Vorzug - auf eine Gestaltung des Jahresabschlusses nach dem Stichtag. Das geschieht in folgender, beispielhaft verdeutlichter, Weise: Wenn wegen der Erhöhung einer Altzusage eine Pensionsrückstellung gebildet wird, erhöhen sich in der Bilanz die Passiva ohne Eigenkapitalcharakter, in der GuV die Aufwendungen. Wird im Hinblick auf eine hinausgeschobene Generalüberholung eine Aufwandsrückstellung angesetzt, ergeben sich die gleichen Auswirkungen (siehe Anhang Nr.12). In beiden Fällen werden - durch die Bildung von Rückstellungen - Vermögen und Ertrag nicht

¹⁵ Vgl. Bundestagsdrucksache 10/4268 vom 18.11.1985, S. 107. Vom Gesetzgeber ist die aktive Steuerabgrenzung bewußt im Zusammenhang mit den fakultativen Aufwandsrückstellungen gesehen worden: Das Aktivierungswahlrecht für - aktive - latente Steuern soll es ermöglichen, von dem Passivierungswahlrecht bei den Aufwandsrückstellungen Gebrauch zu machen.

verändert, Passiva und Aufwand erhöhen sich. Es kommt deshalb zu einer Verringerung des Ergebnisses, insoweit bedeutet Bilanzpolitik durch die Bildung von Rückstellungen Aufwandsverlagerung und Ergebnisschmälerung (siehe Abb. 7).

Vor der Bildung einer Rückstellung sei folgender Jahresabschluß gegeben:					
GuV			Bilanz		
Aufwand		Ertrag	Aktiva		Passiva
80		100	1.000		980
Gewinn	20			Gewinn	20
Es wird eine Rückstellung in Höhe von 10 Geldeinheiten gebildet:					
GuV			Bilanz		
Aufwand		Ertrag	Aktiva		Passiva
sonstiger Aufwand	80	Ertrag 100	Aktiva 1.000	sonstige Passiva	980
Dotierung von Rückstellungen	10			Rückstellungen	10
Gewinn	10			Gewinn	10

Abb. 7: Beispiel zur Rückstellungsbildung

Der Aspekt der Ergebnisbeeinflussung wird deutlicher, wenn man sich vergegenwärtigt, welche Effekte ein Verzicht auf eine Rückstellung hat. Die Passiva in der Bilanz und der Aufwand in der GuV wären vergleichsweise geringer und damit das Ergebnis

in der entsprechenden Rechnungsperiode höher. Erst die späteren Pensionszahlungen bzw. die Ausgaben für die Überholung würden als Aufwand das Ergebnis schmälern.

Eine handelsrechtliche Schmälerung des Ergebnisses durch eine Rückstellungsbildung kann nur dann zu einer Minderung der Steuerlast führen, wenn entsprechende Rückstellungen steuerrechtlich anerkannt werden. In solchen Fällen tritt bei den Substanzsteuern (Vermögen-, Gewerbesteuer) eine endgültige Steuerersparnis ein. Bei den Ertragsteuern (Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbeertragsteuer) kommt es im Regelfall lediglich zu einer Steuerverschiebung, weil die steuerliche Entlastung bei Bildung der Rückstellung später bei Auflösung kompensiert wird¹⁶.

Rückstellungspolitik bedeutet nicht nur Ergebnisreduzierung durch Aufwandsverrechnung und Ansatz von Passiva. Wahlrechte der Passivierung können auch genutzt werden, auf einen Ansatz zu verzichten. In solchen Fällen wird ebenfalls eine Ergebnisbeeinflussung betrieben, sie geht nur in andere Richtung: Durch einen Verzicht auf Passivierung soll eine Ergebnisverbesserung erreicht werden.

b. Wirksamkeit der Rückstellungspolitik

Ein wesentlicher Gesichtspunkt bei der bilanzpolitischen Beurteilung von Rückstellungen ist die Spanne, die zwischen den bei Bildung der Rückstellung verrechneten Aufwendungen und den späteren Auszahlungen liegt. Je größer der zeitliche Abstand, um so mehr wirkt das bilanzpolitische Instrument¹⁷.

¹⁶ Vgl. Wöhe, S. 742 f.

¹⁷ Vgl. Wöhe, S. 740.

Bei Aufwandsrückstellungen wird die Spanne vergleichsweise gering sein, bei Pensionsrückstellungen relativ lang. Insofern ist die Wirksamkeit der Rückstellungspolitik differenziert zu sehen; die Pensionsrückstellungen sind unter diesem Aspekt das effizientere Instrument der Bilanzpolitik.

c. Zweischneidigkeitseffekt

Wegen der Bilanzidentität haben bilanzpolitische Maßnahmen nicht nur Auswirkungen in einem Geschäftsjahr, sondern zumindest über zwei, meist über mehrere Jahre. Die Einbeziehung der Gegenwirkung von bilanzpolitischen Maßnahmen in Folgejahren bezeichnet man als Zweischneidigkeitseffekt¹⁸. Diese Wirkung läßt sich etwa für Abschreibungen leicht verdeutlichen. Wer zunächst - im Hinblick auf Gewinnausweis und Steuerbelastung - möglichst viel abschreibt, kann bei gegebener Abschreibungssumme später nur vergleichsweise wenig abschreiben!

Für die Rückstellungspolitik bedeutet die Zweischneidigkeit bilanzpolitischer Maßnahmen bei Vornahme von Rückstellungen das folgende: Wenn durch eine Aufwandsverrechnung bilanziell sozusagen Vorsorge getroffen werden soll, ist bei Anfall der entsprechenden Ausgaben keine ergebnisschmälernde Verrechnung mehr möglich, weil zunächst die Rückstellung aufgelöst wird.

Der Bildung von Rückstellungen folgt also später ihre Auflösung; erfolgsunwirksam bei exakt bemessener Dotierung, erfolgswirksam, sofern die Bemessung überhöht war. Aus diesem Grund ist Rückstellungspolitik ein zweischneidiges Instrument, dabei kann man die Zweischneidigkeit im Hinblick auf die unterschiedliche zeitliche Wirksamkeit für Aufwandsrückstellungen und Pensionsrückstellungen abgestuft sehen: Bei Aufwandsrückstellungen kommt der Effekt eher zum Tragen als bei Pensionsrückstellungen.

¹⁸ Vgl. Pflieger, S. 28.

Ein Zweischnidigkeitseffekt tritt auch auf, wenn Wahlrechte im Wege einer Nicht-Passivierung ausgeübt werden. Verzichtet man als Bilanzierender im Hinblick auf ein möglichst hohes Periodenergebnis auf fakultative Rückstellungen, muß sich bei Anfall der Ausgaben das Ergebnis entsprechend verschlechtern.

V. Rückstellungspolitik unter dem speziellen Aspekt von Bilanzierungshilfen

Rückstellungspolitik kann auch unter dem Gesichtspunkt einer Inanspruchnahme von bilanziellen Hilfen gesehen werden. Dazu ist es nötig, die Wirkungsweise von Bilanzierungshilfen darzulegen sowie nach Aufwands- und Pensionsrückstellungen zu differenzieren.

a. Begriff und Funktion von Bilanzierungshilfen im Zusammenhang mit fakultativen Rückstellungen

Der Begriff der Bilanzierungshilfe¹⁹ wird im HGB an zwei Stellen benutzt, einmal beim Ansatz von Ausgaben zur Inangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§ 269) und zum anderen bei aktiven Steuerlatenzen (§ 274 Abs. 2). In beiden Fällen besteht die bilanzielle Hilfe darin, daß für Kapitalgesellschaften in der Bilanz eine Aktivierung zugelassen ist, die ohne ausdrückliche Wahlrechte nicht möglich wäre. Es handelt sich insofern um eine Aktivierungserlaubnis.

¹⁹ Zu Begriff und Problematik von Bilanzierungshilfen siehe: Busse von Colbe, Walther: Bilanzierungshilfe, in: Handwörterbuch der unbestimmten Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, hrsg. von U. Leffson u.a., Köln 1986, S. 86 ff.; Maul, Karl-Heinz: Bilanzierungshilfen im künftigen Bilanzrecht, Die Aktiengesellschaft 1980, S. 233 f.; Richter, Martin: Die Bilanzierungshilfen, in: K. v. Wysocki/J. Schulze-Osterloh, Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen, Köln 1984, Abt. II/9 Rdn 1 ff.

Bilanzierungshilfen i.S. des HGB sind also Aktivierungshilfen mit zunächst ergebnisverbessernder Funktion. Mit dieser Wirkung ist wegen der Aktivierung und der anschließenden Abschreibung oder Auflösung eine Periodisierung verbunden. Deshalb stellen Bilanzierungshilfen auch Periodisierungshilfen dar: Dynamischer Bilanzlehre folgend kann eine Normalisierung bzw. Nivellierung betrieben werden²⁰.

Die Wahlrechte bei den Pensions- und Aufwandsrückstellungen lassen sich natürlich nicht direkt mit den ausdrücklichen Bilanzierungshilfen vergleichen, beziehen sich die ersteren doch auf die Passivierung, die letzteren auf die Aktivierung. Läßt sich nun indirekt ein Vergleich herstellen? Dazu ist zu untersuchen, worin für die Aktivierungshilfen die gedankliche Parallele auf der Passivseite liegt.

Stellt man vorrangig auf den Aspekt der Ergebnisverbesserung ab, dann entspricht der ergebnisverbessernden Aktivierungshilfe der Fall, daß durch eine spezielle Regelung zugelassen wird, auf eine Passivierung zu verzichten, die anderenfalls geboten wäre. Bilanzielles Pendant der Aktivierungserlaubnis ist insoweit die Passivierungsbefreiung. In dieser Weise läßt sich das Wahlrecht bei den Pensionsrückstellungen als Bilanzierungshilfe interpretieren: Die gesetzliche Regelung für die fakultativen Pensionsrückstellungen stellt eine bewußte Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot dar.²¹

Wird in erster Linie der Gesichtspunkt der Periodisierung berücksichtigt, liegt die Parallele zur Aktivierungshilfe darin, daß eine Passivierung zugelassen wird, die ohne spezielle Regelung nicht möglich wäre. Unter dem Periodisierungsaspekt

²⁰ Vgl. Veit, Klaus-Rüdiger: Der derivative Firmenwert als Bilanzierungshilfe, Der Betrieb 1989, S. 1093, siehe auch Dziadkowski, Dieter: Bilanzhilfeposten (Bilanzierungshilfen) und Bewertungshilfen im künftigen Handelsbilanzrecht, Betriebs-Berater 1982, S. 1338.

²¹ Vgl. Dziadkowski, Betriebs-Berater 1982, S. 1337.

besteht das bilanzielle Pendant in einer Passivierungserlaubnis. In solcher Weise kann das Wahlrecht bei den Aufwandsrückstellungen, wie die Entwicklung der gesetzlichen Vorschriften belegt, gesehen und als bilanzielle Hilfe verstanden werden.

b. Wahlrechte für Pensionsrückstellungen
als Passivierungsbefreiung

Die bilanzielle Hilfe bei den fakultativen Pensionsrückstellungen beruht auf einer Passivierungsbefreiung. Daraus resultiert die Möglichkeit der Ergebnisverbesserung, die ein Ziel an sich, wegen damit verknüpfter Konsequenzen aber auch von weiterer Bedeutung sein kann. Anzumerken ist, daß nach Art. 28 Abs. 2 EGHGB Kapitalgesellschaften den Betrag nicht ausgewiesener Rückstellungen im Anhang angeben müssen. Deshalb können die Wahlrechte nicht quasi versteckt in Anspruch genommen werden, sie haben vielmehr den Charakter einer weitgehend offenen Bilanzierungshilfe.

1. Zentraler Gesichtspunkt der Ergebnisverbesserung an sich

Kern der Bilanzierungshilfe ist bei einem Verzicht auf Passivierung die Ergebnisverbesserung. Das kann wichtig sein im Hinblick auf eine damit einhergehende Wahrung oder Festigung des Ansehens eines Betriebs und seiner Marktstellung²².

Mit einer Verbesserung des Ergebnisses ist eine Ausschüttungshilfe verbunden, die hinsichtlich einer angestrebten Kapitalmarktpflege relevant sein kann. Für finanzierungspolitische Überlegungen wird das zu berücksichtigen sein.

²² Zu entsprechenden Überlegungen im Zusammenhang mit dem Ansatz von Organisationsausgaben siehe Wöhe, S. 736.

2. Mögliche Konsequenzen einer Ergebnisverbesserung

Aus einer Ergebnisverbesserung durch Passivierungsverzicht könnten sich im Sinne einer Bilanzierungshilfe Auswirkungen ergeben auf: bestimmte Geschäftsführer- bzw. Vorstandspflichten, Ausweis eines Fehlbetrags, Überschuldungstatbestand. Inwieweit diesbezüglich die bilanzielle Hilfe relevant ist, soll kurz überprüft werden²³.

a) Auswirkungen auf bestimmte Geschäftsführer- bzw. Vorstandspflichten

Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) bzw. Vorstand einer Aktiengesellschaft (AG) müssen unverzüglich eine Versammlung der Gesellschafter bzw. Hauptversammlung einberufen, wenn ein Verlust in Höhe der Hälfte des Stamm- bzw. Grundkapitals eingetreten ist (§ 49 Abs. 3 GmbHG bzw. § 92 Abs. 1 AktG). Der Versammlung muß der Tatbestand mitgeteilt werden.

Besonders für eine AG ist eine außerordentliche Versammlung ein Aufsehen erregendes Ereignis, häufig verbunden mit Imageverlusten. Ein Vorstand wird deshalb im allgemeinen bestrebt sein, eine solche Versammlung zu vermeiden. Das kann der Verzicht auf eine Passivierung bewirken, wenn dadurch eine die Versammlung auslösende spezielle Verlustbilanz verhindert wird.

b) Auswirkungen auf den Ausweis eines Fehlbetrags

Übersteigt ein Verlust das Eigenkapital, müssen Kapitalgesellschaften als letzten Posten der Aktivseite einen "Nicht durch

²³ Zu einer differenzierteren Betrachtung der Aspekte bei vergleichbaren Aktivierungshilfen siehe Veit, Klaus-Rüdiger: Das Aktivierungswahlrecht für ein Disagio - eine Bilanzierungshilfe?, Betriebs-Berater 1989, S. 526 f.; Veit, Der Betrieb 1989, S. 1095 f.

Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag" ausweisen (§ 268 Abs. 3 HGB). Im Unterschied zu einem normalen Verlust wird der besondere Fehlbetrag deutlich hervorgehoben, dadurch können sich negative Konsequenzen für den Ruf eines Betriebes ergeben.

Durch den Verzicht auf einen Ansatz von Pensionsrückstellungen lassen sich unter Umständen der Ausweis eines Fehlbetrags und damit verbundene Ansehensverluste vermeiden. Darum ist auch unter diesem Gesichtspunkt die Bilanzierungshilfe relevant.

c) Auswirkungen auf den Überschuldungstatbestand

Überschuldung liegt vor, wenn das Vermögen nicht mehr die Schulden deckt (§ 64 Abs. 1 GmbHG, § 92 Abs. 2 AktG). Für Kapitalgesellschaften ist ein solcher Tatbestand materieller Konkursgrund.

Als Instrument zur Vermeidung einer Überschuldung wäre das Wahlrecht bezüglich bestimmter Pensionsrückstellungen nur wirksam, wenn der Tatbestand der insolvenzrechtlichen Überschuldung auf der Grundlage der regulären Bilanz ermittelt würde. Tatsächlich kann die Passivierungsbefreiung eine Überschuldung aber nicht abwenden, weil der Konkursstatbestand der Überschuldung auf der Basis einer speziellen Überschuldungsbilanz überprüft wird²⁴. In einem solchen Status gilt das Passivierungswahlrecht jedoch nicht; Pensionsansprüche, jedenfalls unverfallbare, sind dort anzusetzen. Als "Konkursverhinderungsinstrument" kann die Bilanzierungshilfe deshalb nicht interpretiert werden.

²⁴ Vgl. Veit, Klaus-Rüdiger: Die Konkursrechnungslegung, Köln/Berlin/Bonn/München 1982, S. 24; Busse von Colbe, S. 90 f.

c. Wahlrechte für Aufwandsrückstellungen
als Passivierungserlaubnis

Im Gegensatz zu den fakultativen Pensionsrückstellungen ist das Wahlrecht bei bestimmten Aufwandsrückstellungen keine Ansatzbefreiung, sondern eine Passivierungserlaubnis. Die bilanzielle Hilfe besteht deshalb in der Möglichkeit einer Periodisierung; das Passivierungswahlrecht gestattet durch eine Aufwandsverlagerung eine zeitgerechte Zuordnung.

Mit der Periodisierung geht ein gewisser Glättungseffekt einher. Für Ausgaben, die in Zukunft anfallen, lassen sich im Wege einer Vorsorge die erforderlichen Mittel ansammeln. Es kann somit sichergestellt werden, daß die größeren Ausgaben im Zeitpunkt ihres Anfalls dann für den bilanzierenden Betrieb verkraftbar sind. Insofern hat die Bilanzierungshilfe auch eine Schutzfunktion²⁵.

Periodisierung und Glättung bedeuten eine Beeinflussung des Ergebnisses. Anders als bei den Pensionsrückstellungen sind die Wahlrechte bei den Aufwandsrückstellungen jedoch nicht als Instrumente der Ergebnisverbesserung, sondern der Ergebnisschmälerung anzusehen.

²⁵ Vgl. Mayer-Wegelin, in: HdB § 249 Anm. 70.

VI. Abschließende Beurteilung

Vom Volumen her sind Rückstellungen beachtliche Bilanzpositionen. Da es an einem entsprechenden Ausweis fehlt, kann jedoch nur bedingt nach einzelnen Arten differenziert werden.

Der bilanzpolitische Spielraum bei den Rückstellungen läßt sich vorrangig an Hand von Dotierung und Auflösung ermessen. Betrachtungsmäßig ist der Spielraum aber nicht exakt abzugrenzen, insofern bleibt die Rückstellungspolitik von geringerer Transparenz. Hervorzuheben ist, daß nicht nur die Bildung von Rückstellungen, sondern auch der Verzicht auf Rückstellungen Ausdruck von Bilanzpolitik sein kann.

Bilanzpolitik setzt Wahlrechte voraus. Aus diesem Grunde sind nur fakultative Rückstellungen als Instrumente einer Bilanzpolitik relevant. Das betrifft die Pensionsrückstellungen für unmittelbare Altzusagen, die Pensionsrückstellungen für mittelbare Zusagen und die Rückstellungen für pensionsähnliche Verpflichtungen sowie die speziellen Aufwandsrückstellungen für mittelfristig nachzuholende Instandhaltung und die generellen Aufwandsrückstellungen.

Im Vergleich zu früher ist der Spielraum der Bilanzpolitik einerseits kleiner geworden, weil Passivierungswahlrechte in -gebote umgewandelt worden sind. Andererseits hat er sich durch das neue Wahlrecht für den Ansatz von generellen Aufwandsrückstellungen vergrößert.

Fakultative Pensionsrückstellungen und Aufwandsrückstellungen gestatten eine Beeinflussung der Gewinnsituation. Bei der Bildung von Aufwandsrückstellungen ist die bilanzpolitische Wirkung mehr kurzfristiger Art, bei Pensionsrückstellungen hat sie eher langfristigen Charakter. Für beide Gruppen trifft der Zweischneidigkeitseffekt zu, der Effekt ist wegen der unterschiedlichen zeitlichen Wirksamkeit der Rückstellungen für Aufwandsrückstellungen und Pensionsrückstellungen abgestuft zu beurteilen.

Unter dem Aspekt der Bilanzierungshilfe sind die Wahlrechte für Pensionsrückstellungen als Passivierungsbefreiung zu interpretieren. Im Vordergrund stehen bei einem Verzicht auf Passivierung Gesichtspunkte der Ergebnisverbesserung und damit verbundene Konsequenzen. Die Bilanzierungshilfe kann im Hinblick auf bestimmte Geschäftsführer- bzw. Vorstandspflichten und in Bezug auf den Ausweis eines Fehlbetrags wirksam werden. Wegen der bei unterlassener Passivierung erforderlichen Anhangsangaben handelt es sich um eine weitgehend offene Hilfe.

Die Wahlrechte bei den Aufwandsrückstellungen lassen sich als Passivierungserlaubnis verstehen. Vorrangig ist der Gesichtspunkt der Periodisierungshilfe, der damit einhergehende Glättungseffekt und die Schutzfunktion.

Aus der abschließenden Zusammenfassung ergibt sich: Die in der Einführung aufgeworfene Frage, ob und inwieweit von bilanzierenden Betrieben eine Rückstellungspolitik betrieben werden kann, ist differenziert zu beantworten!

ANHANG

A. Anlagevermögen

- I. Immaterielle Vermögensgegenstände
- II. Sachanlagen
- III. Finanzanlagen

B. Umlaufvermögen

- I. Vorräte
- II. Forderungen und sonstige Vermögensgeg.
- III. Wertpapiere
- IV. Schecks, Kassenbestand und ähnliches

C. Rechnungsabgrenzungsposten

A. Eigenkapital

- I. Gezeichnetes Kapital
- II. Kapitalrücklage
- III. Gewinnrücklagen
- IV. Gewinn-/Verlustvortrag
- V. Jahresüberschuß/-fehlbetrag

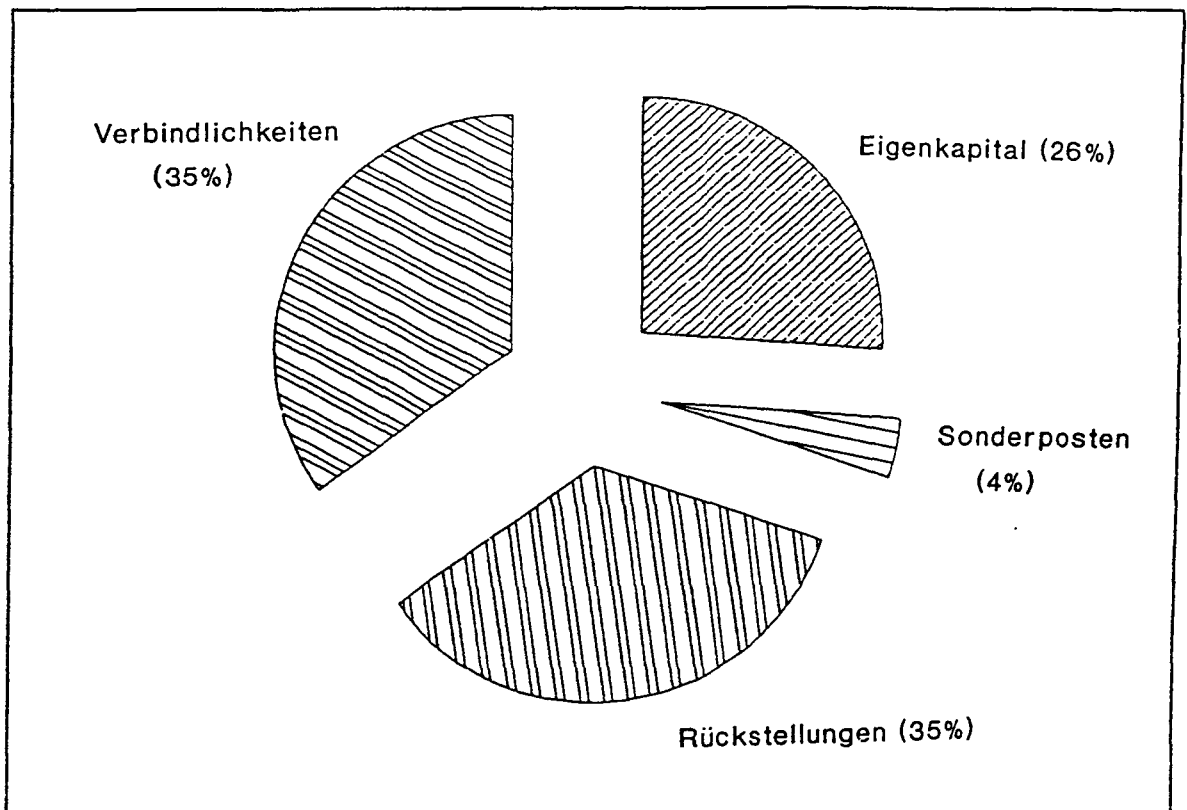
B. Rückstellungen

- 1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
- 2. Steuerrückstellungen
- 3. sonst. Rückstellungen

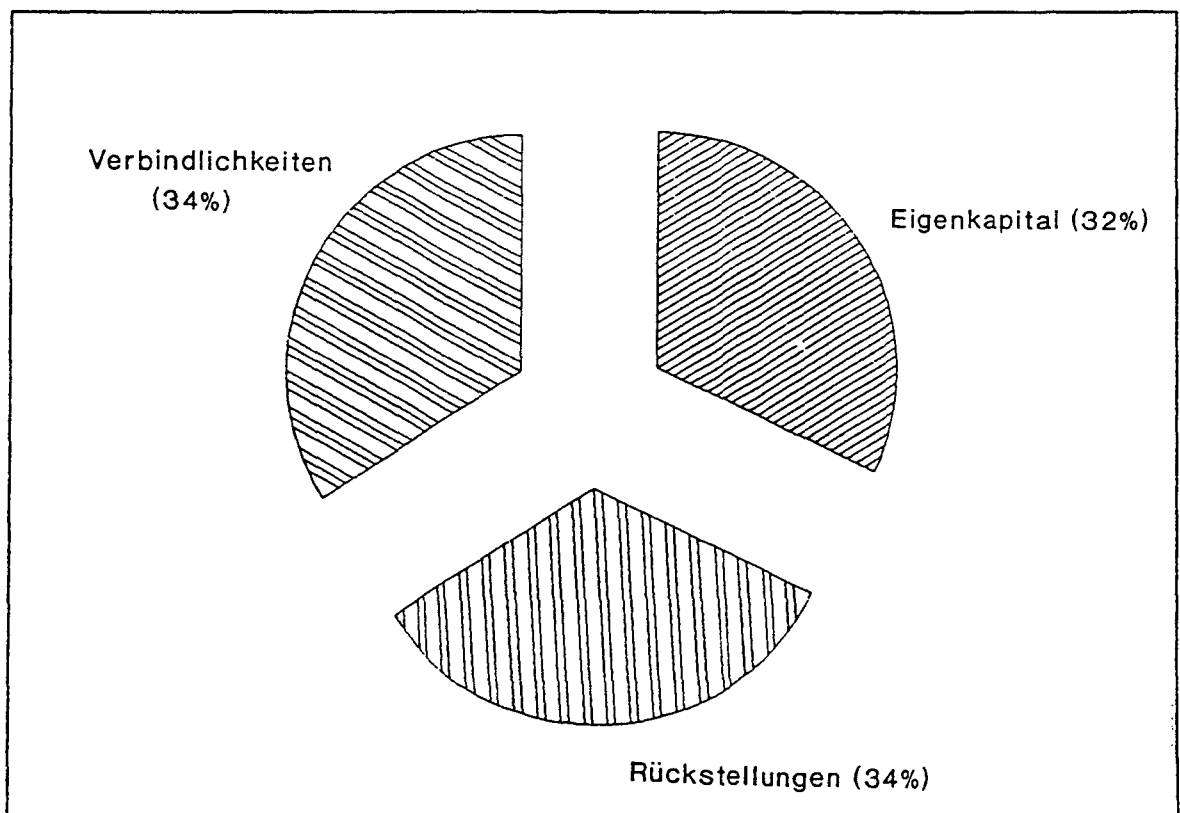
C. Verbindlichkeiten

D. Rechnungsabgrenzungsposten

Zu den Nr.2-4 und Nr.6-8: Berechnungen nach: Statistisches Bundesamt.

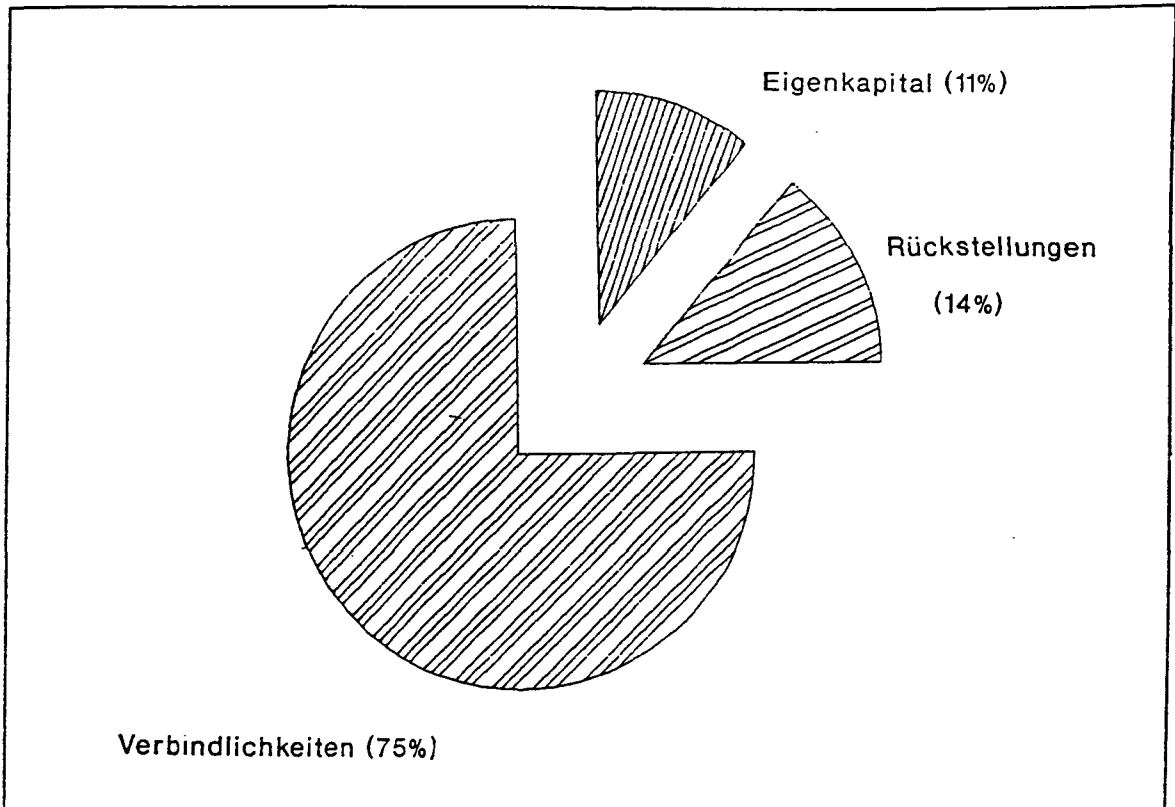


Nr.2: Bilanzrelationen von 656 Kapitalgesellschaften

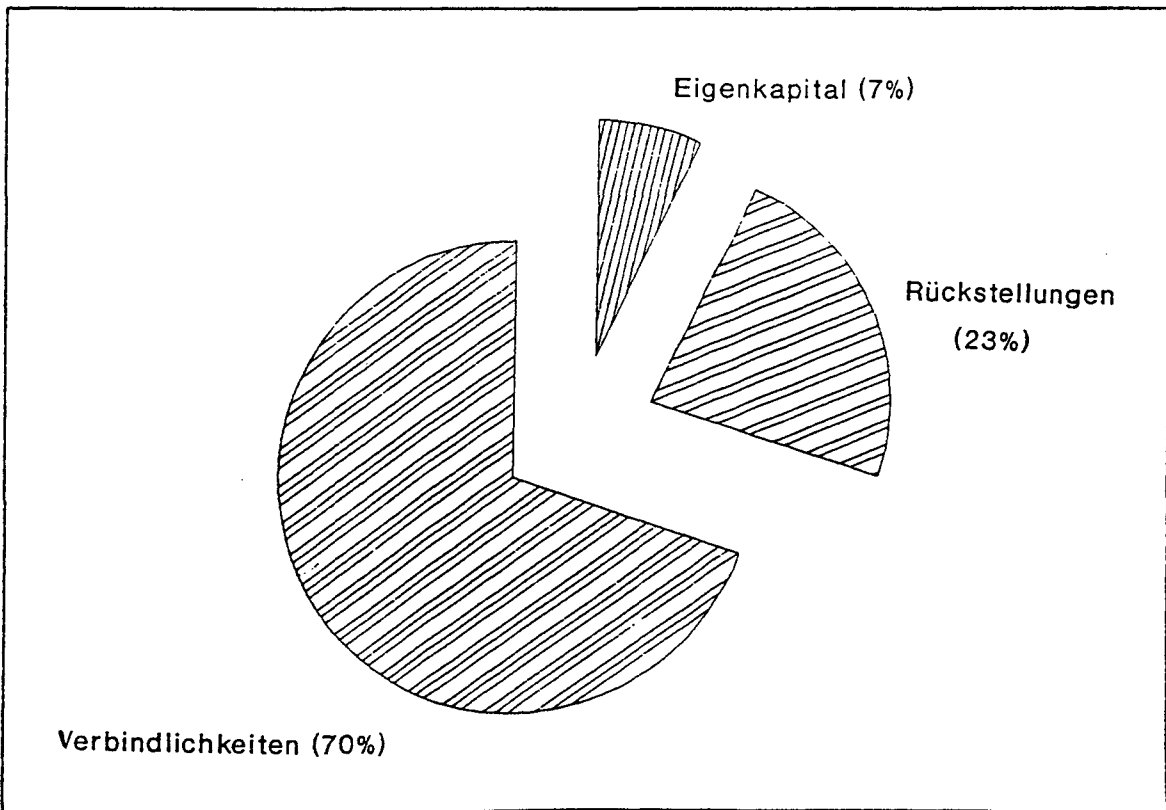


Nr.3: Bilanzrelationen (Automobilindustrie)

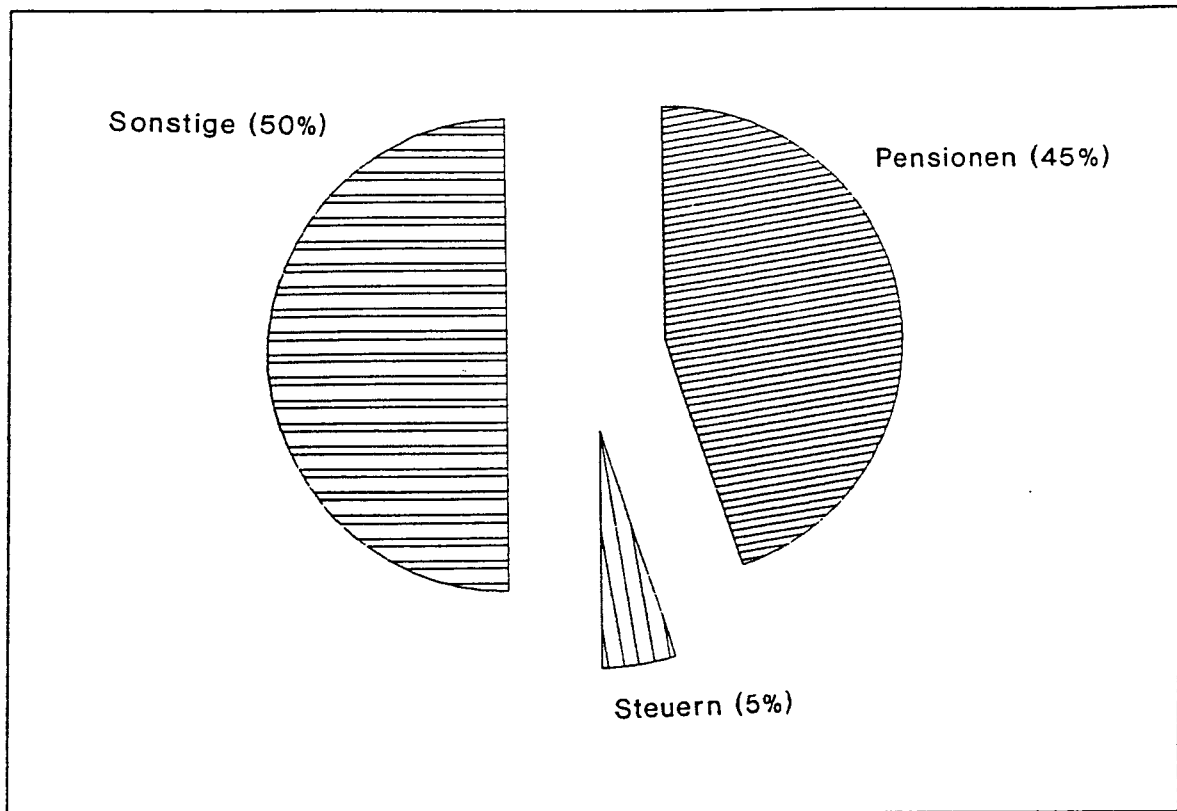
Zu den Nr.5 und Nr.9: Berechnungen nach HDW-Geschäftsbericht



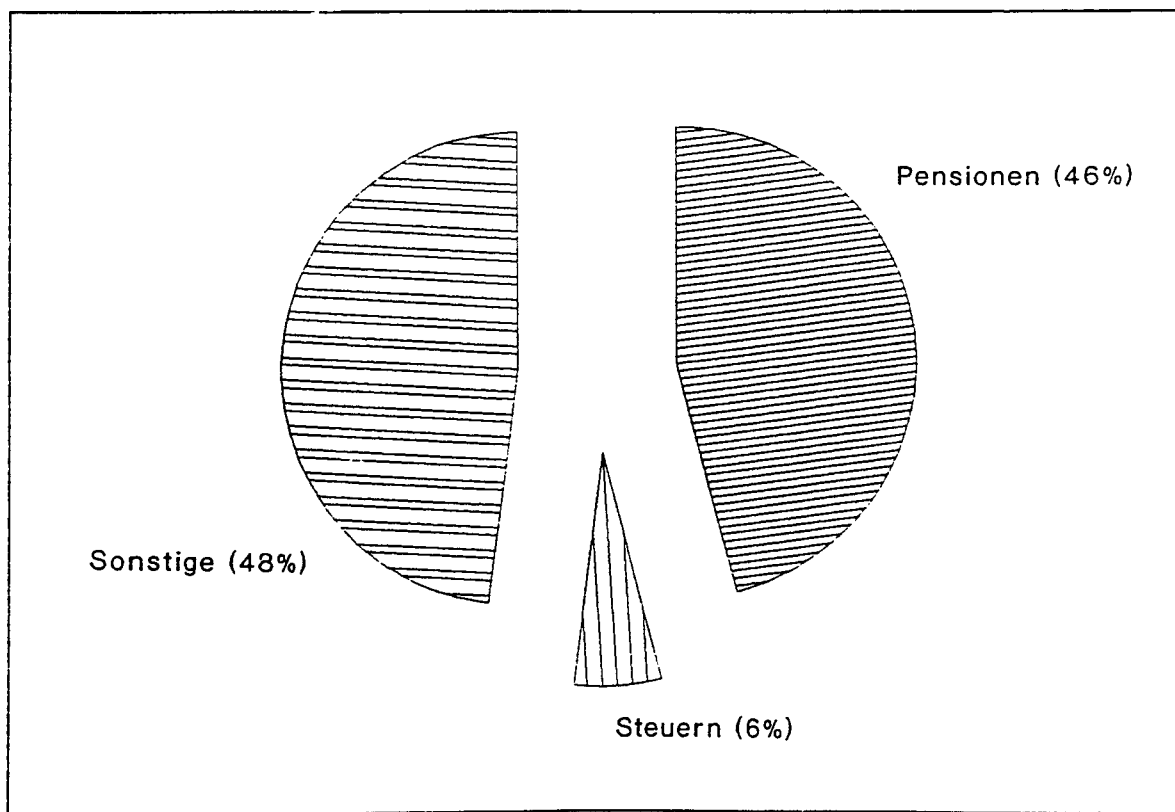
Nr.4: Bilanzrelationen (Schiffbau)



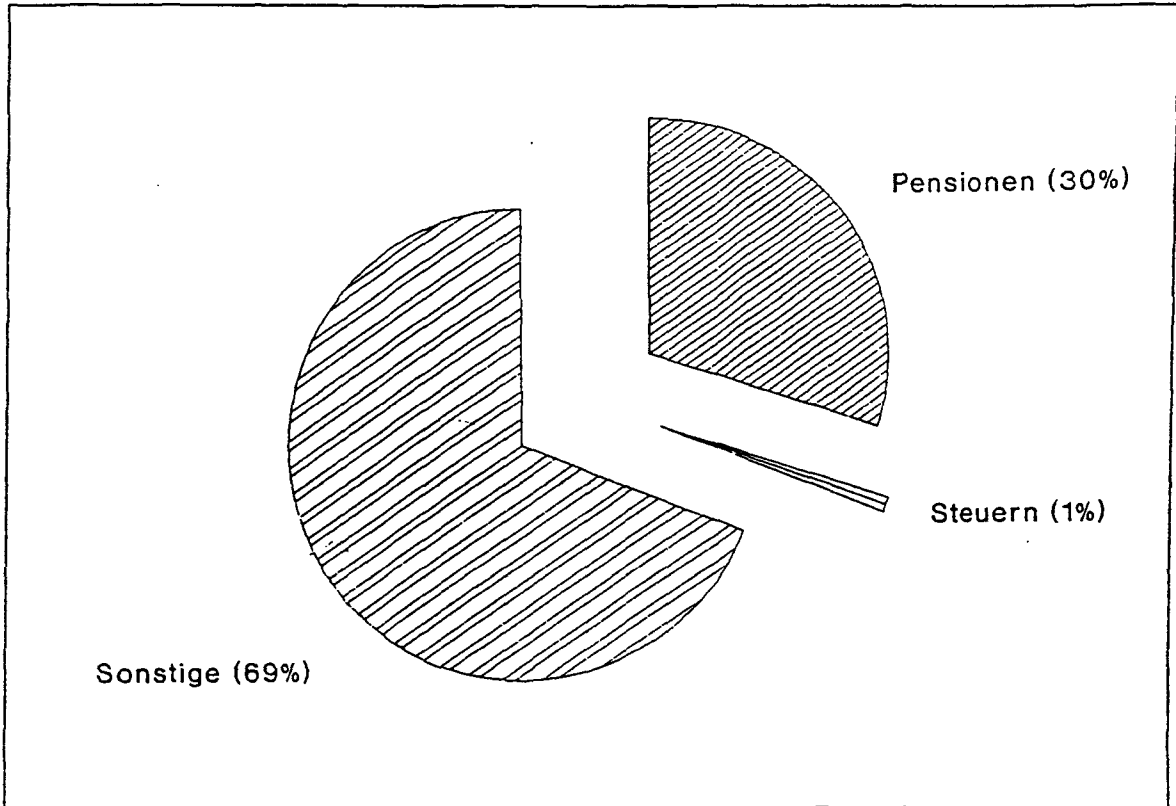
Nr.5: Bilanzrelationen (HDW)



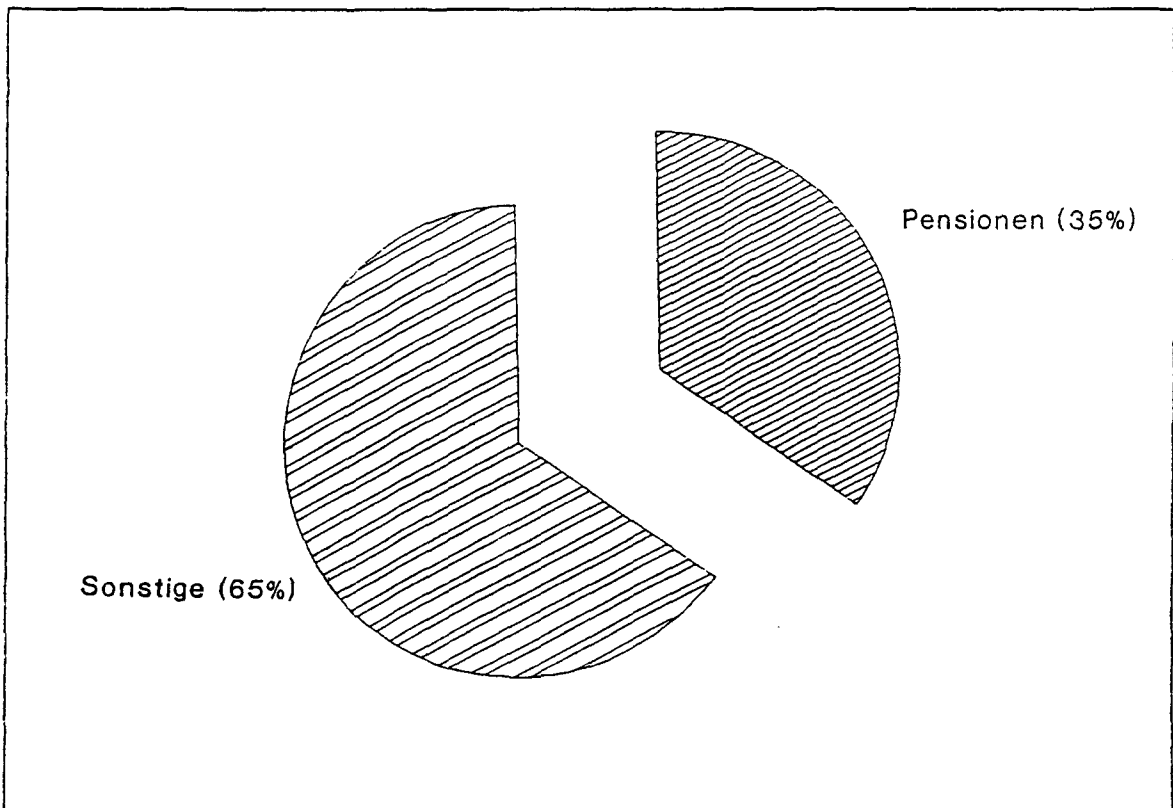
Nr.6: Rückstellungsrelationen von 656 Kapitalgesellschaften



Nr.7: Rückstellungsrelationen (Automobilindustrie)



Nr.8: Rückstellungsrelationen (Schiffbau)



Nr.9: Rückstellungsrelationen (HDW)

RÜCKSTELLUNGEN

obligatorisch

- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten generell
- Pensionsrückstellungen für unmittelbare Neuzusagen
- Rückstellungen für spezifische Verluste
- Kulanzrückstellungen
- Rückstellungen für kurzfristig nachzuholende Instandhaltung
- Rückstellungen für unterlassene Abraumbeseitigung

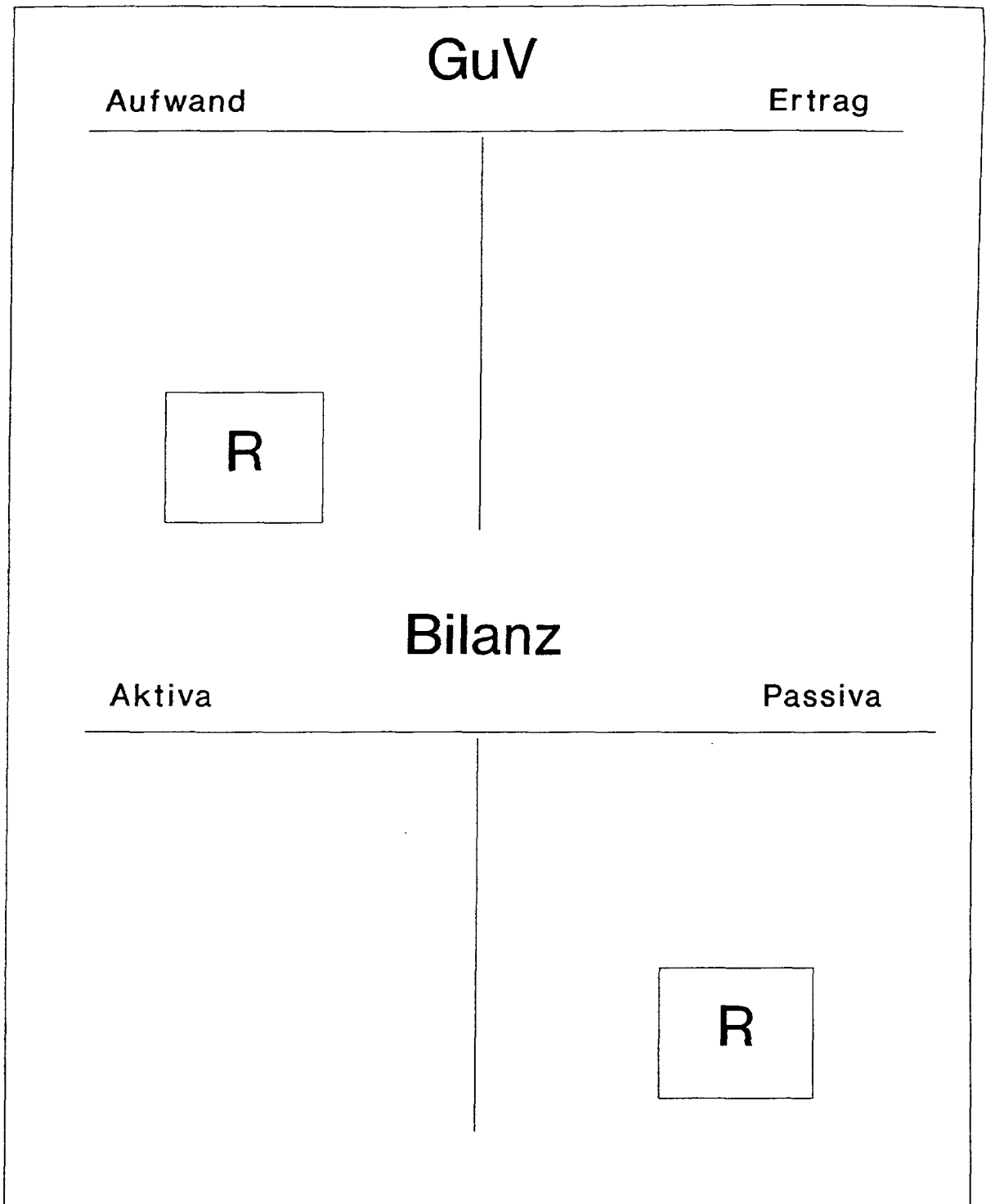
fakultativ

- bestimmte andere Pensionsrückstellungen
- Rückstellungen für mittelfristig nachzuholende Instandhaltung
- Generelle Aufwandsrückstellungen
(§ 249 Abs.2 HGB)

Nr.10: Ansatzgebote und -wahlrechte nach HGB

<u>Arten von Rückstellungen</u>		<u>Passivierung</u>		Handelsbilanz	Steuerbilanz
Verbindlichkeitsrückstellungen	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten			Pflicht	Pflicht
	Pensionsrückstellungen	Pensionsrückstellungen für unmittelbare Neuzusagen		Pflicht	Pflicht
		andere Pensionsrückstellungen		Wahlrecht	Wahlrecht Verbot
	Rückstellungen für spezifische Verluste			Pflicht	Pflicht
	Kulanzrückstellungen			Pflicht	Pflicht
Aufwandsrückstellungen	spezielle Aufwandsrückstellungen	Rückstellungen für kurzfristig nachzuholende Instandhaltung		Pflicht	Pflicht
		Rückstellungen für mittelfristig nachzuholende Instandhaltung		Wahlrecht	Verbot
		Rückstellungen für unterlassene Abraumbeseitigung		Pflicht	Pflicht
	generelle Aufwandsrückstellungen	Rückstellungen nach § 249(2) HGB		Wahlrecht	Verbot

Nr.11: Handels- und steuerrechtliche Passivierung



Nr.12: Schematische Darstellung der Bildung von
Rückstellungen (R)

Literatur

Baetge, Jörg/Hense, Heinz: Steuerliche Auswirkungen des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, Deutsche Steuer-Zeitung 1987, S. 378-392.

Biergans, Enno: Einkommensteuer und Steuerbilanz, 5. Aufl., München 1990.

Bundestagsdrucksache 10/4268 vom 18.11.1985.

• **Busse von Colbe, Walther:** Bilanzierungshilfe, in: Handwörterbuch der unbestimmten Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, hrsg. von U. Leffson u.a., Köln 1986, S. 86-94.

Clemm, Hermann/Nonnenmacher, Rolf: Anmerkungen zu § 249, in: Beck'scher Bilanzkommentar (Beck Bil.-Komm.), bearbeitet von W. D. Budde u.a., 2. Aufl., München 1990.

• **Coenenberg, Adolf Gerhard:** Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, 12. Aufl., Landsberg am Lech 1991.

Dziadkowski, Dieter: Bilanzhilfsposten (Bilanzierungshilfen) und Bewertungshilfen im künftigen Handelsbilanzrecht, Betriebs-Berater 1982, S. 1336-1345.

Hauschildt, Jürgen: Bilanzanalyse, Bilanzkritik und Bilanzpolitik, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, hrsg. von W. Albers u.a., Band 1, Stuttgart 1977, S. 659-670.

Heinhold, Michael: Der Jahresabschluß, 2. Aufl., München 1988.

Howaldtswerke-Deutsche Werft AG (HDW): Geschäftsbericht 1988/89.

Maul, Karl-Heinz: Bilanzierungshilfen im künftigen Bilanzrecht, Die Aktiengesellschaft 1980, S. 233-240.

Mayer-Wegelin, Eberhard: Anmerkungen zu § 249, in: Handbuch der Rechnungslegung (HdR), hrsg. von K. Küting und C.-P. Weber, 3. Aufl., Stuttgart 1990.

Pfleger, Günter: Bilanzpolitik, in: Handbuch der Bilanzierung, hrsg. von R. Federmann, Freiburg 1986, S. 1-41.

Richter, Martin: Die Bilanzierungshilfen, in: K. von Wysocki/J. Schulze-Osterloh: Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen, Köln 1984, Abt. II/9, Rdn 1-69.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Unternehmen und Arbeitsstätten, Fachserie 2, Reihe 2.1, Abschlüsse von Kapitalgesellschaften, Vorbericht 1988, Stuttgart 1990.

Veit, Klaus-Rüdiger: Die Konkursrechnungslegung, Köln/Berlin/Bonn/München 1982.

Veit, Klaus-Rüdiger: Das Aktivierungswahlrecht für ein Disagio - eine Bilanzierungshilfe?, Betriebs-Berater 1989, S. 524-527.

Veit, Klaus-Rüdiger: Der derivative Firmenwert als Bilanzierungshilfe, Der Betrieb 1989, S. 1093-1096.

Veit, Klaus-Rüdiger: Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanz, Wirtschaftswissenschaftliches Studium 1989, S. 289-294.

Vodrazka, Karl: Bilanzpolitik, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Band I/1, 4. Aufl., Stuttgart 1974, S. 909-927.

Weber, Claus-Peter: Möglichkeiten der Bilanzpolitik, in: Handbuch der Rechnungslegung, hrsg. von K. Küting und C.-P. Weber, 3. Aufl., Stuttgart 1990, S. 75-102.

Weber, Helmut Kurt: Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen, 3. Aufl., Band 1: Bilanz und Erfolgsrechnung, München 1988.

Wöhe, Günter: Bilanzierung und Bilanzpolitik, 7. Aufl., München 1987.