

Bilanzrecht

Kommentar zu den §§ 238 bis 342e HGB

von

Prof. Dr. Hans-Joachim Böcking, Dr. Marius Gros, Prof. Dr. Harald Wiedmann, Iris Helke, Sebastian Koch, Dr. Joachim Kölschbach, Dr. Anja Morawietz, Dr. Dirk Rabenhorst, Dr. Anne Schurbohm-Ebneth, Dr. Knut Tonne, Dr. Christoph Wallek, Daniel Worret

3. Auflage



Verlag C.H. Beck München 2014

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 406 59351 2

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

oder ein höherer zu erwartender Beschäftigungsgrad zugrunde zu legen.⁶⁵ Bei der Bewertung drohender Verluste sind Kosten- und Preissteigerungen zu berücksichtigen, die bis zur Beendigung des Schwebezustands zu erwarten sind.⁶⁶ Bereits angefallene, nicht aktivierte Aufwendungen sowie kalkulatorische Kosten oder ein Gewinnzuschlag sind in die Ermittlung der Drohverlustrückstellung nicht einzubeziehen.⁶⁷

Falls bereits **auftragsbezogene Vorräte** vorhanden sind, stellt sich die Frage, ob die Abwertung dieser Vorräte vor dem Ansatz einer Rückstellung vorzunehmen ist. Grundsätzlich sind Rückstellungen nicht eine Wertberichtigung für Aktiva. Aber soweit bereits Aktivwerte vorhanden sind, die dem Verlustauftrag zuzurechnen sind, müssen diese abgewertet werden.⁶⁸ Steuerlich wurde in der Vergangenheit jedoch die Auffassung vertreten, dass der Verlust nicht in der erwarteten Gesamthöhe zu berücksichtigen sei, sondern nur anteilig nach dem Fertigstellungsgrad als Teilwertabschreibung zulässig ist.⁶⁹ Der BFH hat in seinem Urteil vom 7.9.2005⁷⁰ zur Teilwertabschreibung von unfertigen Bauten auf fremden Grundstücken entschieden, dass diese dem Umlaufvermögen zuzuordnen und die antizipierten Verluste in voller Höhe als Teilwertabschreibung zulässig sind.⁷¹ Die Teilwertabschreibung hat im Umlaufvermögen demnach Vorrang gegenüber der (steuerrechtlich nicht zulässigen) Drohverlustrückstellung.

Dauerschuldverhältnisse: Da es sich um langfristige Sachverhalte handeln kann, sind insbesondere die Grundsätze zur Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen (dazu Rn. 18) und zur Abzinsung zu beachten (dazu Rn. 24 ff.). Die Bewertung bei Dauerbeschaffungsgeschäften kann sich grundsätzlich am Absatz- oder am Beschaffungsmarkt orientieren (vgl. § 249 Rn. 68).

Pensionsrückstellungen: Pensionsverpflichtungen sind in der Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags zu passivieren, sofern es sich nicht um wertpapiergebundene Pensionsverpflichtungen handelt, die zum beizulegenden Zeitwert der entsprechenden Wertpapiere anzusetzen sind (hierzu Rn. 48). Der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag wird unter Heranziehung der Regeln der Versicherungsmathematik ermittelt. Dies widerspricht nicht dem Einzelbewertungsgrundsatz, da auf diese Weise der individuelle Wert mit der größten Wahrscheinlichkeit ermittelt wird.⁷² Nach Abs. 2 sind Pensionsverpflichtungen abzuzinsen, sofern die Restlaufzeit mehr als ein Jahr beträgt (vgl. Rn. 24 f.). Liegen Vermögensgegenstände vor, die ausschließlich zur Deckung der Pensionsverpflichtungen dienen (Deckungsvermögen), sind diese unter bestimmten Voraussetzungen mit den entsprechenden Pensionsrückstellungen zu saldieren (vgl. § 246 Rn. 45; zur Bewertung des Deckungsvermögens vgl. Rn. 97 f.).

⁶⁵ IDWRS HFA 4 Rn. 36 f.

⁶⁶ Ähnlich IDWRS HFA 4 Rn. 38, wonach jedoch auch der ggf. niedrigere Umfang zu berücksichtigen ist. Vgl. dazu Erl. zu Rn. 17a.

⁶⁷ MüKoHGB/Ballwieser § 249 Rn. 70.

⁶⁸ MüKoHGB/Ballwieser § 249 Rn. 76; IDWRS HFA 4 Rn. 20 ff.; BeBiKo/Kozikowski/Schubert § 249 Rn. 68.

⁶⁹ BeBiKo/Kozikowski/Schubert § 249 Rn. 68 mwN.

⁷⁰ BFH E v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, WPg 2006, 105.

⁷¹ BeBiKo/Kozikowski/Roscher Rn. 524.

⁷² ADS Rn. 303 ff.; Haufe HGB/Bertram/Harth Rn. 69.

§ 253

3. Buch. 1. Abschnitt. Vorschriften für alle Kaufleute

- 38 Am Abschlussstichtag ist eine Bestandsaufnahme der Pensionszusagen durchzuführen. Es wird für zulässig angesehen, diese Bestandsaufnahme drei Monate vor oder zwei Monate nach dem Stichtag durchzuführen.⁷³ Für die handelsrechtliche Bewertung von Pensionsrückstellungen sind grundsätzlich künftig zu erwartende Lohn-, Gehalts- und Rententrends zu berücksichtigen, sofern diese hinreichend objektiviert sind (vgl. hierzu auch Erl. unter Rn. 18 in Bezug auf zukünftige Preis- und Kostensteigerungen).⁷⁴ Steuerrechtlich sind die Verhältnisse am Stichtag maßgeblich, dh. soweit Kostensteigerungen bereits sicher feststehen (zB Lohnerhöhung wirksam ab April des Folgejahres), sind diese im Rahmen der steuerrechtlichen Bewertung zu berücksichtigen, ansonsten erst, wenn sie wirksam geworden sind (R 6a Abs. 17 EStR und H 6a Abs. 17 EStH).⁷⁵
- 39 Der Wert der Pensionsrückstellungen wird insbesondere bestimmt durch den Zinssatz und biometrische Wahrscheinlichkeiten. Hinsichtlich des zu verwendenden Zinssatzes wird auf die Rn. 24 f. verwiesen.
- 40 Die biometrische Wahrscheinlichkeit setzt sich u.a. zusammen aus der Sterbewahrscheinlichkeit, dem Invaliditätsrisiko und der Berücksichtigung einer Zusage zur Zahlung von Witwen- bzw. Witwergeld.⁷⁶ Solche Wahrscheinlichkeiten sind eingeflossen in die zurzeit gültigen Richttafeln **2005 G** nach Prof. Dr. Klaus Heubeck, welche idR ohne betriebsindividuelle Modifikationen angewendet werden können.⁷⁷ Die Verwendung anderer Tabellen ist handelsrechtlich zulässig, wenn sie die Verpflichtung angemessen widerspiegeln.⁷⁸ Auf die Höhe der Rückstellung hat auch die Fluktuation der Mitarbeiter Einfluss, insbesondere wenn diese keine unverfallbaren Anwartschaften erworben haben. Eine pauschale Berücksichtigung der Fluktuation, wie dies steuerrechtlich durch die Bildung der Rückstellung erst ab Vollendung eines bestimmten Lebensalters durchgeführt wird (§ 6a EStG), ist handelsrechtlich seit der Einführung des BilMoG grundsätzlich nicht mehr zulässig.⁷⁹ Vielmehr ist die Fluktuation individuell für jedes Unternehmen, oder falls dies nicht mit vertretbarem Aufwand möglich ist, unter Heranziehung von Branchenwerten zu ermitteln.⁸⁰ Zu berücksichtigen ist auch das voraussichtliche Renteneintrittsalter, das sich in Abhängigkeit der Pensionierungsgewohnheiten erheblich von der vertraglichen oder gesetzlich vorgesehenen Altersgrenze unterscheiden kann.⁸¹
- 41 Die handelsrechtlichen Vorschriften schreiben kein bestimmtes versicherungstechnisches Bewertungsverfahren vor.⁸² Bei der Wahl sollte jedoch auf die verursachungs- und sachgerechte Verteilung des Aufwands aus der Zusage der Pensionsverpflichtung über den Zeitraum, in dem der Mitarbeiter seine

⁷³ BT-Drucks. 16/10067 S. 55; BeBiKo/Ellrott/Rhiel § 249 Rn. 169; IDW RS HFA 30 Rn. 65; WP-HdB E Rn. 232.

⁷⁴ Gelhausen/Fey/Kämpfer Kap. I Rn. 72 f.; Beck HdR/Scheffler B 233 Rn. 206.

⁷⁵ WP-HdB E Rn. 252; Schmidt/Kulosa § 6a EStG Rn. 57.

⁷⁶ Beck HdR/Scheffler B 233 Rn. 208.

⁷⁷ Haufe HGB/Bertram/Harth Rn. 70; BeBiKo/Ellrott/Rhiel § 249 Rn. 202.

⁷⁸ ADS Rn. 317; BeBiKo/Ellrott/Rhiel § 249 Rn. 202.

⁷⁹ Haufe HGB/Bertram/Harth Rn. 71; IDW RS HFA 30 Rn. 62; WP-HdB E Rn. 230; Gelhausen/Fey/Kämpfer Kap. I Rn. 78.

⁸⁰ IDW RS HFA 30 Rn. 62; Gelhausen/Fey/Kämpfer Kap. I Rn. 77, mit dem Hinweis, dass durch die Verwendung von Branchenwerten jedoch die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht beeinträchtigt werden darf.

⁸¹ ADS Rn. 319; Haufe HGB/Bertram/Harth Rn. 72; BeBiKo/Ellrott/Rhiel § 249 Rn. 202; IDW RS HFA 30 Rn. 62.

⁸² BT-Drucks. 16/10067 S. 56.

Leistung erbringt, geachtet werden.⁸³ Nach dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit nach § 252 Abs. 1 Nr. 6 ist die gewählte Bewertungsmethode stetig anzuwenden.⁸⁴ Für die **handelsrechtliche Bewertung** werden grundsätzlich folgende **finanzmathematischen Verfahren** als zulässig angesehen⁸⁵:

- Barwert der laufenden Pensionsleistungen,
- Barwert bei Anwartschaften auf laufende Pensionsleistungen oder einmalige Kapitalzahlung, wenn keine Gegenleistung mehr zu erwarten ist,
- Anwartschaftsbarwertverfahren (Projected-Unit-Credit-Methode iSd. IAS 19),
- modifiziertes bzw. versicherungstechnisches Teilwertverfahren, sofern keine vertraglichen Besonderheiten der Zusage vorliegen, die eine gleichmäßige Verteilung des Altersversorgungsaufwands über die gesamte Dienstzeit ausschließen,
- Gegenwartswert, berechnet ab dem Zeitpunkt der Pensionszusage.

Vor dem BilMoG durfte der gem. § 6a EStG zu ermittelnde Wert handelsrechtlich nicht unterschritten werden, war aber als Bewertungsuntergrenze zulässig.⁸⁶ Durch das BilMoG wurden die handelsrechtlichen Regelungen jedoch insbesondere in Bezug auf den Zinssatz (vgl. Rn. 24 f.) sowie die Einbeziehung von künftigen Lohn-, Gehalts- und Rententrends (vgl. Rn. 38) von den steuerlichen Vorschriften abgekoppelt. Seither unterscheiden sich die handelsrechtlichen Bewertungsparameter wesentlich von den steuerrechtlichen und somit kann das steuerrechtliche Teilwertverfahren handelsrechtlich – auch als Mindestwert – nicht weiter als zulässig angesehen werden.⁸⁷ Allerdings bedeutet dies nicht zwingend, dass ein vollständig gesondertes versicherungsmathematisches Gutachten für handelsrechtliche Zwecke eingeholt werden muss, unter Umständen reicht auch die Modifikation des steuerrechtlichen Gutachtens.⁸⁸

Soweit die Neuregelungen der Bewertungsvorschriften durch das BilMoG zu einer Erhöhung der Rückstellungen für laufende Pensionen oder Anwartschaften auf Pensionen führten, ist dieser Zuführungsbetrag spätestens zum 31. Dezember 2024 in jedem Geschäftsjahr zu mindestens einem Fünfzehntel anzusammeln (Art. 67 Abs. 1 S. 1 EGHGB).⁸⁹ Der Zuführungsbetrag muss nicht im Voraus durch einen Plan festgelegt sein, in den Grenzen des Art. 67 Abs. 1 S. 1 EGHGB können die Zuführungsbeträge zu jedem Stichtag frei festgelegt werden.⁹⁰ Hinsichtlich der mit den Übergangsvorschriften verbundenen Anhangangaben wird auf § 284 Rn. 5 verwiesen.

Das Anwartschaftsbarwertverfahren (Projected-Unit-Credit-Methode iSd. IAS 19) berücksichtigt nur den Barwert der bis zum Bilanzstichtag erdienten Pensionsansprüche unter Berücksichtigung künftiger Erhöhungen der Bemes-

⁸³ Haufe HGB/Bertram/Harth Rn. 73; Gelhausen/Fey/Kämpfer Kap. I Rn. 81; WP-HdB E Rn. 234.

⁸⁴ Gelhausen/Fey/Kämpfer Kap. I Rn. 82; BeBiKo/Ellrott/Rhiel § 249 Rn. 198.

⁸⁵ MüKoHGB/Ballwieser Rn. 76; BeBiKo/Ellrott/Rhiel § 249 Rn. 197 f.; Engbroks BetrAV 2008, S. 570; Gelhausen/Fey/Kämpfer Kap. I Rn. 81; IDW RS HFA 30 Rn. 62; Beck HdR/Scheffler B 233 Rn. 246 ff.; WP-HdB E Rn. 234.

⁸⁶ IDW/HFA 2/1988 (ersetzt durch IDW RS HFA 30).

⁸⁷ MüKoHGB/Ballwieser Rn. 74; Haufe HGB/Bertram/Harth Rn. 74; Gelhausen/Fey/Kämpfer Kap. I Rn. 69; IDW RS HFA 30 Rn. 63.

⁸⁸ BT-Drucks. 16/10067 S. 56; Gelhausen/Fey/Kämpfer Kap. I Rn. 78.

⁸⁹ Zu weiteren Übergangsvorschriften: IDW RS HFA 28 Rn. 41 ff.; Gelhausen/Fey/Kämpfer Kap. I Rn. 115 ff.

⁹⁰ IDW RS HFA 28 Rn. 44.

§ 253

3. Buch. 1. Abschnitt. Vorschriften für alle Kaufleute

sungsgrundlage. In Folgeperioden wird die Pensionsrückstellung – bei planmäßigem Verlauf – um den Zinsaufwand und den Barwert des neu erdienten Pensionsanspruchs erhöht.⁹¹ Das Anschaffungsbarwertverfahren führt stets zu handelsrechtlich zulässigen Werten der Pensionsverpflichtung.⁹² Die nach IAS 19 ermittelten Werte sind trotz Anwendung einer grundsätzlich gleichen Methode aufgrund unterschiedlicher Bewertungsparameter (insbesondere der angewendete Zinssatz) handelsrechtlich nicht ohne weiteres zulässig.⁹³

- 45 Der Teilwert einer Pensionsanwartschaft ergibt sich an einem bestimmten Abschlussstichtag, wenn die versicherungsmathematische Gleichverteilung nicht mit dem Zeitpunkt der Pensionszusage, sondern mit dem Dienst Eintritt beginnt. Daher ist, wenn die Pension zu einem Zeitpunkt nach dem Dienst Eintritt zugesagt wurde, eine Einmalrückstellung zu bilden, die diesen Zwischenzeitraum abdeckt. Die Erhöhungen der Leistungen werden auf das Jahr des Dienst Eintritts zurückbezogen und auf die Zeit zwischen Dienst Eintritt und Pensionierung verteilt.⁹⁴ Steuerlich ist ausschließlich das Teilwertverfahren zulässig.⁹⁵ Der Teilwert einer Pensionsanwartschaft vor Beendigung des Dienstverhältnisses ist in § 6a Abs. 3 Nr. 1 EStG als Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres abzüglich des Barwerts gleich bleibender Jahresbeträge (fiktiver Nettoprämien) nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag auf Basis eines früheren Dienst Eintritts definiert. Beim steuerlichen Teilwertverfahren ist zu beachten, dass bei einem Dienst Eintritt vor Vollendung des 27. Lebensjahres nicht der Dienst Eintritt, sondern das 27. Lebensjahr zugrunde gelegt wird.⁹⁶ Handelsrechtlich ist das Teilwertverfahren nur dann zulässig, wenn die Bewertungsparameter (insbesondere Berücksichtigung der Fluktuation) modifiziert werden⁹⁷ und wenn die vertraglichen Regelungen so ausgestaltet sind, dass eine Verteilung der Verpflichtung über die gesamte Dienstzeit sachgerecht ist.⁹⁸
- 46 Eine steuerliche Sonderregelung wird von der Finanzverwaltung gewährt, wenn eine Pensionsverpflichtung gegenüber einem Arbeitnehmer, der bisher in einem anderen Unternehmen tätig gewesen ist, unter gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten übernommen wird. In diesem Fall kann auch bei noch laufendem Dienstverhältnis der steuerliche Teilwert der Pensionsverpflichtung bis maximal zur Höhe des Barwerts der künftigen Pensionsleistungen angesetzt werden, soweit in mindestens entsprechender Höhe Vermögenswerte mit übergegangen sind (R 6a Abs. 13 EStR).
- 47 Beim Gegenwartswertverfahren wird der notwendige Betrag wie bei dem versicherungsmathematischen Teilwertverfahren gleichmäßig verteilt. Dabei erstreckt sich der Zeitraum im Unterschied zum Teilwertverfahren jedoch über die Zeit von der Pensionszusage bis zum Pensionseintritt. Bei einer Erhöhung der Zusage wird der Betrag im Gegensatz zum Teilwertverfahren (vgl. Rn. 45) auf die Zeit von der Erhöhung bis zum Pensionseintritt verteilt.⁹⁹

⁹¹ Beck HdR/Scheffler B 233 Rn. 254; ausführlich zum Anwartschaftsbarwertverfahren: Dernberger/Matthias, BetrAV 2008, S. 571 ff.

⁹² BeBiKo/Ellrott/Rhiel § 249 Rn. 198.

⁹³ WP-HdB E Rn. 235.

⁹⁴ MüKoHGB/Ballwieser Rn. 77; Beck HdR/Scheffler B 233 Rn. 253.

⁹⁵ Beck HdR/Scheffler B 233 Rn. 250.

⁹⁶ Beck HdR/Scheffler B 233 Rn. 251; Schmidt/Weber-Grellet § 6a EStG Rn. 53, 43.

⁹⁷ Hierzu ausführlich Engbroks BetrAV 2008, 568 ff.

⁹⁸ Haufe HGB/Bertram/Harth Rn. 75; BeBiKo/Ellrott/Rhiel § 249 Rn. 198.

⁹⁹ MüKoHGB/Ballwieser Rn. 77 f.; Beck HdR/Scheffler B 233 Rn. 249.

Wertpapiergebundene Pensionszusagen: Soweit sich die Höhe von 48 Altersversorgungsverpflichtungen ausschließlich nach dem beizulegenden Zeitwert von Wertpapieren im Sinn des § 266 Abs. 2 A. III. 5 bestimmt (sog. wertpapiergebundene Pensionszusagen), sind gem. Abs. 1 S. 3 die für diese Verpflichtungen zu bildenden Pensionsrückstellungen zum beizulegenden Zeitwert dieser Wertpapiere anzusetzen, soweit er einen garantierten Mindestbetrag übersteigt. Obschon der Gesetzeswortlaut nur Altersversorgungsverpflichtungen erwähnt, ist nach Auffassung des IDW RS HFA 30 die Vorschrift auch auf **vergleichbare langfristige Verpflichtungen** anwendbar.¹⁰⁰ Wertpapiere im Sinne des § 266 Abs. 2 A. III. 5 sind zB Aktien, Fondsanteile, Schuldverschreibungen, Optionsscheine oder Wandelschuldverschreibungen (vgl. auch § 266 Rn. 23).¹⁰¹ Die Anforderungen des Abs. 1 S. 3 setzen nicht voraus, dass sich die Wertpapiere tatsächlich im Bestand des Unternehmens befinden. Der Verweis auf § 266 Abs. 2 A. III. 5 bezieht sich auf den Wertpapierbegriff, nicht jedoch auf die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen. Eine fiktive Unterlegung ist somit ausreichend.¹⁰² Nach hM liegt eine wertpapiergebundene Pensionszusage auch dann vor, wenn sich die Höhe der Verpflichtung nach dem beizulegenden Zeitwert einer **Rückdeckungsversicherung** bemisst, obwohl Rückdeckungsversicherungen formal keine Wertpapiere iSv. § 266 Abs. 2 A. III. 5 sind. Der Wert einer Rückdeckungsversicherung bemisst sich allerdings ganz überwiegend nach der Wertentwicklung der Kapitalanlagen des Versicherungsunternehmens und somit ist Abs. 1 S. 3 analog anzuwenden.¹⁰³ Zu der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts der Wertpapiere wird auf § 255 Rn. 73 ff. verwiesen. Der beizulegende Zeitwert der Wertpapiere ist für die Bewertung der Pensionsverpflichtung nur maßgebend, soweit dieser einen **garantierten Mindestbetrag** übersteigt, ansonsten ist der Barwert des Erfüllungsbetrags der Pensionsverpflichtung zu passivieren.¹⁰⁴ Dieser Mindestbetrag ist nach den handelsrechtlich zulässigen Bewertungsverfahren des notwendigen Erfüllungsbetrags zu ermitteln (vgl. hierzu Rn. 40 ff.).¹⁰⁵

Falls die Wertpapiere Deckungsvermögen iSv. § 246 Abs. 2 darstellen, sind 49 diese mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten (vgl. Rn. 98) und mit den entsprechenden Altersversorgungsverpflichtungen zu verrechnen (vgl. § 246 Rn. 45). **Kleinstkapitalgesellschaften** iSv. § 264a dürfen eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert nicht vornehmen, sofern sie bestimmte Erleichterungen in Anspruch nehmen (vgl. hierzu Rn. 127 f.).

Mittelbare Pensionsverpflichtungen: Wenn Unternehmen zur Deckung 50 der Pensionsverpflichtung Unterstützungskassen einschalten, reicht wegen des nach § 4d EStG zu engen Dotierungsrahmens das Kassenvermögen idR nicht aus, um die Pensionsansprüche zu decken.¹⁰⁶ Da das Unternehmen selbst unmittelbar aus der Pensionszusage verpflichtet ist, muss es die Deckungslücke

¹⁰⁰ IDW RS HFA 30 Rn. 77; BeBiKo/Ellrott/Rhiel § 249 Rn. 204; Baumbach/Hopt/Merkt Rn. 3.

¹⁰¹ BT-Drucks. 16/12407 S. 85; Haufe HGB/Bertram/Harth Rn. 90; IDW RS HFA 30 Rn. 73.

¹⁰² Haufe HGB/Bertram/Harth Rn. 45; IDW RS HFA 30 Rn. 72.

¹⁰³ Haufe HGB/Bertram/Harth Rn. 95; BeBiKo/Ellrott/Rhiel § 249 Rn. 204; IDW RS HFA 30 Rn. 74; WP-HdB E Rn. 236.

¹⁰⁴ Beck HdR/Scheffler B 233 Rn. 231.

¹⁰⁵ Haufe HGB/Bertram/Harth Rn. 96; IDW RS HFA 30 Rn. 71; Beck HdR/Scheffler B 233 Rn. 231; WP-HdB E Rn. 237.

¹⁰⁶ ADS Rn. 333.

§ 253

3. Buch. 1. Abschnitt. Vorschriften für alle Kaufleute

ausgleichen. Die Deckungslücke ergibt sich aus der Differenz zwischen dem notwendigen Erfüllungsbetrag der Pensionsverpflichtungen nach Abs. 1 S. 2 und dem beizulegenden Zeitwert des Vermögens der Versorgungseinrichtung.¹⁰⁷ Handelsrechtlich besteht für diese Differenz ein Passivierungswahlrecht nach Art. 28 Abs. 1 S. 2 EGHGB. Die Deckungslücke ist, wenn keine Rückstellung gebildet wird, von Kapitalgesellschaften im Anhang anzugeben (Art. 28 Abs. 2 EGHGB). Steuerrechtlich ist eine entsprechende Rückstellung nicht anerkannt.¹⁰⁸ Hinsichtlich Contractual Trust Arrangements (CTA), wird auf § 249 Rn. 38 verwiesen.

III. Bewertung des Anlagevermögens (Abs. 1 S. 1 und 4, Abs. 3)

- 51 **1. Planmäßige Abschreibungen. a) Allgemeines.** Für **Vermögensgegenstände des Anlagevermögens**, deren **Nutzung zeitlich begrenzt** ist, schreibt Abs. 3 S. 1 **zwingend** die Verminderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten um **planmäßige Abschreibungen** vor. Insbesondere kommt es nicht darauf an, ob den Abschreibungen eine tatsächliche Wertminderung in der betreffenden Höhe gegenübersteht. So sind die planmäßigen Abschreibungen auch dann fortzuführen, wenn der beizulegende Wert gleich geblieben oder gestiegen ist. Darin kommt zum Ausdruck, dass die planmäßige Abschreibung weniger der Wertermittlung des Anlagevermögens zum Abschlussstichtag als vielmehr der **Periodisierung der angefallenen Ausgaben** dient.¹⁰⁹
- 52 Eine zeitlich begrenzte Nutzung liegt immer dann vor, wenn Vermögensgegenstände der **technischen oder wirtschaftlichen Abnutzung**, dem **Verbrauch** oder der **Ausbeutung** unterliegen.¹¹⁰ Insbesondere für immaterielle Vermögensgegenstände tritt die **gesetzliche oder vertragliche Regelung der Nutzungsdauer** als Kriterium für eine zeitliche Begrenzung der Nutzungsdauer hinzu (zur Nutzungsdauerschätzung siehe Rn. 73 ff.).¹¹¹ Die handelsrechtliche Terminologie „zeitlich begrenzte Nutzung“ entspricht inhaltlich der steuerlichen Begriffsbestimmung „der Abnutzung unterliegend“. Hinsichtlich der zeitlich begrenzten Nutzung muss die Begrenzung im Vermögensgegenstand angelegt sein; unerheblich ist, ob die Nutzung im Unternehmen nur für einen bestimmten Zeitraum vorgesehen ist.¹¹² Keiner Abnutzung, die eine planmäßige Abschreibung erfordert, unterliegen geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau, Grundstücke, außer wenn auszubeutende Bodenschätze untrennbar mit dem Grundstück verbunden sind, und Finanzanlagen.¹¹³ Darüber hinaus sind einige Sonderfälle zu beachten, bei denen grundsätzlich abschreibungsfähige Vermögensgegenstände dennoch nicht planmäßig abgeschrieben werden, da zu vermuten ist, dass sie keinem Wertverzehr unterliegen. Hierunter fallen etwa Kunstwerke, Sammlungs- und Anschauungsobjekte, soweit diese nicht in Gebrauch sind.¹¹⁴

¹⁰⁷ ADS Rn. 333; IDW RS HFA 30 Rn. 78; BeBiKo/Ellrott/Rhiel § 249 Rn. 206; WP-HdB E Rn. 225.

¹⁰⁸ ADS Rn. 333; Schmidt/Weber-Grellet § 6a EStG Rn. 5.

¹⁰⁹ ADS Rn. 342 f.; HdR/Brösel/Olbrich Rn. 438.

¹¹⁰ ADS Rn. 355; BeBiKo/Kozikowski/Roscher/Andrejewski Rn. 213.

¹¹¹ ADS Rn. 356 f.; HdR/Brösel/Olbrich Rn. 434 f.

¹¹² ADS Rn. 355; BeBiKo/Kozikowski/Roscher/Andrejewski Rn. 212; Hofbauer/Kupsch/Wöhlgenmuth Rn. 148.

¹¹³ ADS Rn. 357.

¹¹⁴ ADS Rn. 357; BeBiKo/Kozikowski/Roscher/Andrejewski Rn. 214 mit Verweis auf die BFH-Rspr.

Die Verpflichtung zur planmäßigen Abschreibung bedeutet insbesondere, dass die jährlichen Abschreibungsbeträge nicht im Ermessen des Bilanzierenden stehen, sondern mit der Entscheidung für ein Abschreibungsverfahren und eine Nutzungsdauer (bei leistungsabhängigen Abschreibungen: mit der Schätzung der erzielbaren Gesamtleistung für den Zeitraum der Nutzung) grundsätzlich verbindlich festgelegt sind.¹¹⁵ Eine Änderung dieses Abschreibungsplans ist nur über § 252 Abs. 2 möglich, sofern Gründe vorliegen, die ein Abgehen von der Methodenstetigkeit iSv. § 252 Abs. 1 Nr. 6 rechtfertigen.¹¹⁶ Durch den **Abschreibungsplan** sind zunächst die **Mindestabschreibungsbeträge** festgelegt.¹¹⁷ Darüber hinausgehende Wertminderungen, die zu Beginn der Nutzung nicht absehbar waren und deshalb keine Berücksichtigung im Abschreibungsplan finden konnten, sind erforderlichenfalls durch außerplanmäßige Abschreibungen zu berücksichtigen.

Ausgangsbasis für die planmäßigen Abschreibungen sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten iSv. § 255. Zum Umfang der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vgl. Erläuterungen zu § 255. Eine Orientierung an den Wiederbeschaffungskosten zum Zweck der Substanzerhaltung kommt auf Grund der eindeutigen Entscheidung des Gesetzgebers nicht in Betracht.¹¹⁸

Steuerlich sind planmäßige Abschreibungen bei Wirtschaftsgütern vorzunehmen, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt und die einer wirtschaftlichen oder technischen Abnutzung unterliegen (Absetzung für Abnutzung). Dies gilt auch für immaterielle Wirtschaftsgüter wie zB Warenzeichen und Arzneimittelzulassungen.¹¹⁹ Die Zulässigkeit der Absetzung für Abnutzung auf Geschäfts- oder Firmenwerte ist gesetzlich normiert. Absetzungen für Substanzverringerung sind bei Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen, zulässig (§ 7 Abs. 6 EStG).

Bemessungsgrundlage für die steuerliche AfA sind grundsätzlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten.¹²⁰

b) Abschreibungsverfahren. Das Gesetz schreibt kein Abschreibungsverfahren als verpflichtend vor; stattdessen ist die Zulässigkeit unter Rückgriff auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu prüfen.¹²¹ Grundsätzlich wäre der Abschreibungsverlauf mit den durch den Einsatz des Anlagegegenstands im betrieblichen Geschehen erzielten Erträgen zu synchronisieren. Der Wertverzehr würde somit parallel mit den durch die Nutzung erzielten Erträgen eintreten. Dieser Gleichlauf wird jedoch aus zwei Gründen regelmäßig nicht zu erreichen sein: Zum einen fehlt es an eindeutigen Zuordnungskriterien bestimmter Erträge im Verhältnis zum Einsatz von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens. Zum anderen ist bei Festlegung des Abschreibungsplans zu Beginn der Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstands häufig

¹¹⁵ ADS Rn. 362; Hofbauer/Kupsch/Wöhlgemuth Rn. 149 f.

¹¹⁶ ADS Rn. 418; Hofbauer/Kupsch/Wöhlgemuth Rn. 202 ff.

¹¹⁷ ADS Rn. 362 ff.

¹¹⁸ HdR/Brösel/Olbrich Rn. 452; Hofbauer/Kupsch/Wöhlgemuth Rn. 152 ff.

¹¹⁹ Schmidt/Kulosa § 7 EStG Rn. 29 f.

¹²⁰ Zu Einzelfragen zum steuerlichen Anschaffungskostenbegriff s. Schmidt/Kulosa § 6 EStG Rn. 31 ff.; zu Einzelfragen zum steuerlichen Herstellungskostenbegriff s. Schmidt/Kulosa § 6 EStG Rn. 151 ff.

¹²¹ BeBiKo/Kozikowski/Roscher/Andrejewski Rn. 238 ff.; Beck HdR/Nordmeyer/Göbel B 212 Rn. 153.

§ 253

3. Buch. 1. Abschnitt. Vorschriften für alle Kaufleute

nicht abzusehen, wie hoch das Nutzenpotenzial insgesamt ist und wie es sich über den Zeitraum der Nutzung verteilt.¹²²

- 58 Insoweit stellen alle **Abschreibungsmethoden typisierende Vereinfachungsverfahren** dar. In der Praxis sind ganz überwiegend die **lineare** und die **degressive Abschreibung vorherrschend**. Deutlich seltener sind **leistungsabhängige Abschreibungsverfahren**, die sich an der tatsächlichen Inanspruchnahme orientieren. Für eine **progressive Abschreibung** werden sich nur wenige Anwendungsfälle finden, in denen der Nutzenverlauf steigende Abschreibungsbeträge rechtfertigt.¹²³ Die letztendlich gewählte Abschreibungsmethode darf nicht in offensichtlichem Gegensatz zum tatsächlichen Nutzenverlauf stehen. In der Regel wird bei der linearen und der degressiven Abschreibung sowie einer leistungsabhängigen Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten davon auszugehen sein, dass diese Voraussetzung erfüllt ist.
- 59 Steuerlich sind Absetzungen für Abnutzung grundsätzlich linear vorzunehmen (§ 7 Abs. 1 EStG). Die degressive AfA wurde für Wirtschaftsgüter, die nach dem 1.1.2011 angeschafft wurden, abgeschafft.¹²⁴ Wirtschaftsgüter die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 angeschafft wurden können jedoch weiterhin der degressiven AfA unterliegen (§ 7 Abs. 2 S. 1 EStG). Bei einem Wechsel der AfA-Methode kommt nur der Übergang von der degressiven zur linearen AfA in Betracht.¹²⁵ AfA nach Maßgabe der Leistung kann bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vorgenommen werden, deren Leistung in der Regel erheblich schwankt und deren Verschleiß dementsprechend wesentliche Unterschiede aufweist (R 7.4 Abs. 5 EStR).
- 60 Die **lineare Abschreibung** ist dadurch gekennzeichnet, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten – ggf. unter Berücksichtigung eines am Ende der Nutzungsdauer zu erwartenden Restwertes (vgl. Rn. 66) – in **gleichen Jahresbeträgen** über die Nutzungsdauer verteilt werden. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass selbst ein gleichmäßiger Nutzenverlauf nicht unbedingt durch eine lineare Abschreibung zutreffend erfasst wird, da gegen Ende der Nutzungsdauer häufig höhere Reparatur- und Instandhaltungsaufwendungen anfallen.¹²⁶
- 61 Bei Gebäuden ist steuerlich die Bemessung der linearen AfA nach typisierten Vomhundertsätzen vorzunehmen. Nur wenn die tatsächliche Nutzungsdauer eines Gebäudes weniger als die den typisierten Vomhundertsätzen entsprechende Nutzungsdauer beträgt, können die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechenden Absetzungen für Abnutzungen vorgenommen werden (§ 7 Abs. 4 EStG). Die Absicht, ein zunächst noch genutztes Gebäude abzuberechnen oder zu veräußern, rechtfertigt es nicht, eine kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes zugrunde zu legen. Eine Verkürzung der Nutzungsdauer kann erst angenommen werden, wenn die Gebäudeabbruchvorbereitungen soweit gediehen sind, dass die weitere Nutzung in der bisherigen oder einer anderen Weise so gut wie ausgeschlossen ist (H 7.4 EStH).

¹²² Hofbauer/Kupsch/Wöhlgemuth Rn. 179.

¹²³ WP-HdB E Rn. 385; HdR/Brösel/Olbrich Rn. 484; Hofbauer/Kupsch/Wöhlgemuth Rn. 191 f. mit Beispielen.

¹²⁴ Schmidt/Kulosa § 7 EStG Rn. 130, mit dem Hinweis, dass damit zu rechnen sei, dass der Gesetzgeber diese in der nächsten konjunkturellen Schwächephase wieder einsetzen könnte.

¹²⁵ Schmidt/Kulosa § 7 EStG Rn. 137.

¹²⁶ HdR/Brösel/Olbrich Rn. 480; Hofbauer/Kupsch/Wöhlgemuth Rn. 183.