

# **Rückstellungsrichtlinie der Stadt ..... für die Eröffnungs- und Folgebilanzen**

## **Inhaltsverzeichnis**

- 1. Grundlagen**
  - 1.1. Gesetzliche Grundlagen**
  - 1.2. Arten von Rückstellungen nach § 249 HGB**
  - 1.3. Ergänzende Regelungen durch KomHKV und BewertL**
  - 1.4. Einschränkung von HGB-Bilanzierungswahlrechten durch KomHKV**
  - 1.5. Ansatz und Bewertung von Rückstellungen**
- 2. Pensionsrückstellungen**
- 3. Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung**
- 4. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten**
- 5. Drohverlustrückstellungen**
- 6. Inkrafttreten**

## 1. Grundlagen

### 1.1. Gesetzliche Grundlagen

° Regelungen zur Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen finden sich in folgenden

Gesetzen und Verordnungen:

- ▶ Handelsrechtlichen Vorschriften des § 249 HGB als Grundlage,
- ▶ Entwurf Gemeindehaushaltsverordnung zur Doppik des Landes Brandenburg,
- ▶ Bewertungsleitfaden für das Land Brandenburg,
- ▶ Kommentierungen sowie BFH-Rechtsprechung.

### 1.2. Arten von Rückstellungen nach § 249 HGB

- Rückstellungsgebote:
  - ▶ Für ungewisse Verbindlichkeiten,
  - ▶ für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften,
  - ▶ für im HJ unterlassene Instandhaltung, die in den folgenden HJ innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden,
  - ▶ für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtungen.
- Rückstellungswahlrechte:
  - ▶ Für im HJ unterlassene Instandhaltung, die in den folgenden HJ innerhalb von drei bis zwölf Monaten nachgeholt werden.
- Rückstellungsverbot:
  - ▶ Für alle anderen Sachverhalte.

### 1.3. Ergänzende Regelungen durch KomHKV und BewertL

- Grundsätzlich werden die rückstellungspflichtigen Sachverhalte auf die Bedürfnisse des öffentlichen Sektors angepasst.
- Wahlrechte sollen einheitlich ausgeübt werden, dient der besseren Vergleichbarkeit zwischen den Einheiten und soll Spielräume einschränken.
- Berücksichtigt besondere Zielsetzung des Jahresabschlusses, da keine Steuerbilanz erstellt werden muss.
- Einteilung in folgende Gruppen:
  - ▶ Pensionen und ähnliche Verpflichtungen,
  - ▶ Ungewisse Verbindlichkeiten,

„Die in diesem Dokument enthaltenen Informationen („Informationen“) wurden von der CAPVERIANT GmbH, München („CAPVERIANT“), weder erstellt noch überprüft. Die Informationen dienen weder der Rechts- oder Steuerberatung noch der Anlageberatung, noch erbringt CAPVERIANT überhaupt Rechts-, Steuer- oder Anlageberatungsleistungen. CAPVERIANT übernimmt daher keinerlei Haftung für den Inhalt der Informationen und CAPVERIANT ist auch nicht verpflichtet, die Informationen zu aktualisieren, zu vervollständigen oder zu korrigieren. Nicht CAPVERIANT, sondern der jeweilige Empfänger der Informationen ist somit dafür verantwortlich, die Informationen zu verifizieren, u.a. ob sie für ihn und die konkret von ihm verfolgten Zwecke geeignet, angemessen und ausreichend sind; ggf. sollte der Empfänger qualifizierte Rechts-, Steuer-, Anlage- und sonstige Berater hinzuziehen.“

- ▶ Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften,
- ▶ Sonstige Rückstellungen.

#### **1.4. Einschränkung von HGB-Bilanzierungswahlrechten durch KomHKV**

- Wahlrecht für Rückstellungen für im HJ unterlassene Instandhaltung, die in den folgenden Haushaltsjahr innerhalb von drei bis zwölf Monaten nachgeholt werden,  
Lt. KomHKV Passivierungsgebot.
- Rückstellungen für bestimmte der Vergangenheit zuzuordnenden Aufwendungen (Aufwandsrückstellungen),  
Lt. KomHKV Passivierungsgebot.
- Rückstellungen für so genannte Altzusagen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen,  
Lt. KomHKV Passivierungsgebot.
- Rückstellungen für mittelbare Pensionszusagen,  
Lt. KomHKV Passivierungsverbot.

#### **1.5. Ansatz und Bewertung von Rückstellungen**

- Schwierigkeiten bei der Bewertung (z. B. Ungewissheit eines Prozessausgangs) dürfen nicht zur Unterlassung notwendiger Rückstellungen führen.
- Allgemeine Risiken dürfen jedoch nicht berücksichtigt werden, auch nicht als Pauschalrückstellung.
- Die Rückstellungen sind in jedem Jahr auf ihre Zulässigkeit zu untersuchen. Eine Auflösung kommt nur in Betracht, soweit der Grund für die Rückstellung entfallen ist.

## **2. Pensionsverpflichtungen**

### **Bilanzierung von Versorgungszusagen an Beamte in der Bilanz**

- Die besonderen Regelungen des Landes Brandenburg unterscheiden für Zwecke der Bilanzierung nicht zwischen Neuzusagen und Altzusagen bei beamtenrechtlichen Versorgungszusagen. Es besteht immer eine Passivierungspflicht.
- Passivierungspflicht gilt auch für Ansprüche der Hinterbliebenen.

- Bewertung erfolgt nach versicherungsmathematischen Grundsätzen im so genannten modifizierten Teilwertverfahren in Anlehnung an § 6a EStG. Rechnungszinsfuß soll abweichend 5% betragen. Weitere Parameter sind Lebenserwartung der Pensionsberechtigten (Sterbetafeln), Fluktuationsrate u. ä.
- Einmal gebildete Pensionsrückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, wenn die Verpflichtung nicht mehr existiert; **Auflösungsverbot**.

### 3. Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung

#### Rückstellungen für im Haushaltsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung

- HGB-Rückstellungspflicht besteht für im HJ unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, sofern sie im folgenden HJ innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden. Passivierungspflichtige Rückstellungen sind ebenfalls in der Steuerbilanz anzusetzen. HGB-Rückstellungswahlrecht, wenn die Aufwendungen innerhalb der darauf folgenden neun Monate nachgeholt werden.
- BewertL bestimmt Passivierungspflicht für alle innerhalb eines Jahres nachgeholten Aufwendungen für Instandhaltung.
- Die Bildung der Rückstellungen ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:
  - ▶ unterlassener Aufwand,
  - ▶ Aufwand grds. im Haushaltsjahr, für das bilanziert wird,
  - ▶ die Arbeiten müssen innerhalb von drei Monaten oder im folgenden Haushaltsjahr vollständig nachgeholt (beendet) werden.
- Entgegen der privatwirtschaftlichen Zuordnung wird die Rückstellung für unterlassene Instandhaltung nicht als Aufwandsrückstellung klassifiziert sondern unter den ungewissen Verbindlichkeiten subsumiert.
- Für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen sind Rückstellungen anzusetzen, wenn die Nachholung der Instandhaltung im nachfolgenden Haushaltsjahr beabsichtigt ist und die Instandhaltung als bisher unterlassen bewertet werden muss.
- Die vorgesehenen Maßnahmen müssen am Bilanzstichtag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sein.
- Grundsätzlich sind im VJ gebildete Rückstellungen, die im folgenden HJ nicht in Anspruch genommen wurden, aufzulösen.
- Zu den unterlassenen Aufwendungen können gehören, Instandhaltung, wiederkehrende Instandsetzungsmaßnahmen, Wartung und Inspektion von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens.

„Die in diesem Dokument enthaltenen Informationen („Informationen“) wurden von der CAPVERIANT GmbH, München („CAPVERIANT“), weder erstellt noch überprüft. Die Informationen dienen weder der Rechts- oder Steuerberatung noch der Anlageberatung, noch erbringt CAPVERIANT überhaupt Rechts-, Steuer- oder Anlageberatungsleistungen. CAPVERIANT übernimmt daher keinerlei Haftung für den Inhalt der Informationen und CAPVERIANT ist auch nicht verpflichtet, die Informationen zu aktualisieren, zu vervollständigen oder zu korrigieren. Nicht CAPVERIANT, sondern der jeweilige Empfänger der Informationen ist somit dafür verantwortlich, die Informationen zu verifizieren, u.a. ob sie für ihn und die konkret von ihm verfolgten Zwecke geeignet, angemessen und ausreichend sind; ggf. sollte der Empfänger qualifizierte Rechts-, Steuer-, Anlage- und sonstige Berater hinzuziehen.“

- Instandsetzung sind alle Maßnahmen der Verschleißbeseitigung mit dem Ziel, den ursprünglichen Zustand wieder herzustellen.
- Wartung sind alle Maßnahmen, die der vorbeugenden Verschleißhemmung dienen.
- Inspektion ist die regelmäßige Feststellung des Grades der Leistungsfähigkeit bzw. des eingetretenen Verschleißes von Anlagen.

#### 4. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

- Ansatzvoraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten:
  - ▶ Verpflichtung gegenüber einem (unbekannten) Dritten
  - ▶ Rechtliche Entstehung und wirtschaftliche Verursachung
  - ▶ Ungewissheit über Bestehen, Entstehen und/oder Höhe der Verbindlichkeit
- Beispiele für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten:
  - ▶ Abfallbeseitigung und –recycling
  - ▶ Abrechnungsverpflichtungen
  - ▶ Altersteilzeit
  - ▶ Berufsgenossenschaftsbeiträge
  - ▶ Ausstehende Rechnungen
  - ▶ Finanzausgleich
  - ▶ Haftungsrisiken
  - ▶ Jahresabschluss- und Prüfungskosten
  - ▶ Betriebskostenabrechnung
  - ▶ Gebührenüberdeckung
  - ▶ Prozessrisiken
  - ▶ Restitution
  - ▶ Tantiemen, Gratifikationen u. ä.
  - ▶ Umweltschutz
  - ▶ Urlaubs-, Arbeitszeitguthaben
  - ▶ etc.

#### 5. Drohverlustrückstellungen

##### Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

- Die Drohverlustrückstellung ist ein Unterfall der Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten.
- Schwebende Geschäfte sind eigentlich bilanzierungsfähig, Ausnahme wenn Verlust droht.

- Voraussetzung für die Rückstellungsbildung ist, dass aus dem schwebenden Geschäft ein Verlust droht: Ein schwebendes Geschäft führt zu einem Verlust, wenn der Wert der zu erbringenden Leistung den Wert der zu empfangenden Leistung übersteigt.
- Drohen bedeutet, dass Anzeichen dafür gegeben sein müssen, die den Eintritt eines Verlustes im konkreten Fall als ernsthaft bevorstehend erscheinen lassen.
- Für die Frage, ob am Bilanzstichtag ein Verlust droht, können drei verschiedene Kriterien angelegt werden:
  - ▶ Ganzheitsbetrachtung
  - ▶ Restwertbetrachtung
  - ▶ Zukunftsbetrachtung
- Zeitpunkt der Bilanzierung:
  - ▶ Drohverlustrückstellungen sind zu bilden, wenn mit dem Eintritt eines Verlustes ernsthaft zu rechnen ist. Positive und negative Erwartungen sind ggf. miteinander zu verrechnen.
- Arten von schwebenden Geschäften:
  - ▶ Beschaffungsgeschäfte
  - ▶ Absatzgeschäfte
  - ▶ Dauerrechtsverhältnisse (insbesondere Miet- und Leasingverträge)

## 6. Inkrafttreten

Diese Rückstellungsrichtlinie tritt am ..... in Kraft.

Datum

Bürgermeister