

Graf Treuhand GmbH Lortzingstraße 37 01307 Dresden

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e.V.  
PF 32 05 80  
40420 Düsseldorf

Dresden, 05.04.2011  
20044 / ML / 00006W7E doc  
Bei Rückantwort bitte stets angeben!  
Ihr Ansprechpartner: Herr Litta

**Anmerkungen, Änderungsvorschläge zur Facharbeit  
IDW ERS HFA 17 n.F. vom 23.07.2010**

Sehr geehrte Damen und Herren,

zur IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: „Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss“ (IDW ERS HFA 17 n.F.) möchten wir wie folgt Stellung nehmen:

In Textziffer 13 wird explizit die Rückstellung für die Vergütung eines Insolvenzverwalters genannt. Demzufolge wäre die Rückstellung bereits in dem Jahresabschluss zu passivieren, in dem die Bilanzierung unter Abkehr vom Going-Concern-Prinzip zu erfolgen hat. Das ist insbesondere bei Vorliegen von Zahlungsunfähigkeit und/oder Überschuldung der Fall, wenn keine Anzeichen dafür bestehen, dass diese Insolvenzantragsgründe durch geeignete Maßnahmen beseitigt werden können. Als Prognosezeitraum für die Beurteilung der Annahme der Unternehmensfortführung ist von einem Zeitraum von mindestens 12 Monaten auszugehen, gerechnet vom Abschlussstichtag des Geschäftsjahres (IDW PS 270, Tz. 8).

Die Abkehr vom Going-Concern-Prinzip hat nach dem Gesetzestext nur Auswirkungen auf die anzuwendenden Bewertungsregeln (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB, IDW PS 270, Tz. 6), nicht jedoch auf die Ansatzvorschriften. So ist in den §§ 71 Abs. 2 GmbHG, 270 Abs. 2 AktG geregelt, dass auf die Liquidationseröffnungsbilanz die Vorschriften über den Jahresabschluss entsprechend anzuwenden sind.

Auch wenn man Textziffer 1 folgt und Auswirkungen auf die Ansatzvorschriften bei Wegfall des Going-Concern-Prinzip nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung annimmt, müssen sich diese abweichenden Vorschriften erst einmal herausgebildet haben. Nach Durchsicht des wesentlichen handelsrechtlichen Schrifttums konnten wir nicht feststellen, dass dies für die Kosten des Insolvenzverfahrens gilt. Nach unserer Auffassung ist auch in diesem Fall bei Abkehr vom Going-Concern-Prinzip nach den allgemeinen Ansatzvorschriften zu verfahren.

Graf Treuhand GmbH

Geschäftsführer

Lortzingstraße 37, 01307 Dresden  
Niederlassungsleiter/in:  
WP/StB Dipl.-Oec. Angelika Perret  
Telefon 0351 31669-30  
Telefax 0351 31669-55  
E-Mail: mail@graf-treuhand.de

Commerzbank Dresden  
BLZ 850 400 00  
Kto.-Nr 251 15 33

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

WP/StB Dipl.-Oec. Angelika Perret  
WP/StB Dipl.-Kfm. Mario Litta  
WP/StB Dipl.-Kfm. Martin Lorenz

Sitz: Dresden AG Dresden HRB 16210  
www.graf-treuhand.de

Rückstellungen sind nach § 249 Abs. 1 HGB für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sowie für die unter Abs. 1 Nrn. 1 und 2 genannten Rückstellungen zu bilden. Für andere als die unter Abs. 1 genannten Zwecke dürfen Rückstellungen gem. § 249 Abs. 2 Satz 1 HGB nicht gebildet werden. Dieses Ansatzverbot gilt auch für die Liquidationseröffnungsbilanz.

Ob die Rückstellung für die Vergütung des Insolvenzverwalters bereits an dem Abschlussstichtag zu passivieren ist, an dem erstmals nicht mehr von der Going-Concern-Prämisse auszugehen ist, ist aus unserer Sicht daher zunächst nach den allgemeinen Ansatzvorschriften des HGB zu entscheiden.

Nach § 249 HGB sind zunächst Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren. Eine (ungewisse) Verbindlichkeit ist dann zu passivieren, wenn sie am Bilanzstichtag *rechtlich* wirksam entstanden (jetzt auch § 246 Abs. 1, S. 3 n.F.) *oder wirtschaftlich* verursacht ist und eine wirtschaftliche Belastung darstellt. Fallen diese Zeitpunkte auseinander, ist bilanzrechtlich der frühere entscheidend. Auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Verpflichtung kommt es nicht an.<sup>1</sup>

Voraussetzung für das (künftige) Entstehen von Aufwendungen für einen Insolvenzverwalter ist zunächst einmal, dass ein (zulässiger) Insolvenzantrag gestellt wird und auf Grund dieses Eröffnungsantrags ein Insolvenzverfahren eröffnet wird. Die Höhe der Vergütung des Insolvenzverwalters richtet sich sodann nach der Höhe der Teilungsmasse, nach diversen Erhöhungsfaktoren, etc. Weiterhin zu beachten ist, dass selbst wenn ein Insolvenzverfahren eröffnet wird, eine Sanierung im Rahmen eines Insolvenzplanverfahrens unter Fortführung des Geschäftsbetriebes und dessen Sanierung möglich ist.

Die Vergütung des Insolvenzverwalters entsteht rechtlich im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Wirtschaftlich stellt sie eine Vergütung für den Aufwand des Verwalters für die Verfahrensabwicklung dar. Insofern gehen wir davon aus, dass die Vergütung des Insolvenzverwalters sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich erst nach Verfahrenseröffnung entsteht. Für den Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten für die Vergütung des Insolvenzverwalters in einer Bilanz vor dem Stichtag der Insolvenzeröffnung ist daher aus unserer Sicht kein Raum.<sup>2</sup>

Eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften scheidet ebenso aus, wie die unter § 249 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 HGB genannten Rückstellungen.

Da die Vorschriften über die Liquidationsrechnungslegung (§§ 71 GmbH, 270 AktG) die entsprechende Anwendung der allgemeinen Vorschriften über den Jahresabschluss verlangen, kann aus unserer Sicht auch das bei Abkehr vom Going-Concern-Prinzip nunmehr primäre Ziel der Feststellung des Reinvermögens nicht dazu führen, dass Rückstellungen, die nicht unter § 249 HGB fallen, passiviert werden dürfen. Ob durch „Vorziehen“ von Abwicklungsaufwand das Reinvermögen zutreffend dargestellt würde, ist indes zweifelhaft. Denn bei unbestrittener weiterer Anwendung des Imparitätsprinzips und des Anschaffungskostenprinzips würde bei Vorhandensein stiller Reserven das Reinvermögen dann gerade nicht in der tatsächlich vorhandenen Höhe festgestellt werden.

<sup>1</sup> Beck'scher, 7. Aufl. 2010, Rn. 34

<sup>2</sup> zur Rückstellung für die Vergütung der Liquidatoren siehe auch Scherrer, Heni: Externe Rechnungslegung bei Liquidation, DStR 1992, 797

Rückstellungen für die sog. Masseverbindlichkeiten nach § 53 ff. InsO sind im Übrigen nach überwiegender Auffassung auch im Rahmen der Erstellung eines Überschuldungsstatus nicht passivierungsfähig.<sup>3</sup> Warum daher im handelsrechtlichen Jahresabschluss über Ansätze des Überschuldungsstatus hinaus passiviert werden soll, leuchtet nicht ein.

Wir bitten unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen um nochmalige Überprüfung und ggfs. Klarstellung des Umfangs der zu berücksichtigenden Aufwendungen.

Bitte überdenken Sie dies auch unter dem Aspekt, dass bei Passivierung der Aufwendungen des Insolvenzverwalters sachlogisch auch bereits alle weiteren Kosten der Unternehmensabwicklung rückzustellen wären. Dies betrifft dann z.B. die Aufwendungen für die Erstellung und Prüfung von künftigen Jahresabschlüssen, künftige Rechtsberatung, Kosten der Verwertung der Vermögensgegenstände etc. Fraglich in diesem Zusammenhang wäre dann auch die Notwendigkeit der Passivierung von erwarteten Verlusten aus einer (ggfs. zeitlich begrenzten) Betriebsfortführung.

Wir bedanken uns für die Möglichkeit zur Stellungnahme und Ihr Interesse.

Für den Fall von Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

**Graf Treuhand GmbH**

---

<sup>3</sup> Uhlenbruck, Insolvenzordnung, 13. Aufl. 2010, Rn. 126