

Michael von Pock

**Grundsätze ordnungsmäßiger Verbindlichkeits-  
bilanzierung für Arbeitsverhältnisse**

# **GABLER RESEARCH**

## Rechnungswesen und Unternehmensüberwachung

Herausgegeben von  
Professor Dr. Hans-Joachim Böcking,  
Professor Dr. Michael Hommel und  
Professor Dr. Jens Wüstemann

Die Schriftenreihe präsentiert Ergebnisse der betriebswirtschaftlichen Forschung zu den Themengebieten Financial Accounting, Business Reporting, Business Audit, Business Valuation und Corporate Governance. Die Beiträge dieser Reihe verfolgen das Ziel, Vorgaben der Gesetzgebung, der nationalen und internationalen Standardsetter sowie Empfehlungen der Wirtschaftspraxis mittels des Instrumentariums der betriebswirtschaftlichen Theorie zu beschreiben, zu analysieren und insbesondere vor dem Hintergrund der Anforderungen des Kapitalmarktes weiterzuentwickeln.

Michael von Pock

# **Grundsätze ordnungsmäßiger Verbindlichkeitsbilanzierung für Arbeitsverhältnisse**

Eine systematische am Realisationsprinzip  
und Imparitätsprinzip orientierte Analyse unter  
Einbezug der Neuregelungen des BilMoG

Mit Geleitworten von  
Prof. Dr. Jens Wüstemann und WP/StB Steffen A. Schmidt



**RESEARCH**

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek  
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der  
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über  
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

Dissertation Universität Mannheim, 2010

1. Auflage 2012

Alle Rechte vorbehalten

© Gabler Verlag | Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2012

Lektorat: Marta Grabwoski | Sabine Schöller

Gabler Verlag ist eine Marke von Springer Fachmedien.

Springer Fachmedien ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.

[www.gabler.de](http://www.gabler.de)



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: KünkelLopka Medienentwicklung, Heidelberg

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN 978-3-8349-3152-8

## Geleitwort

Die höchstrichterliche Rechtsprechung hinsichtlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Verbindlichkeitsbilanzierung für Arbeitsverhältnisse ist durch Zurückhaltung gekennzeichnet: Sie argumentierte bei zukünftigen Verpflichtungsüberschüssen (Drohverlustrückstellungen) frühzeitig und seither konsistent mit der Ausgeglichenheitsvermutung; zudem bestünde generell wenig Raum für Drohverlustrückstellungen bei schwebenden Beschaffungsgeschäften. Regelmäßig sei eher ein entgangener Gewinn als ein entstandener Verlust gegeben. Dabei versteht die höchstrichterliche Rechtsprechung den Bereich zu saldierender Vorteile breit: So werden etwa bei Aufwendungen aus Berufsausbildungsverträgen „Auswahlvorteile“ des Betriebs hinsichtlich der Fachkräfte und „Ansehenssicherung und -erhöhung“ als einrechnungspflichtig betrachtet. Im Ergebnis wird die typisierende Ausgeglichenheitsvermutung des schwebenden Geschäfts sehr gestärkt. Hinsichtlich des Passivierungszeitpunktes von Verbindlichkeitsrückstellungen wird von der Rechtsprechung grundsätzlich auf bilanzrechtliche Erfüllungsrückstände abgestellt. Diese sind im Rahmen von Arbeitsverhältnissen vergleichsweise unstrittig etwa bei Weihnachtsgeldverpflichtungen, Jubiläumsvpflichtungen und rückständigem Urlaub. Deutlich strittiger sind Fälle wie etwa Verpflichtungen aus Entgelt-Rahmenabkommen (ERA), Lohnfortzahlungen im Krankheitsfall, Beihilfeverpflichtungen und bestimmten Verdienstsicherungsklauseln. Die Rechtsprechung tendiert hier zu einer engen Auslegung von bilanziellen Erfüllungsrückständen. Durch die steuerbilanzrechtliche Abschaffung der Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (dem Imparitätsprinzip folgend) gewannen dabei die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (dem Realisationsprinzip folgend) auch im Steuerbilanzrecht aus nahe liegenden Gründen an Bedeutung: Nunmehr werden bestimmte Sachverhalte unter den Begriff des Erfüllungsrückstandes zu subsumieren versucht, die vormals vorrangig unter dem Aspekt des drohenden Verlustes gewürdigt wurden.

Die vorliegende Arbeit nimmt sich der für Handels- wie Steuerbilanz gleichermaßen zentralen Problemstellung der Passivierungskonsequenzen aus Arbeitsverhältnissen in einer für die Bilanzierungspraxis wie für die Wissenschaft befruchtenden Weise an. Ihr kommt der große Verdienst zu, die Gemengelage in einer systematisch konsistenten Weise geordnet zu haben: Der Verfasser

geht dabei von dem Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte aus und analysiert dann die beiden relevanten Durchbrechungen der Ausgeglichenheit des schwebenden Geschäftes: die Erfüllungsrückstände, bei denen zukünftige Aufwendungen bereits realisierten Erträgen zuzurechnen sind, und die drohenden Verluste, bei denen zukünftige Aufwendungen zukünftigen Erträgen gegenübergestellt werden. Dabei wird der Kreis der passivierbaren wirtschaftlichen Vermögensbelastungen durch den bilanzrechtlichen Begriff der Verbindlichkeit (einschließend der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten) begrenzt. Der Verfasser analysiert zudem in einer bemerkenswerten und überzeugenden Tiefenschärfe die Bewertungskonsequenzen, die durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) für die Handelsbilanz neu gefasst wurden, und die zu einem Auseinanderdriften von Handels- und Steuerbilanz führen werden.

An diesem Maßstab kommt der Verfasser zu gut begründeten und detailreichen eigenen Wertungen – auch anhand der ergangenen Rechtsprechung und der Literatur; man muss dabei nicht alle Wertungen mittragen (in der Tendenz ist die Arbeit kritisch in Bezug auf die ergangene Rechtsprechung): Das Entscheidende ist die überaus sorgfältige Argumentation und die Offenlegung der die Wertungen tragenden Gründe. Der durchgängige Problem- und damit Praxisbezug (dem nie die wissenschaftliche Gründlichkeit geopfert wird) sowie die wissenschaftliche Sorgfalt und Redlichkeit des Verfassers sind dabei beeindruckend. Der Arbeit ist eine große Aufmerksamkeit zu wünschen – zweifellos wird sie der Leser mit Gewinn lesen.

Prof. Dr. Jens Wüstemann

## Geleitwort

Wesentliche Erfolgskomponente in einem technologisch immer komplexeren Wirtschaftsumfeld ist und bleibt der qualifizierte Arbeitnehmer. Das zwischen ihm und der Unternehmung bestehende Arbeitsvertragsverhältnis ist speziell in Deutschland verwoben mit einer Vielzahl von Schutzgesetzen und den über das einzelvertragliche Verhältnis hinausgehenden Regelungen des Tarifrechts. Vor diesem Hintergrund ergeben sich im Rahmen der handelsrechtlichen Bilanzierung von Verpflichtungen aus Arbeitsverhältnissen eine Vielzahl von Fragestellungen, die sowohl das bilanzierende Unternehmen aber auch uns Wirtschaftsprüfer in der Praxis oftmals vor Herausforderungen stellen. Die darüber hinaus im Zusammenhang mit dem BilMoG teilweise neu entstandene Diskussion als auch die, trotz Internationalisierung, weiterhin maßgeblichen handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften verstärken die Relevanz dieses Themas nochmals. Neben der absoluten Höhe solcher Verpflichtungen ist insbesondere der Zeitpunkt der Berücksichtigung im Jahresabschluss von entscheidender Bedeutung.

Herr von Pock legt mit dieser Arbeit erstmalig eine Systematisierung der Grundsätze ordnungsmäßiger Verbindlichkeitsbilanzierung für Arbeitsverhältnisse vor. Basis hierfür ist seine Analyse und Würdigung der allgemeinen Passivierungskriterien für Arbeitsverhältnisse, insbesondere die Anwendung des Außenverpflichtungskriteriums am Beispiel der in der Praxis oftmals bedeutsamen Abfindungs- und Sozialplanverpflichtungen. Hier zeigt er auf, dass neben rein formalen Aspekten weitere das Gesamtbild prägende intersubjektiv überprüfbare Umstände einen für die Passivierung ausreichenden Verpflichtungsdruck dokumentieren können. Im Fortgang der Untersuchung wird der bilanzrechtliche Schwebezustand des Arbeitsverhältnisses untersucht. Wesentliche Erkenntnis ist hier, dass sich der Schwebezustand zwar grundsätzlich am arbeitsvertraglichen Austauschverhältnis orientiert, jedoch die wirtschaftliche Erfüllung in Einzelfällen davon abweichen kann. Im Ergebnis liegt hier die Trennlinie zwischen der Drohverlustrückstellung und der Verbindlichkeitsrückstellung im Arbeitsverhältnis.

Im zweiten Teil der Arbeit konkretisiert Herr von Pock anhand wesentlicher praktisch bedeutsamer Verpflichtungen aus Arbeitsverhältnissen die Bedingungen für das Vorliegen eines wirtschaftlichen – d.h. bilanzrechtlich verstandenen – Erfüllungsrückstands bzw. Verpflichtungsüberschusses. Bei detaillierter Analyse

der finanzgerichtlichen Rechtsprechung stellt der Autor fest, dass an die sachliche Abgrenzung des Saldierungsbereichs im Arbeitsverhältnis bei Erfüllungsrückständen im Vergleich zu Verpflichtungsüberschüssen unterschiedlich hohe Objektivierungsanforderungen gestellt werden. Herr von Pock zeigt auf, dass aus einer stärker am Realisationsprinzip orientierten Personalaufwandserfassung – im Gegensatz zur eher formalrechtlich geprägten Rechtsprechung – deutlich erhöhte Verbindlichkeiten aus Arbeitsverhältnissen abgeleitet werden können. Er liefert damit neue Diskussionsgrundlagen für die Würdigung von Verpflichtungen aus Arbeitsverhältnissen in Praxis und Rechtsprechung.

Im Gegensatz zu den rein universitär geprägten Dissertationen hat Herr von Pock diese Arbeit nach Ablegung seiner Berufsexamina in Angriff genommen. Die aus seiner internationalen Mandantschaft bei der Deloitte & Touche GmbH in Mannheim zusätzlich resultierende Belastung war sicherlich des Öfteren nicht einfach zu bewältigen. Ungeachtet dessen ist er ein Beispiel dafür, dass mit Willen und Engagement – natürlich auch der bereitwilligen Unterstützung durch den Arbeitgeber – eine solches Ziel zu erreichen ist. Wir wünschen der Arbeit von Herrn von Pock daher eine hohe Resonanz und die ihr gebührende Würdigung in Praxis und Wissenschaft.

WP/StB Steffen A. Schmidt  
Regional Partner Deloitte



# Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand am Lehrstuhl für allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Wirtschaftsprüfung der Universität Mannheim parallel zu meiner beruflichen Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer.

Viele Menschen haben zum erfolgreichen Gelingen der Dissertation beigetragen, bei denen ich mich an dieser Stelle bedanken möchte.

An erster Stelle ist hier mein Doktorvater Univ.-Professor Dr. Jens Wüstemann zu nennen, der für meine Idee, als Praktiker ein Promotionsstudium aufzunehmen, offen war und mich während der gesamten Promotionszeit inhaltlich unterstützte, forderte und durch seine Diskussionsbereitschaft zum Gelingen der Arbeit wesentlich beigetragen hat. Seine wertvollen Anregungen waren für mich stets eine befruchtende Bereicherung, die mir auch in meiner beruflichen Entwicklung geholfen haben. Ein ganz herzlicher Dank gilt Univ.-Professor Dr. Dirk Simons für die Übernahme und äußerst schnelle Erstellung des Zweitgutachtens.

Für vielfältige Unterstützung im Rahmen des Dissertationsvorhabens danke ich zunächst der Deloitte & Touche GmbH. Zu nennen sind hier in erster Linie WP/StB Heiner Kompenhans als National Leader Audit and Assurance und WP/StB Steffen A. Schmidt als Regional Partner, die mir sehr flexible Arbeitszeiten ermöglicht haben und vor allem durch ihre große Geduld zum Gelingen des Spagats zwischen Praxis und Wissenschaft beigetragen haben.

Den ehemaligen Kollegen am Lehrstuhl für allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Wirtschaftsprüfung der Universität Mannheim gebührt mein Dank für die Kollegialität und Hilfestellungen insbesondere im administrativen Bereich. Hervorzuheben sind hier Dr. Sigrid Dexheimer-Elgg, Dr. Christopher Koch, Dr. Volker Metz und Dr. Anne Najderek.

Meinen Freunden und Kollegen bei Deloitte StB Trutz Kaiser, StB Dr. Ariane Lindner und WP/StB Hendrik Rinke bin ich einerseits für die mir in Phasen großer Anspannung zu teil gewordene berufliche Entlastung als auch die stete Diskussionsbereitschaft und die selbstlose Unterstützung gerade in der Endphase meiner Dissertation zu großem Dank verpflichtet.

Ein Dank aus tiefem Herzen gilt meiner Familie. Meine Tante und mein Onkel Dres. Eleonore und Jürgen Kasior haben mir auf Sylt während meiner Freistellungsphasen die Möglichkeit gegeben, mich ganz auf mein Promotions-

vorhaben zu fokussieren und sind mir dabei immer auch liebenswürdige mentale Ratgeber gewesen. Meinem Bruder Marcus von Pock bin ich für die vielen schönen gemeinsamen Momente verbunden, in denen wir dem „Ernst des Lebens“ entfliehen konnten.

Zuletzt möchte ich jedoch meiner Mutter Dorothee von Pock und meinem leider viel zu früh verstorbenen Vater Hubert von Pock zu tiefst danken. Ihre Zuneigung und stete Ermutigung gepaart mit der besten selbstlosen Förderung haben mir die Kraft, Sicherheit und Zuversicht gegeben, um die Herausforderungen der letzten Jahre erfolgreich bestehen zu können. Ihr damit mittelbar verbundener Anteil an der Arbeit, aber auch an meiner menschlichen Entwicklung ist nicht in Worten auszudrücken. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Michael von Pock

# Inhaltsübersicht

Abkürzungsverzeichnis.....	XXXIII
Problemstellung.....	1
<b>A Systematische Herleitung von Passivierungsgrundsätzen für Arbeitsverhältnisse .....</b>	<b>17</b>
<b>§ 1 Der bilanzielle Verbindlichkeitsbegriff .....</b>	<b>17</b>
I. Passivierungskriterium Außenverpflichtung bei Arbeitsverhältnissen .....	17
1. Rechtsverpflichtung als typische Art der Außenverpflichtung im Arbeitsverhältnis .....	17
2. Faktische Verpflichtung als Außenverpflichtung des Arbeitsverhältnisses .....	20
3. Konkrete Anwendung des Außenverpflichtungsprinzips auf das Arbeitsverhältnis .....	21
4. Würdigung des Außenverpflichtungsprinzips bei Arbeitsverhältnissen.....	41
II. Das Prinzip der wirtschaftlichen Vermögensbelastung bei Arbeitsverhältnissen.....	43
1. Wirtschaftliche Vermögensbelastung von unkompensierten Aufwendungen im Arbeitsverhältnis .....	43
2. Implikationen des Kompensationskriteriums für den Passivierungszeitpunkt von Verpflichtungen im Arbeitsverhältnis ....	45
3. Konkrete Anwendung des Prinzips wirtschaftlicher Vermögensbelastung auf das Arbeitsverhältnis .....	49
4. Würdigung des Prinzips der wirtschaftlichen Vermögensbelastung bei Verpflichtungen aus dem Arbeitsverhältnis .....	58

III. Das Wahrscheinlichkeitskriterium bei Verpflichtungen aus Arbeitsverhältnissen.....	59
1. Der notwendige Wahrscheinlichkeitsgrad für Entstehung und Inanspruchnahme .....	59
2. Berücksichtigung biometrischer Faktoren bei der Wahrscheinlichkeitsabschätzung .....	63
3. Erkenntnisse des Bilanzaufstellungszeitraums für die Wahrscheinlichkeitsabschätzung .....	65
4. Konkrete Anwendung des Wahrscheinlichkeitskriteriums bei Arbeitsverhältnissen.....	67
5. Würdigung des Wahrscheinlichkeitskriteriums bei Verpflichtungen aus Arbeitsverhältnissen .....	72
<b>§ 2 Die zentrale Stellung des schwebenden Geschäfts Arbeitsverhältnis und seine Leistungsstörungen .....</b>	<b>74</b>
I. Das schwebende Dauerschuldverhältnis Arbeitsvertrag .....	74
1. Schuldrechtliche Charakterisierung von Dauerschuldverhältnissen ...	74
2. Bilanzrechtliche Definition des schwebenden Geschäfts.....	74
II. Der Grundsatz der Nichtbilanzierung des schwebenden Dauerschuldverhältnisses Arbeitsvertrag.....	78
1. Sinn und Zweck des Grundsatzes der Nichtbilanzierung von schwebenden Geschäften .....	78
2. Der Beginn des schwebenden Dauerschuldverhältnisses Arbeitsverhältnis .....	81
3. Die Beendigung des Schwebezustands des Arbeitsverhältnisses.....	82
III. Das bilanzrechtliche Synallagma des schwebenden Arbeitsverhältnisses ..	86
1. Die Bedeutung des Umfangs des bilanzrechtlichen Synallagmas.....	86
2. Begrenzte Maßgeblichkeit des schuldrechtlichen Austauschverhältnisses des Arbeitsvertrags.....	86
3. Maßgeblichkeit des bilanzrechtlichen Austauschverhältnisses des Arbeitsvertrags .....	88

---

IV. Störungen des Gleichgewichts zwischen Leistung und Gegenleistung im schwebenden Dauerschuldverhältnis Arbeitsvertrag .....	91
1. Synallagmatische erfolgsneutrale Vorleistungen des Arbeitgebers als Ausfluss des Ertragsrealisationsprinzips .....	91
2. Erfüllungsrückstände im Arbeitsverhältnis als Konsequenz des Aufwandsrealisationsprinzips .....	93
3. Drohende Verluste im Arbeitsverhältnis als Ausfluss des Imparitätsprinzips .....	94
4. Verpflichtungen außerhalb des bilanzrechtlichen Synallagmas des Arbeitsvertrages .....	95
<b>B Konkretisierung der Passivierungsgrundsätze für wesentliche Bilanzierungsfragen bei Arbeitsverhältnissen.....</b>	<b>109</b>
<b>§ 3 Realisationsprinzipkonforme Durchbrechung des Grundsatzes der Nichtbilanzierung des schwebenden Geschäfts Arbeitsverhältnis.....</b>	<b>109</b>
I. Grundlagen für die Passivierung von Erfüllungsrückständen im Arbeitsverhältnis .....	109
1. Erfüllungsrückstände im Arbeitsverhältnis als Sonderfall ungewisser Verbindlichkeiten.....	109
2. Erfüllungsrückstand als gesetzlich unbestimmter Begriff.....	110
3. Erhöhte Passivierungserfordernisse für Verpflichtungen aus dem schwebenden Geschäft Arbeitsverhältnis.....	111
II. Erfüllungsrückstand als zentrale Passivierungsvoraussetzung.....	112
1. Rückständige Gegenleistung des Arbeitgebers als Ausgangspunkt von Erfüllungsrückständen.....	112
2. Beurteilung des Bestehens eines Erfüllungsrückstands anhand der Rechtsstruktur .....	113
3. Beurteilung des Bestehens eines Erfüllungsrückstands anhand des wirtschaftlichen Austauschverhältnisses .....	115

---

III. Unstrittige Erfüllungsrückstände des Arbeitsverhältnisses.....	121
1. Wirtschaftliche Erfüllungsrückstände bei Weihnachtsgeldverpflichtungen.....	121
2. Wirtschaftliche Erfüllungsrückstände bei rückständigem Urlaub.....	122
3. Wirtschaftliche Erfüllungsrückstände bei Lebensarbeitszeitkonten..	124
4. Doppelverursachungsproblematik bei Jubiläumsverpflichtungen ....	126
5. Pensionsverpflichtungen .....	130
IV. Der umstrittene Begriff des Erfüllungsrückstands im Arbeitsverhältnis ..	137
1. Gratifikationsverpflichtungen .....	137
2. Lohnfortzahlungsverpflichtung im Krankheitsfall.....	147
3. Verdienstsicherungszusagen .....	152
4. Beihilfeverpflichtungen .....	158
5. ERA-Verpflichtungen .....	160
V. Bewertung von Erfüllungsrückständen des Arbeitsverhältnisses .....	163
1. Gesetzliche Bewertungsvorschriften zu Erfüllungsrückständen .....	163
2. Die vernünftige kaufmännische Beurteilung nach § 253 Abs. 1 HGB n. F. beim Erfüllungsbetrag unter Unsicherheit .	164
3. Künftige Arbeitsentgeltentwicklung bei der Bewertung langfristiger Erfüllungsrückstände .....	169
4. Der sachliche Umfang des Erfüllungsbetrags bei Verpflichtungen aus Arbeitsverhältnissen .....	184
5. Pauschal- und Gruppenbewertung für Verpflichtungen aus Arbeitsverhältnissen.....	193
6. Einzelbewertungsgebot nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB und grundsätzliches Verrechnungsverbot im § 246 Abs. 2 S. 1 HGB .....	198
7. Das Abzinsungsgebot nach § 253 Abs. 2 HGB n. F. in Handelsbilanz und nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 und 3a Buchst. e) EStG in der Steuerbilanz .....	212
8. Realisationsprinzipkonformes Bewertungswahlrecht für Pensionsrückstellungen nach Art. 67 Abs. 1 EGHGB n. F. ....	225

<b>§ 4 Imparitätsprinzipkonforme Durchbrechung des Grundsatzes der Nichtbilanzierung des schwebenden Geschäfts Arbeitsverhältnis.....</b>	<b>227</b>
I. Grundlagen für die Passivierung von Verpflichtungsüberschüssen aus Arbeitsverhältnissen.....	227
1. Drohverlustrückstellung als imparitatische Ausnahme vom Grundsatz der Nichtbilanzierung von Verpflichtungen im Arbeitsverhältnis .....	227
2. Gesetzlich unbestimmte Begriffsdefinition des drohenden Verlusts .....	228
II. Wirtschaftlicher Verpflichtungsüberschuss als zentrale Passivierungsvoraussetzung.....	230
1. Erfordernis der zukunftsbezogenen Gegenüberstellung von Leistung und Gegenleistung des Arbeitsverhältnisses .....	230
2. Der personelle Umfang des Saldierungsbereichs .....	231
3. Der sachliche Umfang des Saldierungsbereichs .....	233
4. Der zeitliche Umfang des Saldierungsbereichs.....	260
III. Problemkreise des Passivierungszeitpunkts von Verpflichtungsüberschüssen des Arbeitsverhältnisses .....	266
1. Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Verursachung.....	266
2. Bindendes Vertragsangebot als wirtschaftliche Verursachung des Verpflichtungsüberschusses.....	266
IV. Der umstrittene Begriff des Verpflichtungsüberschusses im Arbeitsverhältnis .....	267
1. Ausbildungsverhältnisse .....	267
2. Lohnfortzahlungsverpflichtung im Krankheitsfall .....	278
3. Verdienstsicherungszusagen .....	280
4. Drohverlustrückstellung als bilanzielle Abbildung von Abfindungsverpflichtungen .....	284
5. Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch bezahlte Freistellung....	288
6. Kein Verpflichtungsüberschuss in Folge von Aufstockungsbeträgen zur Altersteilzeit .....	290
7. Entobjektivierte Ermittlung (k)eines drohenden Verlustes bei Managementfehlentscheidungen.....	292

---

V. Problemkreise der Bewertung von Verpflichtungsüberschüssen aus Arbeitsverhältnissen.....	293
1. Umfang der einzubeziehenden Aufwandsarten bei der Bewertung der Leistungspflicht des Arbeitgebers.....	293
2. Künftige Arbeitsentgeltsteigerungen bei der Bewertung von Verpflichtungsüberschüssen des Arbeitsverhältnisses nach BilMoG .....	295
3. Barwertansatz oder Nominalwertansatz bei Verpflichtungsüberschüssen des Arbeitsverhältnisses .....	296
VI. Das Verhältnis von Drohverlustrückstellung und Verbindlichkeitsrückstellung .....	300
1. Notwendigkeit der Abgrenzung in Folge des steuerlichen Ansatzverbots in § 5 Abs. 4a EStG .....	300
2. Der Schwebezustand als Abgrenzungsmerkmal von Verpflichtungsüberschüssen und Erfüllungsrückständen .....	301
3. Unterschiedliche finanzgerichtliche Auslegung des wirtschaftlichen Synallagmas bei Verpflichtungsüberschüssen und Erfüllungsrückständen aus Arbeitsverhältnissen.....	304
Thesenförmige Zusammenfassung .....	309
Verzeichnisse.....	319
Sachregister .....	365



# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	XXXIII
Problemstellung .....	1
<b>A Systematische Herleitung von Passivierungsgrundsätzen für Arbeitsverhältnisse .....</b>	<b>17</b>
<b>§ 1 Der bilanzielle Verbindlichkeitsbegriff .....</b>	<b>17</b>
I. Passivierungskriterium Außenverpflichtung bei Arbeitsverhältnissen .....	17
1. Rechtsverpflichtung als typische Art der Außenverpflichtung im Arbeitsverhältnis .....	17
2. Faktische Verpflichtung als Außenverpflichtung des Arbeitsverhältnisses .....	20
3. Konkrete Anwendung des Außenverpflichtungsprinzips auf das Arbeitsverhältnis .....	21
a) Freiwillig gewährte Weihnachtsgratifikationen .....	21
b) Zivilrechtlich nicht einklagbare Urlaubsansprüche.....	22
c) Abfindungsverpflichtungen .....	23
aa) Wirtschaftlich verstandener Begriff der Abfindungsverpflichtung .....	23
bb) Spannungsverhältnis zwischen frühzeitiger übervorsichtiger Erfassung des Abfindungsaufwands und objektivierter verspäteter Passivierung.....	24
cc) Phasen der Abfindungsverpflichtungskonkretisierung.....	26
aaa) Beginn des Arbeitsverhältnisses.....	26
bbb) Wirtschaftliche Notwendigkeit einer Restrukturierung.....	28
ccc) Beschluss der Restrukturierungsmaßnahme durch Unternehmensgremien .....	29
ddd) Zeitpunkt der Unterrichtung des Betriebsrats bei einer Betriebsänderung .....	33

eee) Öffentliche Ankündigung und Ad-hoc-Mitteilung bei einer Betriebsänderung .....	36
4. Würdigung des Außenverpflichtungsprinzips bei Arbeitsverhältnissen.....	41
II. Das Prinzip der wirtschaftlichen Vermögensbelastung bei Arbeitsverhältnissen.....	43
1. Wirtschaftliche Vermögensbelastung von unkompensierten Aufwendungen im Arbeitsverhältnis .....	43
2. Implikationen des Kompensationskriteriums für den Passivierungszeitpunkt von Verpflichtungen im Arbeitsverhältnis ....	45
a) Realisationsprinzip als maßgebliches Prinzip der Verpflichtungsperiodisierung.....	45
b) Zur Bestimmung des Entstehungszeitpunktes wirtschaftlicher Lasten in der Rechtsprechung .....	46
aa) Einschränkung des Realisationsprinzips durch das BFH-Doppelkriterium .....	46
bb) Unbestimmtheit des Wesentlichkeitskriteriums der Rechtsprechung.....	47
cc) Das Realisationsprinzip in der Rechtsprechung .....	48
3. Konkrete Anwendung des Prinzips wirtschaftlicher Vermögensbelastung auf das Arbeitsverhältnis .....	49
a) Abfindungsverpflichtung nach § 89b HGB bzw. § 90a HGB.....	49
b) Künftig kompensierter personalbezogener Verlagerungsaufwand.....	50
c) Qualifizierungsaufwand als Zukunftsaufwand.....	53
d) Wirtschaftliche Belastung von Abfindungsverpflichtungen .....	54
aa) Grundsatz künftig unkompensierter Abfindungsverpflichtungen.....	54
bb) Verbleibensprämien als künftig kompensierte Abfindungslast...	57
cc) Künftig kompensierte Abfindungslasten bei Kombination mit einer Wettbewerbsabrede .....	58
4. Würdigung des Prinzips der wirtschaftlichen Vermögensbelastung bei Verpflichtungen aus dem Arbeitsverhältnis .....	58

III. Das Wahrscheinlichkeitskriterium bei Verpflichtungen aus Arbeitsverhältnissen.....	59
1. Der notwendige Wahrscheinlichkeitsgrad für Entstehung und Inanspruchnahme .....	59
2. Berücksichtigung biometrischer Faktoren bei der Wahrscheinlichkeitsabschätzung .....	63
3. Erkenntnisse des Bilanzaufstellungszeitraums für die Wahrscheinlichkeitsabschätzung .....	65
4. Konkrete Anwendung des Wahrscheinlichkeitskriteriums bei Arbeitsverhältnissen.....	67
a) Stillhalteoption bei tarifvertraglichen Altersteilzeitvereinbarungen ...	67
b) Schwebende Kündigungsprozesse .....	69
c) Auflösend bedingte Sozialpläne.....	70
d) Fehlendes Betriebsänderungsinteresse bei bestehendem Sozialplan...	71
5. Würdigung des Wahrscheinlichkeitskriteriums bei Verpflichtungen aus Arbeitsverhältnissen .....	72
<b>§ 2 Die zentrale Stellung des schwebenden Geschäfts Arbeitsverhältnis und seine Leistungsstörungen .....</b>	<b>74</b>
I. Das schwebende Dauerschuldverhältnis Arbeitsvertrag.....	74
1. Schuldrechtliche Charakterisierung von Dauerschuldverhältnissen ...	74
2. Bilanzrechtliche Definition des schwebenden Geschäfts.....	74
II. Der Grundsatz der Nichtbilanzierung des schwebenden Dauerschuldverhältnisses Arbeitsvertrag.....	78
1. Sinn und Zweck des Grundsatzes der Nichtbilanzierung von schwebenden Geschäften .....	78
a) Funktionsweise des Grundsatzes der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte.....	78
b) Zweck des Grundsatzes der Nichtbilanzierung des schwebenden Arbeitsverhältnisses .....	79
2. Der Beginn des schwebenden Dauerschuldverhältnisses Arbeitsverhältnis .....	81
a) Schuldrechtlicher Beginn des Arbeitsverhältnisses .....	81
b) Wirtschaftlicher Beginn des schwebenden Geschäfts mit bindendem Arbeitsvertragsangebot.....	81

---

3.	Die Beendigung des Schwebezustands des Arbeitsverhältnisses.....	82
a)	Zivilrechtliche Erfüllung im Arbeitsverhältnis .....	82
b)	Realisationsprinziporientierte bilanzrechtliche Erfüllung im Arbeitsverhältnis .....	83
III.	Das bilanzrechtliche Synallagma des schwebenden Arbeitsverhältnisses ..	86
1.	Die Bedeutung des Umfangs des bilanzrechtlichen Synallagmas.....	86
2.	Begrenzte Maßgeblichkeit des schuldrechtlichen Austauschverhältnisses des Arbeitsvertrags.....	86
3.	Maßgeblichkeit des bilanzrechtlichen Austauschverhältnisses des Arbeitsvertrags.....	88
a)	Einbezug von rechtlich eigenständigen Verpflichtungen des Arbeitgebers.....	88
b)	Einbezug von rein wirtschaftlichen Vorteilen des Arbeitgebers .....	90
IV.	Störungen des Gleichgewichts zwischen Leistung und Gegenleistung im schwebenden Dauerschuldverhältnis Arbeitsvertrag .....	91
1.	Synallgamatische erfolgsneutrale Vorleistungen des Arbeitgebers als Ausfluss des Ertragsrealisationsprinzips .....	91
2.	Erfüllungsrückstände im Arbeitsverhältnis als Konsequenz des Aufwandsrealisationsprinzips .....	93
3.	Drohende Verluste im Arbeitsverhältnis als Ausfluss des Imparitätsprinzips .....	94
4.	Verpflichtungen außerhalb des bilanzrechtlichen Synallagmas des Arbeitsvertrages.....	95
a)	Bilanzrechtliche Eigenständigkeit synallagmafremder Verpflichtungen .....	95
b)	Konkrete Beispiele synallagmafremder Verpflichtungen bei Arbeitsverhältnissen.....	96
aa)	Abfindungsverpflichtungen.....	96
bb)	Altersteilzeitaufstockungsbeträge .....	101
aaa)	Aufstockungsbeträge als synallagmafremde abfindungsähnliche Aufwendungen.....	101
bbb)	Aufstockungsbeträge nach der Neuregelung des TVFlexÜ .....	106
cc)	Beitragsverpflichtung gegenüber dem Pensionssicherungsverein .....	107

---

<b>B</b>	<b>Konkretisierung der Passivierungsgrundsätze für wesentliche Bilanzierungsfragen bei Arbeitsverhältnissen</b> .....	109
<b>§ 3</b>	<b>Realisationsprinzipkonforme Durchbrechung des Grundsatzes der Nichtbilanzierung des schwebenden Geschäfts Arbeitsverhältnis</b> .....	109
I.	Grundlagen für die Passivierung von Erfüllungsrückständen im Arbeitsverhältnis.....	109
1.	Erfüllungsrückstände im Arbeitsverhältnis als Sonderfall ungewisser Verbindlichkeiten.....	109
2.	Erfüllungsrückstand als gesetzlich unbestimmter Begriff.....	110
3.	Erhöhte Passivierungserfordernisse für Verpflichtungen aus dem schwebenden Geschäft Arbeitsverhältnis.....	111
II.	Erfüllungsrückstand als zentrale Passivierungsvoraussetzung.....	112
1.	Rückständige Gegenleistung des Arbeitgebers als Ausgangspunkt von Erfüllungsrückständen .....	112
2.	Beurteilung des Bestehens eines Erfüllungsrückstands anhand der Rechtsstruktur .....	113
3.	Beurteilung des Bestehens eines Erfüllungsrückstands anhand des wirtschaftlichen Austauschverhältnisses.....	115
a)	Erfüllungsrückstand als wirtschaftliche Nachleistungsverpflichtung des Arbeitgebers.....	115
b)	Realisationsprinzip als Beurteilungskriterium für eine wirtschaftlich rückständige Leistung des Arbeitgebers.....	117
c)	Zeitkontinuierlicher Aufbau des Erfüllungsrückstandes als Ausfluss des Realisationsprinzips .....	120
III.	Unstrittige Erfüllungsrückstände des Arbeitsverhältnisses.....	121
1.	Wirtschaftliche Erfüllungsrückstände bei Weihnachtsgeldverpflichtungen.....	121
a)	Die Rechtsprechung zu Weihnachtsgeldverpflichtungen.....	121
b)	Weihnachtsgeld als bilanzrechtlich rückständige Gegenleistung des Arbeitgebers.....	121
2.	Wirtschaftliche Erfüllungsrückstände bei rückständigem Urlaub.....	122
a)	Die Rechtsprechung zu Urlaubsverpflichtungen.....	122

b)	Urlaubsverpflichtungen als bilanzrechtlich rückständige Gegenleistung im Arbeitsverhältnis .....	122
3.	Wirtschaftliche Erfüllungsrückstände bei Lebensarbeitszeitkonten..	124
a)	Grundlagen und Funktion von Lebensarbeitszeitkonten .....	124
b)	Imparitätsprinzipverdrängende realisationsprinzipkonforme Bilanzierung von Lebensarbeitszeitkonten .....	125
4.	Doppelverursachungsproblematik bei Jubiläumsverpflichtungen ....	126
a)	Die frühere formalrechtliche Rechtsprechung zum Ansatz von Jubiläumsverpflichtungen .....	126
b)	Maßgeblichkeit eines wirtschaftlichen Erfüllungsrückstands bei Jubiläumsverpflichtungen .....	127
c)	Steuerbilanzielle Beschränkung des Realisationsprinzips bei Jubiläumsverpflichtungen durch § 5 Abs. 4 EStG .....	129
5.	Pensionsverpflichtungen .....	130
a)	Rechtsgrundlagen für Pensionsverpflichtungen.....	130
b)	Gesetzliche Ansatzvorschriften für Pensionsverpflichtungen.....	131
aa)	Das handelsrechtliche Passivierungswahlrecht des Art. 28 EGHGB.....	131
bb)	Die steuerbilanzielle Vorschrift des § 6a EStG.....	132
c)	Würdigung der gesetzlichen Bilanzierungsvorschriften zu Pensionsverpflichtungen .....	133
aa)	Handelsbilanzielle Beschränkung des Vollständigkeits- und Realisationsprinzips durch Art. 28 Abs. 1 EGHGB.....	133
bb)	Realisationsprinzipunkonforme und die Steuergerechtigkeit einschränkende formalrechtliche Betrachtungsweise in § 6a EStG .....	135
aaa)	Formalrechtliche Ansatzvorschriften in § 6a Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 EStG.....	135
bbb)	Erdienungszeitraumerfordernis des § 6a Abs. 2 Nr. 1 EStG.....	135
ccc)	Ansatzschädlicher Ablösevorbehalt in § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG	136
ddd)	Steuerliche Ungleichbehandlung von Leistungszusagen und Entgeltumwandlungen in § 6a Abs. 2 Nr. 1 EStG.....	136

IV. Der umstrittene Begriff des Erfüllungsrückstands im Arbeitsverhältnis ..	137
1. Gratifikationsverpflichtungen .....	137
a) Rechtsgrundlagen und Ausgestaltungsformen von Gratifikationszusagen .....	137
b) Leistungsprämienverpflichtungen bei vom Geschäftsjahr abweichendem Berechnungszeitraum (BFH Urteil vom 2.12.1992 I R 46/91).....	138
c) Auflösend bedingte Gratifikationsverpflichtungen (BFH Urteil vom 3.07.1964 II 262/63U).....	140
d) Ertragslagenabhängige Erfolgsprämienvereinbarung (BFH Urteil vom 18.06.1980 I R 72/76).....	142
e) Erfolgsprämien auf Basis eines mehrjährigen Erfolgsbeurteilungszeitraums.....	144
f) Abgeleitete allgemeine Grundsätze für die Passivierung von Gratifikationsverpflichtungen .....	146
2. Lohnfortzahlungsverpflichtung im Krankheitsfall.....	147
a) Enge Auslegung des realisationsprinziporientierten Synallagmas durch den BFH bei Lohnfortzahlungsverpflichtungen im Krankheitsfall.....	147
b) Bilanzrechtliche Würdigung der Lohnfortzahlungsverpflichtung i. S. e. weiten Auslegung des realisationsprinziporientierten Synallagmas .....	149
3. Verdienstsicherungszusagen .....	152
a) Finanzgerichtliche Ablehnung eines Erfüllungsrückstands bei Verdienstsicherungszusagen .....	152
b) Bilanzrechtliche Würdigung von Verdienstsicherungsvereinbarungen i. S. e. weiten Auslegung des realisationsprinziporientierten Synallagmas .....	153
aa) Erfüllungsrückstand bei spezifizierten Verdienstsicherungszusagen .....	153
bb) Erfüllungsrückstand bei unspezifizierten Verdienstsicherungszusagen .....	156
4. Beihilfeverpflichtungen .....	158
a) Die Rechtsprechung zu Beihilfeverpflichtungen .....	158
b) Bilanzrechtliche Würdigung von Erfüllungsrückständen aufgrund Beihilfezusagen.....	159

---

5.	ERA-Verpflichtungen .....	160
a)	Grundlagen für ERA-Verpflichtungen.....	160
b)	Bilanzrechtliche Würdigung von ERA-Verpflichtungen .....	161
V.	Bewertung von Erfüllungsrückständen des Arbeitsverhältnisses .....	163
1.	Gesetzliche Bewertungsvorschriften zu Erfüllungsrückständen .....	163
2.	Die vernünftige kaufmännische Beurteilung nach § 253 Abs. 1 HGB n. F. beim Erfüllungsbetrag unter Unsicherheit .	164
a)	Der Einfluss des Vorsichtsprinzips auf die vernünftige kaufmännische Beurteilung.....	164
aa)	Vorsichtsgeprägte Bestimmung des Erfüllungsbetrags.....	164
bb)	Vorsichtsprinzip bei der Bewertung von Lebensarbeitszeitkonten mit optionaler Altersversorgung .....	165
b)	Der Einfluss des Objektivierungsprinzips im Rahmen der vernünftigen kaufmännischen Beurteilung .....	167
aa)	Maßgeblichkeit von Erfahrungswerten zur objektivierten Bestimmung des Erfüllungsbetrags.....	167
bb)	Versicherungsmathematische Bewertung als Ausfluss einer vernünftigen kaufmännischen Beurteilung .....	168
3.	Künftige Arbeitsentgeltentwicklung bei der Bewertung langfristiger Erfüllungsrückstände .....	169
a)	Grundlagen der bilanziellen Berücksichtigung künftiger Arbeitsentgeltsteigerungen.....	169
aa)	Divergierende Auffassungen in Rechtsprechung und Schrifttum zum maßgeblichen Arbeitsentgeltsniveau.....	169
bb)	Künftige Kostensteigerungen in der Handelsbilanz seit BilMoG .....	171
cc)	Künftige Kostensteigerungen in der Steuerbilanz.....	172
b)	§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB n. F. und § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f) EStG n. F. vor dem Hintergrund der Bilanzprinzipien.....	172
aa)	Berücksichtigung von Arbeitsentgeltsteigerungen unter dem Blickwinkel des Objektivierungsprinzips .....	172
bb)	Verletzung des Realisationsprinzips in Folge karriereinduzierter Arbeitsentgeltsteigerungen .....	173



cc)	Berücksichtigung von Arbeitsentgeltsteigerungen unter dem Blickwinkel des Vorsichtsprinzips .....	174
dd)	Verlust der Vorfragenkompetenz des BFH und Abkopplung der Steuerbilanz.....	175
c)	Bilanzzweckadäquate Berücksichtigung künftiger Arbeitsentgeltänderungen .....	177
aa)	Vorsichtsprinzipkonforme Maßgeblichkeit hinreichend konkretisierter Arbeitsentgeltsteigerungen.....	177
bb)	Realisationsprinzipkonforme Unmaßgeblichkeit künftiger Arbeitsentgeltreduzierungen .....	180
d)	Würdigung des geänderten Erfüllungsbetragsbegriffs im BilMoG für Verpflichtungen aus Arbeitsverhältnissen.....	182
4.	Der sachliche Umfang des Erfüllungsbetrags bei Verpflichtungen aus Arbeitsverhältnissen .....	184
a)	Fehlende explizite Gesetzesgrundlagen für den sachlichen Umfang des Erfüllungsbetrags.....	184
b)	Aperiodische Entgeltbestandteile bei Urlaubs- und Gleitzeitverpflichtungen.....	185
aa)	Restriktive BFH-Rechtsprechung zum Einbezug aperiodischer Entgeltbestandteile.....	185
bb)	Realisationsprinzipkonformer Einbezug aperiodischer Verpflichtungsbestandteile beim „Sabatical“ .....	185
c)	Gemeinkostenzurechnungsproblematik unter Einfluss der Herstellungskostenbestandteile nach BilMoG .....	187
aa)	Rechtsprechung des BFH zum Einbezug von Gemeinkosten bei Urlaubsrückstellungen.....	187
bb)	Urlaubsfreistellung als Sachleistungsverpflichtung .....	188
cc)	Das Spannungsverhältnis von Realisations- und Objektivierungsprinzip beim Vollkostenansatz vor dem Hintergrund des § 255 Abs. 2 HGB n. F. ....	189
d)	Berechnungsformel des Tagesarbeitsentgelts bei Urlaubs- und Gleitzeitverpflichtungen.....	191
aa)	Rechtsprechung des BFH zum Tagesarbeitsentgelt bei Urlaubsrückstellungen.....	191
bb)	Bilanzzweckkonforme Ableitung der Berechnungsformel des Tagesarbeitsentgelts.....	191

5.	Pauschal- und Gruppenbewertung für Verpflichtungen aus Arbeitsverhältnissen.....	193
a)	Grundlagen für die bilanzielle Pauschal- und Gruppenbewertung....	193
aa)	Gruppenbewertung nach § 240 Abs. 4 HGB als Instrument der Bewertungsvereinfachung.....	193
bb)	Gruppenbewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a) EStG für die Abschätzung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme .....	195
b)	Konkrete Anwendung der Gruppen- und Pauschalbewertung auf Verpflichtungen aus dem Arbeitsverhältnis .....	196
aa)	Gewogene Durchschnittsbewertung bei Urlaubsrückstellungen aus Vereinfachungsgründen .....	196
bb)	Realisationsprinzipunkonforme pauschalisierte Berücksichtigung von Richttafeleffekten nach § 6a Abs. 4 EStG.....	197
6.	Einzelbewertungsgebot nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB und grundsätzliches Verrechnungsverbot im § 246 Abs. 2 S. 1 HGB .....	198
a)	Verrechnungsverbot von Erfüllungsrückständen mit Ansprüchen des Arbeitsverhältnisses.....	198
aa)	Grundlagen der bilanziellen Verrechnung von Ansprüchen und Verpflichtungen in Arbeitsverhältnissen.....	198
aaa)	Verrechnungsverbot für Erfüllungsrückstände und Vorleistungen verschiedener Arbeitsverhältnisse .....	198
bbb)	Grundsätzliches Verrechnungsverbot für Erfüllungsrückstände und Vorleistungen innerhalb eines Arbeitsverhältnisses .....	199
bb)	Konkrete Anwendung des Einzelbewertungsgebots und Verrechnungsverbots bei Erfüllungsrückständen aus Arbeitsverhältnissen.....	200
aaa)	Rückgriffsansprüche gegenüber Ausgleichskassen bei der Bewertung von Urlaubsrückstellungen .....	200
bbb)	Erstattungsansprüche gegenüber der BA bei Altersteilzeitverpflichtungen.....	201
b)	Das künftige Verrechnungsgebot nach § 246 Abs. 2 S. 2 HGB n. F. als Ausnahme vom Verrechnungsverbot nach § 246 Abs. 2 S. 1 HGB.....	204
aa)	Bisherige BFH-Rechtsprechung zur Verrechnung von Pensionsrückstellungen mit Rückdeckungsansprüchen .....	204

bb)	Verrechnungspflicht nach BilMoG am Beispiel von „Contractual Trust Agreements“ .....	206
cc)	Würdigung des Verrechnungsgebots nach § 246 Abs. 2 S. 2 HGB n. F. ....	209
7.	Das Abzinsungsgebot nach § 253 Abs. 2 HGB n. F. in Handelsbilanz und nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 und 3a Buchst. e) EStG in der Steuerbilanz .....	212
a)	Bisherige Rechtsprechung zur Abzinsung von Verpflichtungen aus dem Arbeitsverhältnis .....	212
aa)	Die Zinsvermutung in der früheren Rechtsprechung zu Gratifikationsverpflichtungen .....	212
bb)	Relativierung der Zinsvermutung bei Sozialplan- und Altersteilzeitverpflichtungen durch die neuere Rechtsprechung .....	212
b)	Gesetzesgrundlagen für die Abzinsung in Handels- und Steuerbilanz .....	213
aa)	Abzinsung in der Handelsbilanz nach dem BilMoG .....	213
bb)	Abzinsung in der Steuerbilanz .....	214
c)	Die Diskontierung vor dem Hintergrund der Bilanzprinzipien .....	214
aa)	Spannungsverhältnis zwischen einer informationsorientierten Diskontierung zum Gewinnanspruchsermittlungszweck .....	214
bb)	Typisierte Diskontierungszinssätze in BilMoG und EStG vor dem Hintergrund des Realisations- und Vorsichtsprinzips .....	219
cc)	Implikationen des § 253 Abs. 2 HGB n. F. für das Maßgeblichkeitsprinzip .....	221
d)	Bilanzzweckkonforme Grundsätze für die Diskontierung von Verpflichtungen aus dem Arbeitsverhältnis .....	222
e)	Würdigung der geänderten Diskontierungsvorschriften des BilMoG für Verpflichtungen aus Arbeitsverhältnissen .....	223
8.	Realisationsprinzipunkonformes Bewertungswahlrecht für Pensionsrückstellungen nach Art. 67 Abs. 1 EGHGB n. F. ....	225
a)	Gesetzesgrundlage für das Verteilungswahlrecht von Bewertungsparameteränderungen .....	225
b)	Bilanztheoretische Würdigung des Verteilungswahlrechts von Bewertungsparameteränderungen nach Art. 67 Abs. 1 EGHGB n. F. ....	225

<b>§ 4 Imparitätsprinzipkonforme Durchbrechung des Grundsatzes der Nichtbilanzierung des schwebenden Geschäft Arbeitsverhältnis.....</b>	<b>227</b>
I. Grundlagen für die Passivierung von Verpflichtungsüberschüssen aus Arbeitsverhältnissen.....	227
1. Drohverlustrückstellung als imparitäische Ausnahme vom Grundsatz der Nichtbilanzierung von Verpflichtungen im Arbeitsverhältnis .....	227
2. Gesetzlich unbestimmte Begriffsdefinition des drohenden Verlusts .....	228
II. Wirtschaftlicher Verpflichtungsüberschuss als zentrale Passivierungsvoraussetzung.....	230
1. Erfordernis der zukunftsbezogenen Gegenüberstellung von Leistung und Gegenleistung des Arbeitsverhältnisses .....	230
2. Der personelle Umfang des Saldierungsbereichs.....	231
3. Der sachliche Umfang des Saldierungsbereichs .....	233
a) Wertermittlung des originären arbeitsvertraglichen Dienstleistungsanspruchs .....	233
aa) Entobjektivierte absatzmarktorientierte Bewertung der Arbeitsleistung .....	233
bb) Beschaffungsmarktseitige Bewertung der Arbeitsleistung als Überstrapazierung des Imparitätsprinzips .....	237
cc) Die Ausgeglichenheitsvermutung als objektivierende Lösung des Bewertungsproblems.....	242
aaa) Die Objektivierungsfunktion der Ausgeglichenheitsvermutung .....	242
bbb) Die vorsichtsprinziprelativierende und objektivierende Beweislastumkehr der Ausgeglichenheitsvermutung.....	243
ccc) Marktübliche Bedingungen als unzulänglicher Maßstab für die Ausgeglichenheit .....	246
ddd) Konkrete Ausnahmefälle der objektivierten Widerlegung der Ausgeglichenheit.....	248
b) Bestimmung der sonstigen wirtschaftlichen Gegenleistungsansprüche.....	250
aa) Drohender Verlust als wirtschaftlich verstandener Verpflichtungsüberschuss des Arbeitgebers .....	250
bb) Konzept der Bruttobilanzierung als überobjektivierende Einschränkung des wirtschaftlichen Saldierungsbereichs.....	252

---

cc)	Bilanzzweckadäquate Bestimmung des wirtschaftlichen Gegenleistungsanspruchs des Arbeitgebers .....	254
dd)	Fehlende Konkretisierung wirtschaftlicher Vorteile bei bewussten Verlustgeschäften .....	258
4.	Der zeitliche Umfang des Saldierungsbereichs.....	260
a)	Die bilanzzweckunkonforme Ganzheitsbetrachtung.....	260
b)	Die realisationsprinzipkonforme Restlaufzeitbetrachtung .....	263
c)	Einfluss von Vorsichts- und Objektivierungsprinzip auf die Schätzung der Dauer der Unausgeglichenheit .....	264
III.	Problemkreise des Passivierungszeitpunkts von Verpflichtungsüberschüssen des Arbeitsverhältnisses.....	266
1.	Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Verursachung.....	266
2.	Bindendes Vertragsangebot als wirtschaftliche Verursachung des Verpflichtungsüberschusses.....	266
IV.	Der umstrittene Begriff des Verpflichtungsüberschusses im Arbeitsverhältnis.....	267
1.	Ausbildungsverhältnisse .....	267
a)	Weite Auslegung des imparitätsprinzipkonformen Synallagmas durch den BFH bei Ausbildungsverhältnissen.....	267
aa)	Erstes BFH Urteil vom 25.01.1984 I R 7/80 zu Ausbildungsverhältnissen .....	267
bb)	Zweites BFH Urteil vom 3.02.1993 I R 37/91 zu Ausbildungsverhältnissen .....	268
b)	Differenzierte bilanzrechtliche Würdigung von Ausbildungsverhältnissen .....	269
aa)	Unmaßgeblichkeit des schuldrechtlichen Austauschverhältnisses des Ausbildungsvertrags .....	269
bb)	Unmaßgeblichkeit einer beschaffungsmarktorientierten Beurteilung des Ausbildungsverhältnisses.....	270
cc)	Der Auswahlvorteil als greifbarer wirtschaftlicher Vorteil des Synallagmas.....	271
dd)	Fehlende Greifbarkeit des Ansehensvorteils bei Überbestand an Ausbildungsverhältnissen.....	274

---

2.	Lohnfortzahlungsverpflichtung im Krankheitsfall.....	278
a)	Die BFH-Rechtsprechung zu Verpflichtungsüberschüssen bei Lohnfortzahlung im Krankheitsfall.....	278
b)	Realisationsprinzipbedingter Ausschluss eines Verpflichtungsüberschusses bei Lohnfortzahlungsverpflichtungen..	278
3.	Verdienstsicherungszusagen .....	280
a)	Die BFH-Rechtsprechung zu Verpflichtungsüberschüssen bei Verdienstsicherungsvereinbarungen .....	280
aa)	Erstes BFH Urteil vom 25.02.1986 VIII R 377/83 zu Verdienstsicherungszusagen .....	280
bb)	Zweites BFH Urteil vom 16.12.1987 I R 68/87 zu Verdienstsicherungszusagen .....	281
b)	Bilanzrechtliche Würdigung eines Verpflichtungsüberschusses bei Verdienstsicherungszusagen .....	282
4.	Drohverlustrückstellung als bilanzielle Abbildung von Abfindungsverpflichtungen .....	284
a)	Zugehörigkeit zu künftigen Erträgen als Voraussetzung der imparitätischen Abfindungserfassung.....	284
b)	Ablehnung einer Gegenleistung für den Verzicht auf den Weiterbeschäftigungsanspruch .....	285
c)	Keine Gegenleistung für künftige restrukturierungsbedingte Kostensenkungen .....	287
5.	Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch bezahlte Freistellung....	288
a)	Ertraglose Arbeitsverhältnisse in der Rechtsprechung des BFH.....	288
b)	Zweifel am Schwebezustand bei vollständiger Arbeitsfreistellung ..	288
c)	Der dominierende Abfindungscharakter bei bezahlter Arbeitsfreistellung.....	289
6.	Kein Verpflichtungsüberschuss in Folge von Aufstockungsbeträgen zur Altersteilzeit .....	290
7.	Entobjektivierte Ermittlung (k)eines drohenden Verlustes bei Managementfehlerscheidungen.....	292

---

V.	Problemkreise der Bewertung von Verpflichtungsüberschüssen aus Arbeitsverhältnissen.....	293
1.	Umfang der einzubeziehenden Aufwandsarten bei der Bewertung der Leistungspflicht des Arbeitgebers.....	293
2.	Künftige Arbeitsentgeltsteigerungen bei der Bewertung von Verpflichtungsüberschüssen des Arbeitsverhältnisses nach BilMoG .....	295
3.	Barwertansatz oder Nominalwertansatz bei Verpflichtungsüberschüssen des Arbeitsverhältnisses .....	296
a)	Grundlagen der Abzinsung von Verpflichtungsüberschüssen .....	296
b)	Bilanzrechtliche Würdigung der Abzinsung von Verpflichtungsüberschüssen aus Arbeitsverhältnissen .....	297
VI.	Das Verhältnis von Drohverlustrückstellung und Verbindlichkeitsrückstellung .....	300
1.	Notwendigkeit der Abgrenzung in Folge des steuerlichen Ansatzverbots in § 5 Abs. 4a EStG.....	300
2.	Der Schwebezustand als Abgrenzungsmerkmal von Verpflichtungsüberschüssen und Erfüllungsrückständen .....	301
3.	Unterschiedliche finanzgerichtliche Auslegung des wirtschaftlichen Synallagmas bei Verpflichtungsüberschüssen und Erfüllungsrückständen aus Arbeitsverhältnissen.....	304
a)	Diametrale Wirkungsweise der Abgrenzung des Saldierungsbereichs bei Erfüllungsrückständen im Vergleich zu Verpflichtungsüberschüssen.....	304
b)	Inkongruente finanzgerichtliche Abgrenzung des imparitätsprinziporientierten und realisationsprinziporientierten Synallagmas .....	304
	<b>Thesenförmige Zusammenfassung .....</b>	<b>309</b>

---

<b>Verzeichnisse</b> .....	319
Verzeichnis abgekürzt zitierter Schriften.....	319
Verzeichnis zitierter Schriften .....	326
Verzeichnis zitierter Rechtsprechung .....	354
Verzeichnis zitierter amtlicher Drucksachen .....	359
Verzeichnis zitierter Gesetze .....	360
Verzeichnis zitierter Gesetzgebungsmaterialien.....	362
Verzeichnis verwendeter Rechnungslegungsstandards.....	362
<b>Sachregister</b> .....	365



# Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht/anderer Auffassung
AAG	Gesetz über den Ausgleich der Arbeitgeberaufwendungen für Entgeltfortzahlung (Aufwendungsausgleichsgesetz) vom 22.12.2005 (BGBl. I 2005, S. 3686), zuletzt geändert durch Art. 4d des Gesetzes vom 21.12.2008 (BGBl. I 2008, S. 2940).
a. a. O.	am angegebenen Ort
ABl. EU	Amtsblatt der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
a. M.	am Main
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
Abt.	Abteilung
AG	Aktiengesellschaft, Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift), Arbeitsgericht
AGG	Allgemeines Gleichbehandlungsgesetz vom 14.08.2006 (BGBl. I 2006, S. 1897), zuletzt geändert durch Art. 15 Abs. 66 des Gesetzes vom 5.02.2009 (BGBl. I 2009, S. 160).
AktG	Aktiengesetz vom 6.09.1965 (BGBl. I 1965, S. 1089), zuletzt geändert durch Art. 5 des Gesetzes vom 25.05.2009 (BGBl. I 2009, S. 1102).
allg.	allgemein(e)
AO	Abgabenordnung
AltTZG	Altersteilzeitgesetz vom 23.07.1996 (BGBl. I 1996, S. 1078), zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes vom 28.03.2009 (BGBl. I 2009, S. 634, S. 1141).
ArEV	Verordnung über die Bestimmung des Arbeitsentgelts in der Sozialversicherung (Arbeitsentgeltverordnung) vom 18.12.1984 (BGBl. I 1984, S. 1642, S. 1644) in der Fassung der Verordnung zur Änderung der Arbeitsentgeltverordnung vom 29.06.2006 (BGBl. I 2006, S. 1402).
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen

---

BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BA	Bundesagentur für Arbeit
BAG	Bundesarbeitsgericht
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BBiG	Berufsbildungsgesetz vom 23.03.2005 (BGBl. I 2005, S. 931), zuletzt geändert durch Art. 15 Abs. 90 des Gesetzes vom 5.02.2009 (BGBl. I 2009, S. 160).
BC	Bilanzbuchhalter und Controller (Zeitschrift)
Bd.	Band
BdF	Bundesministerium der Finanzen
bearb.	bearbeitet
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz) vom 19.12.1974 (BGBl. I 1974, S. 3610), zuletzt geändert durch Art. 5 des Gesetzes vom 21.12.2008 (BGBl. I 2008, S. 2940).
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 25.09.2001 (BGBl. I 2001, S. 2518), zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes vom 12.08.2008 (BGBl. I 2008, S. 1666).
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BFH/NV	Sammlung amtlich nichtveröffentlichter Entscheidungen des BFH (Zeitschrift)
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 2.01.2002 (BGBl. I 2002, S. 42, S. 2909; BGBl. I 2003, S. 738), zuletzt geändert durch Art. 2 Abs. 1 des Gesetzes vom 25.06.2009 (BGBl. I 2009, S. 1574).
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmoder- nisierungsgesetz) vom 25.05.2009 (BGBl. I 2009, S. 1102).
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMJ	Bundesministerium der Justiz
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe

---

BUrLG	Mindesturlausgesetz für Arbeitnehmer (Bundesurlaubsgesetz) vom 08.01.1963 in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 800-4, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Art. 7 des Gesetzes vom 7.05.2002 (BGBl. I 2002, S. 1529).
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
CTA	„Contractual Trust Arrangements“ oder „Contractual Trust Agreements“
d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DCF	Discounted Cashflow
ders.	derselbe
DM	Deutsche Mark
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
E-DRS	Entwurf eines Deutschen Rechnungslegungs Standards
edv	elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch vom 10.05.1897 (RGBl. 1897, S. 437) in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4101-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes vom 25.05.2009 (BGBl. I 2009, S. 1102).
EGHGB-E	Entwurf des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch
Einf.	Einführung
Einl.	Einleitung
EITF	Emerging Issues Task Force des Financial Accounting Standards Board
EntFG	Gesetz über die Zahlung des Arbeitsentgelts an Feiertagen und im Krankheitsfall (Entgeltfortzahlungsgesetz) vom 26.05.1994 (BGBl. I 1994, S. 1014, S. 1065), zuletzt geändert durch Art. 80 des Gesetzes vom 23.12.2003 (BGBl. I 2003, S. 2848).
ERA	Entgeltrahmenabkommen
ERS	Entwurf einer Stellungnahme zur Rechnungslegung
erw.	erweitert, erweiterte

---

ESTG	Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.10.2002 (BGBl. I 2002, S. 4210; BGBl. I 2003, S. 179), zuletzt geändert durch Art. 3 des Gesetzes vom 25.05.2009 (BGBl. I 2009, S. 1102).
ESTG-E	Entwurf des Einkommensteuergesetzes
ESTÄR	Einkommensteueränderungs-Richtlinien
ESTr 2008	Einkommensteuer-Richtlinien 2008 vom 16.12.2005, BStBl. I Sondernummer 1, in der Fassung der ESTÄR 2008 vom 18.12.2008 (BStBl. I 2008, S. 1017).
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro
e. V.	eingetragener Verein
f.	die folgende (Seite), der folgende (Paragraph)
FB	Finanzbetrieb (Zeitschrift)
FDA	Food and Drug Administration
ff.	fortfolgend(e)
FG	Finanzgericht
FlexiG	Gesetz zur sozialrechtlichen Absicherung flexibler Arbeitszeitregelungen vom 6.04.1998, (BGBl. I 1998, S. 688).
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
gem.	gemäß
GewO	Gewerbeordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 22.02.1999 (BGBl. I 1999, S. 202), zuletzt geändert durch Art. 3 des Gesetzes vom 22.04.2009 (BGBl. I 2009, S. 818).
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23.05.1949 in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 19.03.2009 (BGBl. I 2009, S. 606).
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung vom 20.04.1892 (RGBl. 1892, S. 477), in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4123-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Art. 8 des Gesetzes vom 25.05.2009 (BGBl. I 2009, S. 1102).
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)

---

GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung)
grds.	grundsätzlich
GrS	Großer Senat
GS	Gedenkschrift
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB a. F.	Handelsgesetzbuch vom 10.05.1897 (RGBl. 1897, S. 219), in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröf- fentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Art. 69 des Gesetzes vom 17.12.2008 (BGBl. I 2008, S. 2586).
HGB n. F.	Handelsgesetzbuch vom 10.05.1897 (RGBl. 1897, S. 219), in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröf- fentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Art. 6 des Gesetzes vom 25.06.2009 (BGBl. I 2009, S. 1506).
hrsg.	herausgegeben
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
IAS	International Accounting Standard(s)
IASB	International Accounting Standard Board
i. Br.	im Breisgau
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. d. S.	in dem/diesem Sinne
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer e. V.
IDW HFA	Hauptfachausschuss des IDW
IDW-FN	IDW-Fachnachrichten (Zeitschrift)
i. e. S.	im engeren Sinne
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
IG Metall	Industriegewerkschaft Metall
insb.	insbesondere
i. O.	im Original
i. R. d.	im Rahmen der/des
i. R. e.	im Rahmen einer/eines
i. S. d.	im Sinne der/des
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. V. m.	in Verbindung mit
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
Jg.	Jahrgang
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
Kap.	Kapitel

---

KG	Kommanditgesellschaft
Km	Kilometer
KoR	Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (Zeitschrift)
KSchG	Kündigungsschutzgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 25.08.1969 (BGBl. I 1969, S. 1317), zuletzt geändert durch Art. 3 des Gesetzes vom 26.03.2008 (BGBl. I 2008, S. 444).
LAG	Landesarbeitsgericht
m. E.	meines Erachtens
Mio.	Million(en)
MuSchG	Gesetz zum Schutz der erwerbstätigen Mutter (Mutterschutzgesetz) in der Fassung der Bekanntmachung vom 20.06.2002 (BGBl. I 2002, S. 2318), zuletzt geändert durch Art. 14 des Gesetzes vom 17.03.2009 (BGBl. I 2009, S. 550).
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen, mit weiteren Nennungen
n. F.	neue Fassung
NJOZ	Neue Juristische Online Zeitung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NJW-RR	Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechung-Report Zivilrecht (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
n. v.	nicht veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschafts Briefe Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)
NZA	Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht (Zeitschrift)
NZA-RR	Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht Rechtsprechung-Report (Zeitschrift)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
NZI	Neue Zeitschrift für Insolvenz und Sanierung (Zeitschrift)
o. g.	oben genannt(e/en/er)
Ö-ESTg	Österreichisches Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988, zuletzt geändert durch das Steuerreformgesetz 2009 (StRefG 2009), BGBl. I Nr. 26/2009.
OFD	Oberfinanzdirektion
o. V.	ohne Verfasser
PSV	Pensionssicherungsverein
PublG	Publizitätsgesetz vom 15.08.1969 (BGBl. I S. 1189), zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes vom 25.05.2009 (BGBl. I S. 1102).
Rdnr.	Randnummer
Rev.	Revision

---

rev.	revidierte
RFH	Reichsfinanzhof
RGBL.	Reichsgesetzblatt
RIC	Rechnungslegungs Interpretations Committee
rkr.	rechtskräftig
Rn.	Randnummer(n)
ROI	Return on Investment
RS	Stellungnahme zur Rechnungslegung
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer(n)
S.	Satz, Seite(n)
SGB IV	Viertes Buch Sozialgesetzbuch – Gemeinsame Vorschriften für die Sozialversicherung – (Art. 1 des Gesetzes vom 23.12.1976 (BGBl. I 1976, S. 3845) in der Fassung der Bekanntmachung vom 23.01.2006 (BGBl. I 2006, S. 86 (466)), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 28.03.2009 (BGBl. I 2009, S. 634, S. 1141).
sog.	So genannte, so genannter, so genanntes
Sp.	Spalte(n)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StEntlG 1999/2000/ 2002	Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl. I 1999, S. 402).
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
TEUR	Tausend Euro
TVFlexÜ	Tarifvertrag zum flexiblen Übergang in die Rente zwischen der IG Metall Bezirk Baden-Württemberg Bezirksleitung Nordbaden und dem Verband der Metall- und Elektroindustrie Baden-Württemberg e. V. vom 3.09.2008, im Internet unter <a href="http://www.bw.igm.de/downloads/artikel/files//ARTID_27015_No_bEm9?name=TV_flex_Uebergang_in_die_Rente_ME_03_09_08.pdf">http://www.bw.igm.de/downloads/artikel/files//ARTID_27015_No_bEm9?name=TV_flex_Uebergang_in_die_Rente_ME_03_09_08.pdf</a> , abgerufen am 29.10.2008, um 8:53 Uhr.
Tz.	Textziffer(n)

---

TzBfG	Gesetz über Teilzeitarbeit und befristete Arbeitsverträge (Teilzeit- und Befristungsgesetz) vom 21.12.2000 (BGBl. I 2000, S. 1966), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 19.04.2007 (BGBl. I 2007, S. 538).
u.	und
u. a.	unter anderem, und andernorts
u. ä.	und ähnliches
überarb.	überarbeitet
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
U. S.	United States (of America)
USA	United States of America
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
u. U.	unter Umständen
v.	vom, von, vor
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume
vollst.	vollständig
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WpHG	Gesetz über den Wertpapierhandel (Wertpapierhandelsgesetz) in der Fassung der Bekanntmachung vom 9.09.1998 (BGBl. I 1998, S. 2708), zuletzt geändert durch Art. 5 des Gesetzes vom 25.06.2009 (BGBl. I 2009, S. 1528).
z. B.	zum Beispiel
z. T.	zum Teil
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (Zeitschrift)
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
Ziff.	Ziffer
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)