

David Altmeier



© 2008 AGI-Information Management Consultants
May be used for personal purposes only or by
libraries associated to dandelion.com network.

Rückstellungsbilanzierung in Deutschland und Frankreich

Eine vergleichende Untersuchung
der französischen Rückstellungsbilanzierung
aus der Perspektive des deutschen Bilanzrechts



PETER LANG

Europäischer Verlag der Wissenschaften

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	XVII
----------------------------	------

Einleitung

A. Problemstellung.....	1
B. Gang der Untersuchung.....	3

I. Teil

Bilanzierung von Rückstellungen nach deutschem Recht

A. Begriff der Rückstellung.....	7
I. Rückstellungen im Handelsrecht.....	7
1. Allgemeine Charakterisierung der Rückstellung - Abgrenzung und bilanzielle Funktion.....	7
2. Entwicklung des Rückstellungsbegriffs im Handelsrecht.....	8
3. Überblick über die heutige handelsrechtliche Rückstellungsvorschrift.....	11
II. Ertragsteuerlicher Rückstellungsbegriff.....	14
1. Das Verhältnis zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz.....	14
2. Konsequenzen aus dem Maßgeblichkeitsgrundsatz für den Rückstellungsbegriff in der Steuerbilanz.....	17
III. Abhängigkeit des Rückstellungsverständnisses, von der jeweils vertretenen bilanztheoretischen Grundkonzeption.....	19
1. Möglichkeiten und Grenzen einer Betrachtung des bilanztheoretischen Hintergrundes der Rückstellungsbilanzierung....	19
2. Der Rückstellungsbegriff im Lichte der statischen und dynamischen Bilanztheorie.....	21
2.1. Der Rückstellungsbegriff in der statischen Bilanztheorie.....	21
2.2. Der Rückstellungsbegriff in der dynamischen Bilanztheorie.....	24
2.3. Statischer und dynamischer Rückstellungsbegriff im Vergleich...	27
2.4. Kritik am statischen und dynamischen Rückstellungsbegriff.....	29
B. Der Rückstellungsbegriff des § 249 HGB als auslegungsbedürftiger unbestimmter Bilanzrechtsbegriff.....	33
I. Vorbemerkung.....	33
II. Der gesetzliche Bilanzzweck als Ausgangsbasis einer teleologischen Auslegung.....	35
1. Reichweite des Begriffs „Bilanzzweck“.....	35
2. Das Problem der Ermittlung eines Bilanzzwecks.....	38
3. Die Bilanzzwecke im einzelnen.....	41
4. Die Grenzen einer rein teleologischen Bilanzrechtsauslegung.....	45
III. Die GoB-Systematik als Ausgangsbasis einer teleologisch-systematischen Bilanzrechtsauslegung.....	47
1. Begriff der GoB.....	47

2. Methoden zur Gewinnung und Auslegung von Goß.....	48
3. Das Fehlen einer allgemein anerkannten GoB-Systematik.....	52
3.1. Vorbemerkung.....	52
3.2. Die Kernelemente einer GoB-Systematik unter besonderer Berücksichtigung des Realisationsprinzips und des Impatätsprinzips.....	53
3.3. Fazit: Unterschiedliche GpB-Systeme als Ausfluß unterschiedlicher Vorstellungen von den Kernzwecken der Handelsbilanz.....	6G
IV. Konsequenzen aus der Unbestimmtheit der handelsrechtlichen GoB-Systematik für den Verlauf der weiteren Untersuchung.....	63
C. Die gesetzlichen Rückstellungstatbestände im einzelnen.....	66
I. Rückstellungen für Ungewisse Verbindlichkeiten.....	66
1. Vorbemerkungen.....	66
2. Sachliche Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen für Ungewisse Verbindlichkeiten.....	67
2.1. Vorliegen einer Außenv. erpflichtung.....	67
2.2. Ungewißheit über Höhe und/oder Be- bzw. Entstehen der Verbindlichkeit.....	69
2.3. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.....	71
2.4. Wirtschaftliche Verursachung - Pässivierungszeitpunkt.....	74
2.4.1: Vorbemerkung.....	74
2.4.2. Das Realisationsprinzip als Ansatzkriterium für Verbindlichkeitsrückstellungen (Älimentationstheorie).....	76
2.4.2.1. Darstellung der Älimentationstheorie.....	76
2.4.2.2. Die Älimentationstheorie in der Kritik durch das Schrifttum.....	77
2.4.2.2.1. Objektivierungswirkung der Älimentationstheorie.....	77
2.4.2.2.2. Verstößt die Älimentationstheorie gegen zentrale Bilanzierungsprinzipien, insbesondere gegen, das Vorsichtsprinzip • und das Vollständigkeitssprinzip?.....	82
2.4.3. Das Wesentlichkeitskriterium.....	86
2.4.3.1. Darstellung des Wesentlichkeitskriterium.....	86
2.4.3.2. Das Wesentlichkeitskriterium in der Kritik durch das Schrifttum.....	87
2.4.3.2.1. Objektivierungswirkung des Wesentlichkeitskriteriums.....	87
2.4.3.2.2. Verrechtlichung des Bilanzinhaltes.....	90
2.4.4. Ursachen für den Konflikt zwischen der Älimentationstheorie und dem Wesentlichkeitskriterium.....	92
3. Sonderfall der Verbindlichkeitsrückstellung: Rückstellung für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung.....	93

II. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ...	95
1. Schwebende Geschäfte: Begriff und bilanzielle Erfassung.....	95
2. Vorliegen eines drohenden Verlustes	97
3. Saldierungsbereich der Verlustrückstellung.....	99
3.1. Die divergierenden Auffassungen zur Abgrenzung des Saldierungsbereiches im Schrifttum.....	99
3.2. Beschluß des Großen Senats des BFH vom 236.1997, GrS 2/93.....	103
3.3. Fazit aus dem Apothekerfall.....	110
4. Einzelne Bewertungsprobleme bei der Drohverlustermittlung	110
4.1. Vorbemerkung.....	110
4.2. Vollkosten- versus Teilkostenansatz bei Absatzgeschäften.....	111
4.3. Abzinsung von Drohverlustrückstellungen.....	113
4.4. Absatz-versus beschaffungsmarktorientierte - Anspruchsbewertung	115
4.5. Berücksichtigung künftiger Kostersteigerungen.....	119
III. Aufwandsrückstellungen.....	121
1. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen.....	121
2. Rückstellungen für unterlassene Abraumbeseitigung.....	124
3. Rückstellungen für bestimmte Aufwendungen •	
gem. §249 Abs, 2 HGB.....	125
3.1. Normzweck des § 249 Abs. 2 HGB.....	125
3.2. Sachliche Voraussetzungen für die Bildung von Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB.....	128
3.2.1. Umschreibung des Aufwands.....	128
3.2.2. Zuordnung zum abgelaufenen oder einem früheren Geschäftsjahr.....	129
3.2.3. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.....	134
3.2.4. Unbestimmtheit bezüglich Höhe und Zeitpunkt.....	135
D. Zusammenfassung.....	137

2. Teil

Grundlagen für einen Rechtsvergleich im Bereich des französischen und deutschen Bilanzrechts

A. Die gemeinsamen Wurzeln des französischen und deutschen Bilanzrechts.....	139
B. Die Entwicklung des französischen Bilanzrechts seit Beginn des 20. Jahrhunderts bis zur Umsetzung der 4. EG-Richtlinie.....	141
C. Die Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften innerhalb der EU.....	146
I. Vorbemerkungen.....	146
II. Die europäische Integration als Rahmen für die Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften.....	146
III. Die Ziele der 4. EG-Richtlinie - Anspruch und Realität.....	149

D. Quellen des französischen Bilanzrechts	153
I. Gesetzliche Quellen	153
1. Code de Commerce und Dekret vom 29. November* 1983.....	153
2. Gesetz vom 24. Juli 1966 über die Handelsgesellschaften und Dekret vom 23. März 1967.....	155
3. Plan comptable general.....	156
4. Steuerrecht.....	157
II. Außergesetzliche Quellen.....	160
1. Die Rechtsprechung.....	160
1.1. Die Rechtsprechung der ordentlichen Gerichte.....	160
1.2. Die steuerliche Rechtsprechung.....	161
2. Die Handelsbräuche.....	162
3. Diedoctrine.....	163
3.1. Vorbemerkungen.....	163
3.2. Die commission des operations de bourse (CO'B).....	163
3.3. Der conseil national de la comptabilite (CNC).....	165
3.4. Das comite de la reglementation comptable (CRC),.....	167
3.4.1. Vorbemerkung.....	167
3.4.2. Aufgaben und Funktionsweise des CRC.....	168
3.5. Die nationalen Berufsverbände.....	169
3.5.1. Der ordre des experts-comptables (OEC).....	169
3.5.2. Die compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC).....	170
3.6. Das International Accounting Standards Committee (IASC).....	171
E. Theorie der französischen Handelsbilanz.....	173
I. Vorbemerkungen.....	173
II. Der Zweck der französischen Handelsbilanz.....	174
1. Reichweite des Begriffs „Bilanzzweck“.....	174
2. Die Bilanzzwecke im einzelnen.....	175
3. Die Grenzen einer rein teleologischen Bilanzrechtsauslegung.....	178
III. Die Konzeption der französischen Handelsbilanz.....	179
1. Optique juridique und optique economique.....	179
2. Das Prinzip der „patrimonialite“ und das Prinzip des „rattachement des charges aux produits“ als zentrale Aktivierungs- und Passivierungsprinzipien des französischen Bilanzrechts.....	183
F. Zusammenfassung	186

3. Teil ' ..'.

Bilanzierung von „provisions“ nach französischem Bilanzrecht

Ä. Die französische „Provision“ als Vergleichsobjekt zur deutschen Rückstellung.....	189
I. Begriff der „Provision“.....	189
II. Kurzcharakterisierung der verschiedenen Arten von „provisions“.....	190
1. Die „Provision pour depreciation“.....	190
2. Die „Provision pour risques et charges“.....	191
3. Die „Provision reglementee“.....	192
III. Tabellarische Übersicht über die verschiedenen Arten von „provisions“.....	193
IV. Unterschiedliche Begriffsbildung in Handels- und Steuerrecht.....	193
V. Konsequenzen aus der Erörterung des Begriffs der „Provision“ für den Gang der weiteren Untersuchung.....	194
B. Die „Provision pour risques et charges“ als Äquivalent zur deutschen Rückstellung.....	197
I. Die gesetzlichen Vorschriften zur Rückstellungsbilanzierung.....	197
1. Die handelsrechtlichen Vorschriften zur Rückstellungsbilanzierung.....	197
2. Die steuerlichen Vorschriften zur Rückstellungsbilanzierung.....	201
II. Abgrenzung der „Provision pour risques et charges“ zu anderen Bilanzpositionen.....	203
• 1. Abgrenzung zu den „charges à payer“.....	203
2. Abgrenzung zu den „charges à repartir“.....	207
3. Abgrenzung zu den „feserves“.....	208
III. Die sachlichen Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen nach französischem Recht.....	209
1. Vorbemerkungen:.....	209
2. Die Voraussetzungen im einzelnen.....	210
• 2.1. Gegenstand der Rückstellung:.....	210
2.2. Bestimmtheit der zurückzustellenden Aufwendungen.....	214
2.3. Wahrscheinlichkeit der zukünftigen Auszahlung:.....	219
2.4.-Verursachung in der abgelaufenen Rechnungsperiode.....	220
2.4.1, Die Verursachungskonzeption des Steuerrechts unter besonderer Berücksichtigung der Finanzrechtsprechung.....	220
2.4.2. Die Verursachungskonzeption des Handelsrechts.....	226
IV. Einzeldarstellung verschiedener Rückstellungstatbestände.....	230
1. Die vom PCG unterschiedenen Rückstellungstatbestände.....	230
1.1. Provision pour litiges'.....	230
(Rückstellung für Rechtsstreitigkeiten).....	230
1.1.1. Beschreibung der Rückstellung.....	230
1.1.2. Bilanztheoretische Einordnung.....	231
1.2. Provision pourgarantie (GarantierücksteHüng)'.....	231
1.2.1. Beschreibung der Rückstellung.....	231
1.2.2. Bilanztheoretische Einordnung.....	233

1.3. Provision pour pertes sur marche à terme	
• (Rückstellung für Verluste aus Waretermingeschäften).....	235
1.3.1. Beschreibung der Rückstellung	235
1.3.2. Bilanztheoretische Einordnung	237
1.4. Provision pour amendes et penalites	
(Rückstellung für Straf- und Bußgelder).....	239
1.4.1. Beschreibung der Rückstellung.....	239
1.4.2. Bilanztheoretische Einordnung.....	240
1.5. Provision pour pertes de changes	
(Rückstellung für Verjuste aus der Umrechnung	
von Fremdwährungsforderungen und -Verbindlichkeiten).....	241
1.5.1. Beschreibung der Rückstellung	241
1.5.2. Bilanztheoretische Einordnung	243
1.6. Provision pour pensions et obligations similaires	
(Rückstellung für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen).....	244
1.6.1. Beschreibung der Rückstellung	244
1.6.1.1. Überblick über die Formen der betrieblichen	
Altersversorgungen Frankreich.....	244
1.6.1.2. Bilanzrechtliche Behandlung von Pensionen und	
ähnlichen. Verpflichtungen.....	246
1.6.2. Bilanztheoretische Einordnung.....	249
1.7. Provision pour impôt (Steuerrückstellung).....	251
1.7.1. Beschreibung der Rückstellung	251
1.7.2. Bilanztheoretische Einordnung	253
1.8. Provision pour renouvellement des immobilisations -...	
entreprises concessionnaires	
(Rückstellung für Erneuerungsverpflichtungen,	
insbesondere bei Konzessionsunternehmen).....	255
1.8.1. Beschreibung der Rückstellung	255
1.8.2. Bilanztheoretische Einordnung	256
1.9. Provision pour charges à repartir sur plusieurs exercices	
(Rückstellung für Aufwendungen, die auf mehrere	
Geschäftsjahre zu verteilen sind).....	257
1.9.1. Beschreibung der Rückstellung	257
1.9.2. Bilanztheoretische Einordnung	259
1.10. Provision pour congés à payer (Urlaubsrückstellung).....	260
1.10.1. Beschreibung der Rückstellung	260
1.10.2. Bilanztheoretische Einordnung	262
I. Sonstige, nicht im PCG ausdrücklich genannte	
Rückstellungstatbestände.....	263
2.1. Provisions sur prestations des Services échelonnées	
sur plusieurs exercices (Rückstellungen bei Dauerabsatz-	
geschäften über nicht aktivierungsfähige, Leistungen).....	263
2.1.1. Beschreibung der Rückstellungstatbestände.....	263
2.1.2. Bilanztheoretische Einordnung	267

2.2. Provision pour pertes.-sur contrats ä long terme (Rückstellungen bei Verlusten aus langfristigen Verträgen).....	269
2.2.1. Beschreibung des Rückstellungstatbestandes	269
2.2.2. Bilanztheoretische Einordnung	273
2.3. Provision pour restructuration (Rückstellung für Restrukturierungsmaßnahmen).....	274
2.3.1. Beschreibung der Rückstellung	274
2.3.2. Bilanztheoretische Einordnung	276
C. Die „provisions reglementees“ in Handels- und Steuerrecht.....	279
I. Allgemeine Charakterisierung der „provisions reglementees“.....	279
II. Der Ausweis der „provisions reglementees“ in der Handelsbilanz.....	280
1. Problemstellung.....	280
2. Konkurrenz zwischen handelsrechtlichen „provisions“ und steuerlichen „provisions reglementees“.....	283
3. Ertragsteueranteil der „provisions ¹ reglementees“.....	285
3.1. Vorbemerkung.....	285
3.2. Bildung einer Steuerrückstellung aufgrund allgemeiner Bilanzierungsgrundsätze	285
3.3. Keine Verbuchung des Ertragsteueranteils („methode de l'impöt exigible“).....	286
3.4. Rückstellungsbildung nach der „methode de l'impöt differe“.....	287
3.5. Fazit.....	289
III. Einzeldarstellung der verschiedenen „provisions reglementees“.....	290
1. Provision pour hausse des prix (Preissteigerungsrücklage).....	290
1.1. Beschreibung der Bilanzposition.....	290
2.2. Bilanztheoretische Einordnung	291
2. Provision pour risques afferents aux opérations de credit ä moyen et ä long terme (Rücklage für Kreditrisiken).....	293
2.1, Beschreibung der Bilanzposition.....	293
3.2. Bilanztheoretische Einordnung.....	294
3. Provision pour risques afferents aux credits ä moyen terme resultant de ventes ou de travaux effectues ä l'etranger (Rücklage für Exportkreditrisiken).....	294
3.1. Beschreibung der Bilanzposition.....	294
3.2. Bilanztheoretische Einordnung.....	295
4. Provision pour acquisition d'elements d'actif des entreprises de presse (Rücklage für Presseunternehmen).....	297
4.1. Beschreibung der Bilanzposition.....	297
4.2. Bilanztheoretische Einordnung.....	298
5. Provision pour reconstitution des gisements (Rücklage bei Erschließung von Bodenschätzen).....	298
5.1. Beschreibung der Bilanzposition.....	298
5.2. Bilanztheoretische Einordnung.....	299

6. Provision pour risques afferents à certaines operations d'assurance et de reassurance (Versicherungstechnische Rücklagen).....	300
6.1. Beschreibung der Bilanzposition.....	300
6.2. Bilanztheoretische Einordnung.....	300
7. Provision pour prêts d'installation des salaires (Rücklage für Gründungshilfen für ehemalige Mitarbeiter).....	301
7.1. Beschreibung der Bilanzposition.....	301
7.2. Bilanztheoretische Einordnung.....	302
8. Provision pour investissement à l'étranger (Auslandsinvestitionsrücklage).....	302
8.1. Beschreibung der Bilanzposition.....	302
8.2. Bilanztheoretische Einordnung.....	304
9. Provision pour investissement (Investitionsrücklage).....	305
9.1. Beschreibung der Bilanzposition.....	305
9.2. Bilanztheoretische Einordnung.....	306
V. Überblick über die verschiedenen provisions réglementées	308
D. Zusammenfassung.....	309
I. Unübersichtliche Begriffsbildung.....	306
II. Keine Unterscheidung zwischen Innen- und Außenverpflichtungen.....	309
III. Keine Differenzierung der Rückstellungskriterien nach Rückstellungskategorien.....	311
IV. Vage Verursachungskonzeption.....	312
Ausblick:	
Angleichung zwischen deutscher und französischer Rückstellungskonzeption durch IAS?	315
Literaturverzeichnis.....	319