

Die Bewertung von Rückstellungen

in der Einzelbilanz nach
Handels- und Ertragsteuerrecht

von
Dipl.-Kfm.
Dr. Klaus-Peter Naumann

B47 896

Juristische Gesamtbibliothek
der Technischen Hochschule
Darmstadt

IDW-Verlag GmbH
Düsseldorf 1989

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Geleitwort	V
Vorwort des Verfassers	IX
Verzeichnis der Abkürzungen	XXIII
Verzeichnis der Abbildungen	XXXI
I. Einleitung	1
1. Problementwicklung	1
2. Problemstellung	5
3. Gang der Untersuchung	13
II. Zur axiomatischen Grundlage der Untersuchung: Bilanzierungszwecke und Rückstellungen	17
1. Rückstellungen im Lichte ausgewählter Bilanztheorien	17
11. Die Interpretation nach statischer Bilanztheorie	18
111. Zwecke der Bilanz nach der statischen Bilanztheorie	18
112. Die Rückstellungen in der statischen Bilanztheorie	21
12. Die Interpretation nach dynamischer Bilanztheorie	23
121. Zwecke der Bilanz nach der dynamischen Bilanztheorie	23
122. Die Rückstellungen in der dynamischen Bilanztheorie	26
2. Rückstellungen im Lichte gesetzgeberischer Bilanzierungszwecke	30
21. Die Anforderungen an eine Bilanz im Rechtssinne	30
22. Die Rückstellungsinterpretation im Handelsrecht	35
221. Die handelsrechtlichen Bilanzierungszwecke	35
2211. Vorbemerkung: Der Aufbau der Rechnungs- legungsvorschriften nach dem HGB 1985	35
	XI

	Seite
2212. Die Zwecke handelsrechtlicher Bilanzierung im allgemeinen, für alle Kaufleute geltenden Teil des HGB	37
2213. Die Zwecke handelsrechtlicher Bilanzierung im speziellen, für Kapitalgesellschaften geltenden Teil des HGB	47
222. Der handelsrechtliche Rückstellungsbegriff	50
2221. Die historische Entwicklung des handelsrechtlichen Rückstellungsbegriffs	50
2222. Die rechtsformunspezifische Formulierung manipulationsfreien Rückstellungsrechts im HGB 1985	58
23. Die Rückstellungsinterpretation im Ertragsteuerrecht	62
231. Aus den Besteuerungsgrundsätzen resultierende Bilanzierungszwecke	62
2311. Die Sicherstellung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	63
2312. Die Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung	65
23121. Die Sicherstellung inhaltlicher Gleichmäßigkeit	65
23122. Die Sicherstellung formeller Gleichmäßigkeit	70
232. Periodengerechte Gewinnermittlung als Grundlage der Rückstellungsbilanzierung im Ertragsteuerrecht	71
3. Der für die Rückstellungsbilanzierung relevante Bilanzierungszweck	73
III. Die Abgrenzung zulässiger Rückstellungsklassen	75
1. Die Übertragbarkeit handelsrechtlichen Rückstellungsansatzrechts in die Steuerbilanz	75

	Seite
11. Die Maßgeblichkeit handelsrechtlichen Rückstellungsansatzrechts für die Steuerbilanz	75
12. Die Bedeutung expliziten ertragsteuerlichen Rückstellungsansatzrechts	77
121. Fiskalisch begründete Einschränkungen des steuerrechtlichen Rückstellungsansatzrechtes	77
1211. Das begrenzte Passivierungsverbot des § 5 Abs. 3 EStG	77
1212. Rückstellungen für Jubiläumszusagen	80
122. Die Bedeutung von § 6a EStG für den Ansatz von Pensionsrückstellungen in der Steuerbilanz	83
2. Die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im weiteren Sinne als nicht auf Aktiva bezogene Rückstellungsklasse	86
21. Die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im engeren Sinne	87
211. Der Schuldcharakter	88
212. Die Ungewißheit	92
22. Die Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	93
221. Der Begriff des schwebenden Geschäfts	93
222. Die Dauer des Schwebezustandes	96
223. Der Ausweis des drohenden Verlustes	99
3. Die Aufwandsrückstellungen	101
31. Die Notwendigkeit der Ausweitung des Rückstellungsbegriffs zur Antizipation nicht durch Verbindlichkeiten begründeter Ausgaben	101
32. Die Abgrenzung Aufwandsrückstellungen begründender Ausgaben	103

	Seite
321. Auf Aktiva bezogene Aufwandsrückstellungen	104
3211. Rückstellungen zur Kompensation von Abschreibungsfehlern	104
32111. Rückstellungen für entstehende Ausgaben zur Erhaltung der Nutzungs- und Funktionsfähigkeit	105
321111. Rückstellungen für Erneuerungsausgaben	106
321112. Rückstellungen für Wartungsausgaben	111
32112. Rückstellungen für unterlassene Ausgaben zur Erhaltung der Nutzungs- und Funktionsfähigkeit	114
3212. Rückstellungen für Ausgaben durch Anlagenausfall	118
322. Nicht auf Aktiva bezogene Aufwandsrückstellungen	120
33. Die Passivierung von Aufwandsrückstellungen de lege lata	121
331. Die Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltung	121
332. Die Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbe-seitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden	124
333. Die Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB 1985	127
3331. Die Entwicklung der Gesetzesvorschrift des § 249 Abs. 2 HGB 1985 im Bemühen um die Umsetzung der 4. EG-Richtlinie	128
3332. Die inhaltliche Konkretisierung der Aufwandsrückstellungen gemäß § 249 Abs. 2 HGB 1985	131

4. Kontrollkriterien für die Zulässigkeit des Rückstellungsansatzes in Handels- und Steuerbilanz	141
41. Das Verursachungs- bzw. Periodisierungsprinzip	141
42. Das Erfordernis der abzugsfähigen Betriebsausgabe	146
43. Das Verbot der Passivierung nicht hinreichend bewertbarer Zukunftsereignisse	150
44. Die Wahrscheinlichkeit des zukünftigen Ausgabeanfalls	151
5. Folgen des Verstoßes gegen Vorschriften der Rückstellungsbilanzierung dem Grunde nach	155
51. Handelsrechtliche Konsequenzen	155
511. Nichtigkeit des handelsrechtlichen Jahresabschlusses	155
512. Fehlerhaftigkeit des handelsrechtlichen Jahresabschlusses	157
52. Steuerrechtliche Konsequenzen	159
IV. Die Lösung des Entscheidungsproblems 'Rückstellungsbewertung' durch die Anwendung oberer GoB	163
1. Die Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Rückstellungsbewertung für die Steuerbilanz	163
2. Die Rückstellungsbewertung als Entscheidungsproblem unter Unsicherheit	171
21. Vorbemerkung	171
22. Die Strukturierung von Erwartungen über die zu antizipierenden Ausgaben	172
23. Das Entscheidungsfeld 'Rückstellungsbewertung'	177
3. Die Formulierung des Entscheidungsproblems	183
31. Die Vollständigkeit bewertungsrelevanter Daten	183
32. Die zeitliche Abgrenzung bewertungsrelevanter Daten	184
	XV

	Seite
321. Die Berücksichtigung bis zum Bilanzstichtag erlangter Daten	184
322. Die Berücksichtigung bis zur Bilanzaufstellung erlangter Daten	185
323. Die Unsicherheitsreduktion durch Hinauszögerung des Entscheidungszeitpunktes	189
33. Die Prognose entscheidungsrelevanter Daten	193
331. Die Erzeugung von Prognosen mit Hilfe mathematisch-statistischer Verfahren	194
3311. Aus unternehmensinternen Daten	194
3312. Aus unternehmensexternen Daten	205
332. Möglichkeiten der Prognose subjektiver Erwartungen	205
3321. Die interne Prognose	206
33211. Die interne Individualprognose	206
33212. Die interne Kollektivprognose	207
3322. Die Begutachtung	210
33221. Anforderungen an eine externe Begutachtung	210
33222. Die Maßgeblichkeit der Schätzung des Bilanzierenden im Zweifelsfall	213
333. Die Prognose relevanter Umweltzustände für die Rückstellungsbewertung	214
34. Die Abgrenzung des Bewertungsobjektes	216
341. Die qualitative Abgrenzung der Bewertungseinheit durch den Grundsatz der Einzelbewertung	217
3411. Die Kriterien der Gesetzesterminologie zur Abgrenzung der Bewertungseinheit	217
34111. Die Kriterien der handelsrechtlichen Gesetzesterminologie	217

	Seite
34112. Kriterien der steuerrechtlichen Gesetzesterminologie: Wirtschaftsgüter als Bewertungsobjekte in der Steuerbilanz	219
3412. Die Abgrenzung anhand aus dem Rechnungs- legungszweck abgeleiteter Kriterien	220
34121. Der personenbezogene Zusammenhang	221
34122. Der sachbezogene Zusammenhang	223
342. Ausnahmen vom Grundsatz der Einzelbewertung	228
4. Die Unsicherheitsabsorption durch Standardisierung von Risikopräferenzen	231
41. Die Notwendigkeit der Standardisierung von Risikopräferenzen	231
42. Die konzeptionellen GoB als standardisierte Verarbeitungs- regeln zur formellen Unsicherheitsabsorption	233
43. Die Unsicherheitsabsorption durch die Anwendung standardisierter Entscheidungsregeln	235
431. Entscheidungsregeln bei Einmalentscheidungen	237
432. Entscheidungsregeln bei Mehrfachentscheidungen	243
44. Der Einfluß der Unsicherheit des Eintritts des Ausgaben- erfordernisses auf die Bewertung	247
5. Das Erfordernis der stetigen Ausübung der Bewertungsentscheidung	249
51. Formelle Unsicherheitsabsorption und Stetigkeit	249
52. Die Stetigkeit als GoB	250
521. Das Stetigkeitsgebot im Handelsbilanzrecht des HGB 1985	250
5211. Das Stetigkeitsgebot für Rückstellungen im Handelsrecht	250

	Seite
5212. Die Bedeutung von § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB 1985 für die Rückstellungs- bilanzierung	253
522. Das Stetigkeitsgebot im Steuerrecht	255
V. Die Bewertung einzelner Rückstellungen	257
1. Die Bewertung der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten i.e.S.	257
11. Vorbemerkung	257
12. Die Abgrenzung einzubeziehender Kostenarten im Rahmen der Bewertung von Sachleistungsverpflichtungen	258
13. Die Zeit als Einflußgröße der Bewertung	268
131. Die ratierliche Bildung der Rückstellung	268
132. Die Berücksichtigung zukünftiger Preissteigerungen	272
133. Die Berücksichtigung von Zinseinflüssen	280
1331. Die Zulässigkeit der Berücksichtigung von Zinseinflüssen	280
13311. Zinsanteilfreie Erfüllungsbeträge	281
13312. Zinsanteilenthaltende Erfüllungsbeträge	282
133121. Offen ausgewiesener Zinsanteil	282
133122. Versteckt enthaltener Zinsanteil	284
13313. Exkurs: Die Problematik einer weiter- gehenden Berücksichtigung von Zinsein- flüssen in der Steuerbilanz	290
1332. Die Bestimmung des maßgeblichen Zinssatzes	292
14. Exemplarische Darstellung der Bewertung am Beispiel von Rückstellungen für kerntechnische Risiken	302
141. Die Rückstellung für die Beseitigungsverpflichtung	303

	Seite
142. Die Rückstellung für die Verpflichtung zur schadlosen Wiederaufarbeitung abgebrannter Kernbrennelemente	306
143. Die Rückstellung für die Verpflichtung zur geordneten Beseitigung radioaktiver Abfälle	309
2. Die Bewertung der Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	310
21. Rückstellungen für drohende Verluste aus Beschaffungsgeschäften	311
211. Der Wert der eigenen Verpflichtung	311
212. Der Wert der zu erwartenden Gegenleistung	313
2121. Die für die relevante Marktseite Wertermittlung	314
2122. Die Konkretisierung von Alternativwerten	315
22. Rückstellungen für drohende Verluste aus Absatzgeschäften	321
221. Der Wert der zu erwartenden Gegenleistung	321
222. Der Wert der eigenen Verpflichtung	322
2221. Die Abgrenzung einzubeziehender Kostenarten bei schwebenden Sach- und Dienstleistungsgeschäften	323
2222. Die Berücksichtigung zukünftiger Preissteigerungen	328
2223. Die Berücksichtigung von Gewinnspannen	329
23. Gekoppelte Absatz- und Beschaffungsgeschäfte	331
24. Die besondere Problematik von Dauerschuldverhältnissen	333
241. Die zeitliche Abgrenzung des bewertungsrelevanten Vertragsabschnitts	333
242. Die Berücksichtigung von Zinseinflüssen	339
25. Exemplarische Darstellung am Beispiel der Rückstellungen für Berufsausbildungsverträge	343

	Seite
251. Charakteristik des Berufsausbildungsverhältnisses	343
252. Die Abgrenzung der Bewertungseinheit	345
253. Die Bewertung des schwebenden Geschäfts „Ausbildungsvertrag“	346
2531. Der Wert der eigenen Verpflichtung	346
2532. Der Wert der zu erwartenden Gegenleistung	348
2533. Die Höhe der Rückstellung	353
3. Die Bewertung von Aufwandsrückstellungen	354
31. Die Bewertung von Rückstellungen zur Kompensation von Abschreibungsfehlern	354
311. Die grundsätzliche Bewertung	355
3111. Rückstellungen für entstehende Erneuerungsausgaben	355
3112. Rückstellungen für entstehende Wartungsausgaben	357
3113. Die Bewertung von Rückstellungen für unterlassene Erhaltungsmaßnahmen	358
312. Der maßgebliche Restbuchwert als Kontroll- kriterium für die Bewertung Abschreibungsfehler kompensierender Rückstellungen	359
32. Die Bewertung von Rückstellungen für Anlagenausfallkosten	361
33. Auswirkungen des handelsrechtlichen Passivierungs- wahlrechts für Aufwandsrückstellungen auf deren Bewertung	362
VI. Schlußbetrachtungen	365
1. Zusammenfassung der Ergebnisse	365
2. Ausblick	377

	Seite
Literaturverzeichnis	379
Verzeichnis der Gesetze, Gesetzesentwürfe und -begründungen, Erlasse, Schreiben u.ä.	449
Rechtsprechungsverzeichnis	453