

Marc Binger

Der Ansatz von Rückstellungen nach HGB und IFRS im Vergleich

Regelungsschärfe, Zweckadäquanz
sowie Eignung für die Steuerbilanz

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Roland Euler

GABLER EDITION WISSENSCHAFT

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Abbildungsverzeichnis	XV
Tabellenverzeichnis	XV
Abkürzungsverzeichnis	XVI
A Problemstellung	1
B Die konzeptionellen Grundlagen der Rechnungslegung nach HGB und IFRS	7
1 Die Zielsetzungen der beiden Rechnungslegungssysteme	7
1.1 Die Zielsetzung der handelsrechtlichen Rechnungslegung	7
1.2 Die Zielsetzung der Rechnungslegung nach IFRS	9
2 Die Grundlagen und die Prinzipiengefüge der beiden Rechnungslegungssysteme	13
2.1 Die Grundlagen und das Prinzipiengefüge der handelsrechtlichen Rechnungslegung	13
2.1.1 Das deutsche (Bilanz-) Rechtssystem	13
2.1.2 Die gesetzlichen Bestimmungen zur Jahresabschlusserstellung	15
2.1.2.1 Die handelsrechtlichen Bestimmungen	15
2.1.2.2 Die steuerrechtlichen Bestimmungen	16
2.1.2.3 Das Prinzip der Maßgeblichkeit und das Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit als Bindeglied zwischen Handels- und Steuerbilanz	16
2.1.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	20
2.1.3.1 Das Wesen der handelsrechtlichen GoB	20
2.1.3.2 Die für die weitere Untersuchung wesentlichen Bilanzrechtsprinzipien	27
2.1.3.2.1 Das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	27
2.1.3.2.2 Das Objektivierungsprinzip	31
2.1.3.2.3 Das allgemeine Vorsichtsprinzip	33
2.1.3.2.4 Das Realisationsprinzip – Folgeprinzip des Vorsichtsprinzips	36
2.1.3.2.5 Das Imparitätsprinzip – Folgeprinzip des Vorsichtsprinzips ..	39
2.1.3.2.6 Das Abschlussstichtagsprinzip	40
2.2 Die Grundlagen und das „Prinzipiengefüge“ der Rechnungslegung nach IFRS	41
2.2.1 Vorbemerkung	41
2.2.2 Die Entwicklung von IFRS-Rechnungslegungsnormen	44
2.2.2.1 Die normensetzenden Institutionen und deren Organisation	44
2.2.2.2 Der „Due Process“	46

2.2.3	Die Bedeutungshierarchie der Verlautbarungen des IASB	48
2.2.3.1	Vorbemerkung	48
2.2.3.2	Die veröffentlichten Standards und Interpretationen	48
2.2.3.3	Die standardspezifischen Verlautbarungen	51
2.2.3.4	Das Rahmenkonzept (<i>Framework</i>)	52
2.2.3.4.1	Das Rahmenkonzept als „Deduktionsgrundlage“?	52
2.2.3.4.2	Die der IFRS-Rechnungslegung zugrunde liegenden Annahmen	54
2.2.3.4.3	Die qualitativen Anforderungen an den Abschluss	55
2.2.4	Exkurs: Übernahme und Anerkennung der IFRS	61
2.2.4.1	Die Übernahme der IFRS in „deutsches Recht“	61
2.2.4.2	Das Verfahren der EU-Kommission zur Anerkennung der IFRS als europäisches Recht (<i>Endorsement Mechanism</i>)	64
2.2.5	Regelungslücken und Auslegungsfragen in den IFRS	69
2.2.5.1	Die Behandlung von Regelungslücken in den IFRS – mit IAS 8.11 konsistente Verlautbarungen	69
2.2.5.2	Die (noch ausstehende) Rechtsprechung zu den IFRS	71
2.2.5.3	Die Auslegung der anerkannten IFRS vor dem Hintergrund der (noch) fehlenden (konkretisierenden) Rechtsprechung	73
3	Zwischenergebnis zu den konzeptionellen Grundlagen der Rechnungslegung nach HGB und IFRS	76
C	Der Bilanzansatz von Rückstellungen nach HGB und IFRS	80
1	Vorbemerkung	80
2	Der Ansatz von Rückstellungen nach HGB	82
2.1	Historische Entwicklung und Rechtsgrundlage von Rückstellungen	82
2.2	Der Rückstellungsbegriff nach HGB	85
2.2.1	Der Rückstellungsbegriff – ausgehend von der handelsrechtlichen Schuldendefinition	85
2.2.1.1	Vorbemerkung	85
2.2.1.2	Außenverpflichtung, wirtschaftliche Last, selbständige Bewertbarkeit	86
2.2.1.3	Greifbarkeit	88
2.2.1.4	Wirtschaftliche Verursachung	91
2.2.2	Der Rückstellungsbegriff – ergänzt durch gesetzliche Passivierungsvorschriften	93
2.3	Rückstellungen gemäß § 249 HGB	94
2.3.1	Der Rückstellungskatalog nach § 249 HGB im Überblick	94
2.3.2	Verbindlichkeitsrückstellungen	96
2.3.3	Drohverlustrückstellungen	97
2.3.4	Gewährleistungsrückstellungen	102
2.3.5	Aufwandsrückstellungen	104
2.3.5.1	Charakter der Aufwandsrückstellungen	104

2.3.5.2	Aufwandsrückstellungen i.S.v. § 249 Abs. 2 HGB	105
2.3.5.3	Rückstellungen für unterlassene Abraumbeseitigung.....	109
2.3.5.4	Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung	109
2.4	Passivierungsverbot und Auflösungsverbot.....	111
2.5	Die handelsrechtliche Rückstellungsbilanzierung aus statischer und dynamischer Perspektive.....	112
3	Der Ansatz von Rückstellungen nach IFRS – im Vergleich mit den handelsrechtlichen Vorschriften.....	117
3.1	Historische Entwicklung und Rechtsgrundlage von Rückstellungen in den IFRS	117
3.2	Der Rückstellungsbegriff nach IFRS – ausgehend von der allgemeinen Schuldendefinition und konkretisiert durch IAS 37 – im Vergleich zum handelsrechtlichen Rückstellungsbegriff.....	119
3.2.1	Vorbemerkung.....	119
3.2.2	Gegenwärtige Verpflichtung, Abfluss von Ressourcen und verlässliche Schätzung.....	120
3.2.3	Konkretisierung.....	126
3.2.3.1	Die Wahrscheinlichkeitskomponente von Rückstellungen	126
3.2.3.2	Die Konkretisierungsanforderungen nach IAS 37.15 und IAS 37.23	128
3.2.3.3	Der Wahrscheinlichkeitsmaßstab: „mehr (Gründe) dafür als dagegen“ – die 51%-Regel	133
3.2.3.3.1	Vorbemerkung.....	133
3.2.3.3.2	Die Anwendung des Wahrscheinlichkeitsmaßstabs „mehr dafür als dagegen“ (<i>more likely than not</i>) nach IAS 37	133
3.2.3.3.3	Die Anwendung des handelsrechtlichen Wahrscheinlichkeitsmaßstabs „mehr Gründe für als gegen“.....	136
3.2.3.3.4	Die Praktikabilität der Wahrscheinlichkeitsmaßstäbe.....	140
3.2.3.4	Der „doppelte Wahrscheinlichkeitsbegriff“ nach IAS 37.15 und IAS 37.23	141
3.2.3.5	Die Notwendigkeit einer qualitativen Interpretation des Wahrscheinlichkeitsbegriffs in IAS 37	146
3.2.3.6	Exkurs: Einfluss der Wahrscheinlichkeit eines Verpflichtungseintritts auf die Rückstellungsbewertung.....	151
3.2.3.7	Die Wahrscheinlichkeitsbeurteilung	154
3.2.3.7.1	Konkretisierung durch den Bundesfinanzhof.....	154
3.2.3.7.2	Tendenz zur Überobjektivierung bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen im Handelsrecht	155
3.2.3.7.3	Die Gläubigerkenntnis als (unzweckmäßiges) Objektivierungskriterium im Handelsrecht.....	159
3.2.3.7.4	Erfahrungswerte als Objektivierungskriterium	165
3.2.3.7.5	Der Einfluss von Rückgriffs- respektive Erstattungsansprüchen auf die Wahrscheinlichkeitsbeurteilung.....	166
3.2.3.7.6	Handelsrechtliche Ausschlussstatbestände	168

3.2.4	Ereignis der Vergangenheit	169
3.2.4.1	Vergangenheitsbezug als notwendige Passivierungsvoraussetzung	169
3.2.4.2	Die (konkurrierenden) Verursachungskonzeptionen im Handelsrecht.....	170
3.2.4.3	Das Vergangenheitsereignis als (unzulängliches) Passivierungskriterium.....	179
3.2.4.4	Das Kriterium der (Un-) Entziehbarkeit als zentrales Ansatzkriterium nach IFRS	181
3.2.4.5	Die Überprüfung der Zurechnungskonzeptionen anhand ausgewählter Rückstellungssachverhalte	185
3.2.4.5.1	Rückstellungen für Gewährleistungs- bzw. Garantieverpflichtungen	185
3.2.4.5.2	Rückstellungen für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung (Kulanz).....	186
3.2.4.5.3	Rückstellungen für Ausgleichsverpflichtungen gegenüber Handelsvertretern.....	187
3.2.4.5.4	Rückstellungen für die Verpflichtung zur Überholung von Luftfahrtgeräten.....	189
3.2.4.5.5	Rückstellungen für die Verpflichtung zur Aufstellung des Jahresabschlusses.....	190
3.2.4.5.6	Rückstellungen für die Verpflichtung zur Leistung von Jubiläumszuwendungen.....	192
3.2.4.5.7	Rückstellungen für die Verpflichtung zur Entfernung eines Kernkraftwerks bzw. einer Ölplattform.....	195
3.2.4.5.8	Rückstellungen für die Verpflichtung zur Rekultivierung einer Kiesgrube bzw. des Meeresbodens im Anschluss an Offshore-Ölförderungen	201
3.2.4.5.9	Rückstellungen für die Verpflichtung zur Anpassung einer Spänetrocknungsanlage.....	205
3.2.4.6	Die Tauglichkeit der Zurechnungskonzeptionen – im Hinblick auf Regelungsschärfe sowie einen bilanzweckadäquaten Rückstellungsansatz.....	210
3.2.4.6.1	Vorbemerkung.....	210
3.2.4.6.2	Die Notwendigkeit einer am (Netto-) Realisationsprinzip orientierten Verursachungskonzeption	211
3.2.4.6.3	Die dem wirtschaftlichen Normzweck entsprechende rückstellungsbegrenzende Wirkung des (Netto-) Realisationsprinzips	216
3.2.4.6.4	Die (Un-) Entziehbarkeit als inadäquates Ansatzkriterium – das „ <i>matching principle</i> “ als adäquate Alternative in den IFRS	220
3.2.4.6.5	Das (Netto-) Realisationsprinzip im Lichte der Bilanztheorien	224

3.3	In IAS 37 explizit geregelte Sonderfälle	226
3.3.1	Belastende Verträge (<i>Onerous Contracts</i>).....	226
3.3.2	Restrukturierungsmaßnahmen (<i>Restructuring</i>).....	229
3.4	Auflösung von Rückstellungen.....	235
3.5	Die Rückstellungsbilanzierung nach IFRS aus statischer und dynamischer Perspektive.....	235
D	Regelungsschärfe und Zweckadäquanz der Ansatzvorschriften für Rückstellungen nach HGB und IFRS sowie Eignung für die Steuerbilanz	237
1	Kompatibilität des Rückstellungsbegriffs nach HGB und IFRS	237
2	Ansatzvorschriften für Verbindlichkeitsrückstellungen	238
2.1	Außenverpflichtung versus gegenwärtige Verpflichtung (<i>present obligation</i>)	238
2.2	Wirtschaftliche Last versus Abfluss von Ressourcen (<i>outflow of resources</i>).....	242
2.3	Selbständige Bewertbarkeit versus verlässliche Schätzung (<i>reliable estimate</i>).....	243
2.4	Greifbarkeit versus Konkretisierung (<i>probability criteria</i>)	244
2.5	Wirtschaftliche Verursachung versus Ereignis der Vergangenheit (<i>result of a past event</i>).....	250
2.6	Vorschriften für den Rückstellungsansatz nach IFRS keine taugliche Alternative zu den handelsrechtlichen Ansatzvorschriften für (Verbindlichkeits-) Rückstellungen.....	258
3	Ansatzvorschriften für Drohverlustrückstellungen	261
E	Künftige Entwicklung der Rückstellungsbilanzierung nach HGB und IFRS	264
1	Geplante Änderung der handelsrechtlichen Vorschriften zur Rückstellungsbilanzierung	264
1.1	Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG	264
1.2	Geplante Änderung der handelsrechtlichen Ansatzvorschriften für Rückstellungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)	267
1.3	Auswirkungen der sich aus dem BilMoG ergebenden Änderung der Ansatzvorschriften für Rückstellungen.....	271
2	Geplante Änderung der Vorschriften zur Rückstellungsbilanzierung nach IFRS.....	273
2.1	Entwicklung und Hintergründe der Reform des IAS 37.....	273
2.2	Angedachte Änderungen des ED IAS 37 im Hinblick auf den Ansatz von Rückstellungen	276
2.3	Auswirkungen der geplanten Änderungen von IAS 37	281
F	Zusammenfassung.....	286

Anhang	293
1 Überblick der im HGB kodifizierten GoB	293
2 Übersicht der in der EU anerkannten IFRS.....	294
Literaturverzeichnis	295
Rechtsprechungsverzeichnis	318
Verzeichnis der BMF-Schreiben und Verwaltungsanweisungen	322
Verzeichnis der Rechtsquellen.....	323
Verzeichnis der Internetquellen	327