

Andreas Rüdinger

Regelungsschärfe bei Rückstellungen

Normkonkretisierung und
Anwendungsermessen nach
GoB, IAS/IFRS und US-GAAP

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Michael Hommel

Deutscher Universitäts-Verlag

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort.....	V
Vorwort.....	VII
Inhaltsverzeichnis.....	IX
Abkürzungsverzeichnis.....	XXI
Problemstellung.....	1

1. Kapitel: Regelungsschärfe als Vergleichskriterium von Rechnungslegungsordnungen

I. Formelle Bestimmung der für den Vergleich relevanten Rechnungslegungsregelungen.....	5
1. Handelsrechtliche GoB.....	5
a) Unterscheidung der GoB nach dem primären Regelungszweck	5
aa) Gewinnanspruchs-GoB	5
bb) Informations-GoB.....	5
b) Kodifizierte und nichtkodifizierte GoB	6
aa) GoB als unbestimmter Rechtsbegriff	6
bb) Rechtsnormcharakter, Regelungskompetenz und Ermittlung.....	7
cc) Keine geteilte Regelungskompetenz im geltenden deutschen Rechnungslegungsrecht: Zum Verhältnis von GoB und DRS.....	9
2. Europarechtliche Übernahme und Anwendung internationaler Rechnungslegungsregelungen	11
a) Mitgliedstaatenwahlrechte der IAS-Verordnung zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards in den Einzelabschluss ...	11
b) Maßgebliche internationale Rechnungslegungsstandards nach der IAS-Verordnung	12
aa) Begriffsbestimmung: IAS/IFRS und SIC/IFRIC-Interpretationen	12

bb)	Autorisierung im Rahmen des Komitologieverfahrens.....	13
cc)	Fachnormcharakter, Regelungskompetenz und Ermittlung.....	13
c)	Effiziente Funktionsweise des Kapitalmarktes als Ziel der IAS-Verordnung.....	15
aa)	Den Qualitative Characteristics of Financial Statements des IASB-Rahmenkonzepts entsprechende Kriterien als Übernahmevoraussetzung	15
bb)	Investorenschutz als primärer Regelungszweck der IAS nach dem IASB-Rahmenkonzept.....	15
3.	Bundeswertpapierrechtliche Rechnungslegungsregelungen der USA	16
a)	Materielle Relevanz der US-GAAP als Vorbild bei der politischen Normsetzung durch das IASB	16
b)	Unterscheidung der Rechnungslegungsregelungen nach regelsetzenden Institutionen.....	17
aa)	Kodifizierter Regelungszweck des Investorenschutzes und gesetzlicher Verweis auf die Regelungskompetenz der bundesstaatlichen Börsenaufsicht.....	17
bb)	Geteilte Regelungskompetenz	18
aaa)	Autorisierung privater accounting principles: Promulgated US-GAAP.....	18
bbb)	Ergänzende Regelungen der bundesstaatlichen Börsenaufsicht	19
II.	Regelungsschärfe als Maß objektivierter Rechnungslegung.....	20
1.	Regelungsschärfe und Schutzfunktion	20
a)	Allgemeines Erfordernis ermessensbegrenzender Regelungen.....	20
b)	Mit dem Objektivierungserfordernis harmonisierender Zweck der Gewinnanspruchsermittlung	20
c)	Dem Objektivierungserfordernis prinzipiell gegenläufiges Ziel der Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen	21
2.	Regelungsschärfe und Ausprägungen des Objektivierungsprinzips	21

a)	Ermessensbegrenzung als Nebenbedingung wirtschaftlicher Regelungsinhalte.....	21
b)	Handelsrechtliche GoB	22
aa)	Materielle Objektivierungsprinzipien.....	22
bb)	Gewinnanspruchs-GoB als System: Synthese wirtschaftlicher und objektiverter Regelungsinhalte.....	22
aaa)	Vermögensermittlungsprinzipien	22
bbb)	Gewinnermittlungsprinzipien	23
cc)	Fehlende Konkretisierung von Informations-GoB.....	27
c)	IAS und US-GAAP	27
aa)	Reliability und Neutrality als formelle Objektivierungsprinzipien	27
bb)	Materielle Entobjektivierungstendenzen bei den Gewinnermittlungsprinzipien	28
3.	Konkretisierte Regelungsinhalte als Voraussetzung für Regelungsschärfe	31
a)	Anwendungsbezogenheit der Regelungsschärfe.....	31
aa)	Regelungsschärfe als eindeutige Handlungsanweisung.....	31
bb)	Regelungsschärfe versus Determiniertheitsgrad	31
cc)	Regelungsschärfe und Wahlrechtsausübung.....	33
aaa)	Funktionsdifferenzierte Ausübung expliziter Wahlrechte im deutschen Bilanzrecht.....	33
bbb)	Teleologische Auslegung zur Vermeidung impliziter Wahlrechte im deutschen Bilanzrecht	35
ccc)	Professional judgement bei der Ausübung von Wahlrechten nach IAS und US-GAAP	35
b)	Bedeutung der Normermittlung für die Regelungsschärfe.....	36
aa)	Gefahr von Regelungsunschärfen aufgrund politischer Einflussnahme im Normsetzungsprozess.....	36
bb)	GoB-Ermittlung als systemgerechte Entwicklung von Einzelnormen.....	36

aaa) Systematische Auslegungsmethode zur Vermeidung von Regelungslücken und Wertungswidersprüchen.....	36
bbb) Wertende Konkretisierung des Vorsichtsprinzips durch Typisierung mittels des verlustantizipierenden Umsatzgewinns.....	38
cc) Ermittlung der IAS und US-GAAP durch Sachverständigen- gremien	38
aaa) Lückenhaftigkeit und fehlende systematische Auslegungsmethode.....	38
bbb) Mangelnder Systemcharakter der Rahmenkonzepte des IASB und FASB	39
ccc) Tendenziell induktive Normermittlung bei den US-GAAP ..	40

2. Kapitel: Regelungsschärfe bei Rückstellungen: GoB, IAS/IFRS und US-GAAP im Vergleich

I. Rückstellungsarten und Rückstellungsbegriffe	41
1. Verbindlichkeitsrückstellungen, Drohverlustrückstellungen und Aufwandsrückstellungen nach § 249 HGB	41
a) Regelungszwecke als Abgrenzungsmerkmale.....	41
b) Rückstellungen als ungewisse Verbindlichkeiten im Sinne der handelsrechtlichen GoB	42
c) Aufwandsrückstellungen als Ausnahmeregelung	43
2. Provisions nach IAS 37 und loss contingencies nach SFAS 5.....	45
a) Explizite Begriffsbestimmungen	45
b) Ergänzende Konkretisierung durch Einzelregelungen.....	46
aa) Rückstellungen für onerous contracts und restructuring nach IAS 37 und einzelfallbezogene Standards nach IAS	46
bb) Allgemeine Regelung in SFAS 5 und einzelfallbezogene Standards für spezielle Rückstellungssachverhalte nach US-GAAP	48
3. Abgrenzung der Rückstellungen von anderen Schuldposten	49

a)	Rückstellungen und Verbindlichkeiten nach HGB.....	49
b)	Provisions und liabilities nach IAS.....	50
aa)	Provisions und contingent liabilities: Regelungsunschärfen der ereignisbezogenen Verursachungskonzeption	50
bb)	Provisions und accruals: Fehlende Begriffsdefinition und mehrdeutige Kasuistik der accruals.....	52
c)	Loss contingencies und liabilities nach US-GAAP	53
aa)	Loss contingencies als liabilities	53
bb)	Liabilities und deferred credits.....	53
II.	Allgemeine Rückstellungskriterien.....	55
1.	Ansatzregelungen	55
a)	Obligation und wirtschaftlich existente Verbindlichkeit.....	55
aa)	Einheitliche Geltung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.....	55
bb)	Unterschiede bei der Objektivierung rein faktischer Verpflichtungen.....	56
b)	Außenverpflichtungsprinzip	58
aa)	Unterschiedliche Konkretisierung bei rein faktischen Verpflichtungen.....	58
bb)	Entobjektivierte Außenverpflichtungsprinzip bei constructive obligations	62
c)	Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.....	63
aa)	Wahrscheinlichkeitsgrade.....	63
aaa)	Mindestwahrscheinlichkeit und probable-Kriterien	63
bbb)	Inhärente Unschärfen der Wahrscheinlichkeitskriterien	64
ccc)	Scheingenauigkeit quantitativ bestimmter Wahrscheinlichkeiten	65
ddd)	Entobjektivierte Anwendungsvoraussetzungen der probable-Kriterien.....	67
bb)	Wahrscheinlichkeitsschätzung	70

aaa) Subjektive Risikoeinschätzung versus vernünftige kaufmännische Beurteilung	70
bbb) Erfahrungswerte als Objektivierungsmaßstab	70
ccc) Unscharfes Kriterium der regelmäßigen Inanspruchnahme ..	73
ddd) Kenntnisnahme als unzweckmäßige Konkretisierung des Prinzips der objektivierten Mindestwahrscheinlichkeit	73
eee) Tendenz der BFH-Rechtsprechung zur Überobjektivierung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen.....	76
fff) Prinzip der objektivierten Mindestwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme: Kein besonderes Objektivierungserfordernis bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen.....	79
d) Reliable bzw. reasonable estimate und Prinzip selbständiger Bewertbarkeit	80
aa) Unschärfen bei der Bestimmung des Schätzungsrahmens.....	80
bb) Unterschiedliche Gewichtung des Vorsichtsprinzips: Bewertungsregelung nach HGB und Schätzregelung nach IAS und US-GAAP.....	82
cc) Unklare Voraussetzungen für die Bildung von Pauschalrückstellungen.....	83
e) Present obligation und Bilanzstichtagsverbindlichkeit.....	84
aa) Unschärfen des ereignisbezogenen Verursachungskriteriums.....	84
aaa) Past event als unklarer Bezugspunkt der Verursachung.....	84
bbb) Unklares Zusammenspiel von past event und obligating event.....	86
bb) Unentziehbarkeitstheorem.....	89
aaa) Präzises Unentziehbarkeitskriterium nur bei Rechtsverpflichtungen.....	89
bbb) Unschärfen des Unentziehbarkeitskriteriums bei der Bestimmung rein faktischer Verpflichtungen.....	90
cc) Doppelkriterium	91
aaa) Konflikt zwischen Regelungsschärfe und Regelungszweck ..	91

bbb)	Unbestimmtheit der wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale	92
ccc)	Realisationsprinzip: Konkretisierte Zugehörigkeit zu bereits realisierten Erträgen	93
2.	Bewertungsregelungen	97
a)	Bewertungsmaßstäbe	97
aa)	Prinzip des vollen Erfüllungsbetrags als gewinnorientierter Bewertungsmaßstab	97
bb)	Best estimate als vermögensorientierter Bewertungsmaßstab	98
cc)	Uneinheitliche measurement attributes im conceptual framework	98
dd)	Bemessung der Rückstellungshöhe bei Mehrwertigkeit	99
aaa)	Grenzen der Objektivierung durch die vernünftige kaufmännische Beurteilung	99
bbb)	Unschärfen des Vorsichtsprinzips als Auswahlkriterium....	100
ccc)	Unschärfen der Wertermittlung bei ungleich verteilten Eintrittswahrscheinlichkeiten nach IAS 37	101
ee)	Expected value nach IAS 37: Zweifelhafte Objektivierung und unscharfe Anwendungsvoraussetzung	102
ff)	Regelungsunschärfen bei der Kostenzurechnung.....	104
aaa)	Fehlende allgemeine Regelungen bei den IAS sowie US-GAAP und uneinheitliche BFH-Rechtsprechung	104
bbb)	Passivierungspflicht des vollen Erfüllungsbetrags nach HGB	104
ccc)	Unscharfe Trennlinie zwischen variablen und fixen Kosten	105
ddd)	Konflikt zwischen Gemeinkostenzurechnung und Objektivierungsprinzip	106
b)	Abschlussstichtagsprinzip	108
aa)	Künftige Preisentwicklungen und future events	108
aaa)	Objektivierter voller Erfüllungsbetrag versus objektivierter Vermögenswert	108

bbb) Objektivierungsbedingte Grenzen des handelsrechtlichen Abschlussstichtagsprinzips	110
ccc) Unklares Gewicht des Objektivierungsprinzips bei der Berücksichtigung von future events	111
bb) Abzinsung.....	113
aaa) Gewinnorientierte Abzinsungsregelungen nach HGB	113
bbb) Vermögensorientierte Abzinsungsregelung nach IAS 37 ...	115
ccc) Fehlende allgemeine Abzinsungsregelungen bei den US-GAAP	116
ddd) Objektivierungsprobleme bei der Bestimmung risikoangepasster Zinssätze	117
c) Rückgriffs- oder Erstattungsansprüche.....	118
aa) Handelsrechtliches Saldierungsgebot und Bruttoausweis der reimbursements nach IAS 37	118
bb) Fehlende rückstellungsspezifische Regelungen bei den US-GAAP	120
III. Einzelregelungen.....	121
1. Drohverlustrückstellungen.....	121
a) Spezielle Ansatzregelungen	121
aa) Verlust als Ansatzvoraussetzung.....	121
aaa) Handelsrechtliche GoB: Drohende Verluste als künftige Aufwandsüberschüsse.....	121
bbb) IAS 37: Onerous contracts als Vermögensverluste	122
ccc) Unbestimmter loss-Begriff nach US-GAAP	123
bb) Objektivierungsrestriktionen	125
aaa) Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und onerous contracts	125
bbb) Fehlende Objektivierungsrestriktionen nach US-GAAP.....	126
cc) Konkretisierung des Saldierungsbereichs	126

aaa)	Konkretisierungserfordernis aufgrund der Zurechnungsproblematik	126
bbb)	Ausgeglichenheitsvermutung als handelsrechtliche Objektivierungsrestriktion	128
ccc)	Wirtschaftliches Synallagma als handelsrechtliche Objektivierungsrestriktion	130
ddd)	Restlaufzeitbetrachtung als handelsrechtlich zweckadäquate Konkretisierung des Saldierungsbereichs bei Dauerschuldverhältnissen	133
eee)	Onerous contracts: Fehlende Regelungen zur Konkretisierung des Saldierungsbereichs in IAS 37	134
b)	Spezielle Bewertungsregelungen	137
aa)	Verlustbemessung bei schwebenden Beschaffungsgeschäften	137
aaa)	Schwebende Beschaffungsgeschäfte über aktivierungsfähige Vermögenswerte	137
bbb)	Schwebende Beschaffungsgeschäfte über nicht aktivierungsfähige Leistungen	143
bb)	Verlustbemessung bei schwebenden Absatzgeschäften	145
aaa)	Prinzip der vollen zurechenbaren Herstellungskosten bei Sachleistungsverpflichtungen: Mindestobjektivierung durch kausale Kostenzurechnung	145
bbb)	Unavoidable costs: Entobjektivierte Bestimmung produktionsbezogener Vollkosten und allgemeiner Verwaltungskosten als vertragliche reimbursements	147
ccc)	Entobjektivierte Bestimmung der product charges nach US-GAAP	149
2.	Restrukturierungsrückstellungen	151
a)	Restrukturierungsrückstellungen als Aufwandsrückstellungen	151
aa)	Begriff der Restrukturierung	151
bb)	Zweifelhafter Schuldcharakter bestimmter Restrukturierungsverpflichtungen	151

aaa) Restrukturierungsverpflichtungen als Innenverpflichtungen	151
bbb) Handelsrechtlich unmaßgebliches Außenverpflichtungsprinzip und entobjektiviertes Außenverpflichtungsprinzip bei Restrukturierungsrückstellungen nach IAS 37 und SFAS 146	152
cc) Passivierungswahlrechte	154
aaa) Explizites handelsrechtliches Ansatzwahlrecht für Aufwandsrückstellungen	154
bbb) Restrukturierungspläne als Ansatzvoraussetzung: Implizite Wahlrechte nach IAS 37 und SFAS 146	155
dd) Unscharfe Periodenzuordnung	157
aaa) (Dynamisches) Verteilungserfordernis nach § 249 Abs. 2 HGB	157
bbb) Kasuistik der ereignisbezogenen Verursachungskonzeption nach IAS 37	158
ccc) Von der Unternehmensentscheidung abhängiger Passivierungszeitpunkt gemäß SFAS 146	160
ee) Wahrscheinlichkeit des Mittelabflusses: Objektivierungsbedingt zurückgedrängtes Vorsichtsprinzip	162
ff) Unklare Bedeutung des Unentziehbarkeitskriteriums bei fehlender Leistungsverpflichtung gegenüber Dritten	163
b) Spezielle Bewertungsregelungen	163
aa) Unklare Bedeutung des Stetigkeitsprinzips bei der Bewertung von Aufwandsrückstellungen im Sinne von § 249 Abs. 2 HGB	163
bb) Bewertung der Restrukturierungsrückstellungen nur mit den direct expenditures nach IAS 37	165
cc) Fair value-Bewertung gemäß SFAS 146	166
aaa) Vages Bewertungsziel des fair value	166
bbb) Unbestimmte Anwendungsvoraussetzungen alternativ zulässiger Bewertungsmethoden	167

3. Rückstellungen für Verpflichtungen im Zusammenhang mit dem Ausscheiden von Sachanlagen	168
a) Spezielle Ansatzregelungen nur bei den US-GAAP	168
aa) Begriff der asset retirement obligation nach SFAS 143	168
bb) Passivierungszeitpunkt	170
aaa) Initial und subsequent recognition nach SFAS 143: Kasuistische Konkretisierung durch das obligating event... ..	170
bbb) Handelsrechtliches Realisationsprinzip: Durch den Vermögensgegenstand des Sachanlagevermögens konkretisierte, unmittelbare Zugehörigkeit der künftigen Ausgaben zu bereits realisierten Erträgen	173
ccc) Kasuistische Konkretisierung des obligating event in IAS 37	174
cc) Erfolgsneutralität des Passivenzugangs nach SFAS 143 und IAS 37	175
aaa) Simultane Aktivierung von asset retirement costs nach SFAS 143	175
bbb) Simultane Erhöhung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Beispiel der Entsorgungs verpflichtung nach IAS 37	176
b) Spezielle Bewertungsregelungen nur bei den US-GAAP	177
aa) Fair value als Bewertungsmaßstab der asset retirement obligation-liability nach SFAS 143	177
aaa) Begriff des fair value	177
bbb) Expected cash flow approach als faktisch relevantes Bewertungsverfahren	178
ccc) Scheinobjektivierung durch die Kriterien zur Konkretisierung der expected cash flows	179
ddd) Bonitätsabhängige Diskontierungsrate: Credit adjusted risk-free rate	181
eee) Unspezifizierte Passivierungsrestriktion des reasonable estimate	182

bb) Abschreibungs- und Ansammlungs Aufwand.....	183
aaa) Asset retirement cost als zusätzliche Abschreibungsbasis des zugehörigen long-lived asset.....	183
bbb) Allocation der asset retirement cost versus Ansammlung des Erfüllungsbetrags.....	183
Thesenförmige Zusammenfassung	185
Verzeichnis der zitierten Schriften	191
Verzeichnis der zitierten Rechtsprechung.....	220
Sachregister	225