

# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	21
A. Einführung	29
B. Gang der Untersuchung	41
Teil 1 - Rückstellungen nach deutschem Rechnungslegungsrecht	45
X I. Eingrenzung auf den Konzernabschluß	45
1. Der Einzelabschluß	46
a. Vorsichtsprinzip und Zahlungsbemessung	46
aa. Der Gläubigerschutz	47
bb. Handelsbilanz und Unternehmensbesteuerung	47
b. Die Ziele der Handelsbilanz	48
2. Der Konzernabschluß	49
a. Der Konzernbegriff	50
b. Der konsolidierte Abschluß	50
II. Rückstellungen in der Handelsbilanz	52
1. Begriff der Rückstellungen	54
a. Die Schulden	54
b. Rückstellungen im allgemeinen	56
aa. Handelsbilanzrecht und der Bundesfinanzhof	56
bb. Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee	57
cc. Streitpunkte: Ein Überblick	58
c. Die Bilanztheorien als Ausgangspunkte der Begriffsbestimmung	61
aa. Die statische Bilanztheorie	61
bb. Rückstellungen nach statischer Bilanztheorie	63
cc. Die dynamische Bilanztheorie	63
dd. Rückstellungen nach dynamischer Bilanztheorie	64
d. Zusammenfassung	65
aa. Eine Kompromißsuche	66
bb. Die gesetzliche Lage	66
2. Der Rückstellungskatalog des HGB	67
a. Ansatzpflicht und Ansatzwahlrecht	68
b. Die Auswirkungen in steuerrechtlicher Hinsicht	68
3. Die Gliederung der Rückstellungen	69
4. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	71
a. Außenverpflichtung	71
aa. Grund und Gegenstand der Verpflichtung	71
bb. Faktische Verpflichtungen	72
b. Die Wahrscheinlichkeit des Be- oder Entstehens der Verbindlichkeit	74

aa. Ungewißheit dem Grunde nach	74
bb. Ungewißheit der Höhe nach	76
cc. Zeitliche Ungewißheit	77
dd. Die Prüfung der Wahrscheinlichkeit	77
c. Wirtschaftliche Verursachung und rechtliche Entstehung	78
aa. Wirtschaftliche Verursachung	78
bb. Rechtliches Entstehen	80
d. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	80
aa. Die allgemeinen Voraussetzungen	81
bb. Möglichkeit der Inanspruchnahme	83
cc. Das Sonderrecht für öffentlich-rechtliche Verbindlichkeiten	83
e. Keine Berücksichtigung von Kompensationen	84
5. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	84
a. Begriff der Drohverlustrückstellungen	85
b. Die Voraussetzungen des Ansatzes	86
aa. Die Wahrscheinlichkeit des Be- oder Entstehens	86
bb. Die Wahrscheinlichkeit des Verlusteintrittes	87
cc. Einzelfälle von schwebenden Geschäften	88
c. Drohverlustrückstellungen und Steuerbilanz	91
6. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung	92
a. Aufwandsrückstellungen	92
b. Die europarechtlichen Grundlagen	93
c. Die Ansatzvoraussetzungen im allgemeinen	94
aa. Unterlassung der Instandhaltung im letzten Geschäftsjahr	94
bb. Nachholung der Instandhaltung	94
d. Die Wahrscheinlichkeit	95
7. Rückstellungen für Abraumbeseitigung	98
a. Aufwandsrückstellungen	98
b. Die Wahrscheinlichkeit	99
8. Kulanzrückstellungen	99
a. Begriff der Kulanzrückstellung	100
b. Voraussetzungen der Rückstellungsbildung	100
9. Pensionsrückstellungen	101
a. Arten von Pensionszusagen	102
b. Arten von Pensionsverpflichtungen	104
c. Die Passivierungsvoraussetzungen	104
aa. Außenverpflichtung	104
bb. Die Wahrscheinlichkeit des Be- oder Entstehens	105
cc. Wirtschaftliche Verursachung	110
dd. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	110
d. Ungewißheit hinsichtlich der Höhe der Verbindlichkeit	110
10. Aufwandsrückstellungen	111
a. Zukünftiger Aufwand als Rückstellung	111
b. Die Ansatzvoraussetzungen nach § 249 Abs. 2 HGB	112
aa. Aufwandsumschreibung	112
bb. Die Zuordnung zu früheren Perioden	113

	cc. Die Wahrscheinlichkeit der Aufwendungen	114
	dd. Unbestimmtheit hinsichtlich Höhe oder Zeitpunkt	117
✓	11. Steuerrückstellungen	117
	12. Gemeinsame Merkmale	119
	a. Die zukünftige Bedingtheit	119
	b. Gegenstand der Verpflichtung	120
	c. Gründe für die Rückstellungsbildung	121
	13. Abgrenzung	121
	a. Rücklagen	122
	b. Verbindlichkeiten	122
	c. Haftungsverhältnisse	123
	d. Rechnungsabgrenzungsposten	123
	14. Die Auflösung von Rückstellungen	124
III.	Die Wahrscheinlichkeit einer wirtschaftlichen Belastung	125
	1. Die europarechtliche Grundlage des Wahrscheinlichkeitskriteriums	126
	a. Die Richtlinienkonformität der Verbindlichkeitsrückstellungen	127
✓	b. Die Richtlinienkonformität der Drohverlustrückstellungen	128
	c. Die Richtlinienkonformität der Aufwandssrückstellungen	128
	2. Der Begriff der Wahrscheinlichkeit im Sprachgebrauch	129
	3. Unterscheidung der Wahrscheinlichkeitskriterien	130
	4. Wahrscheinlichkeit des Be- oder Entstehens einer Verbindlichkeit	133
	a. Sicherheit oder Wahrscheinlichkeit	133
	b. Gewißheit des Nichtbestehens der Verbindlichkeit	134
	c. Grad der Wahrscheinlichkeit	134
	d. Die Möglichkeit des Be- oder Entstehens	136
	e. Das Allgemeine Unternehmensrisiko	137
	f. Wirtschaftliche Betrachtungsweise	137
X	5. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	138
	a. Die Relevanz für andere als Verbindlichkeitsrückstellungen	138
	b. Die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit	139
	aa. Abhängigkeit vom Bestehen der Verbindlichkeit?	140
	bb. Keine mathematische Quantifizierbarkeit der Wahrscheinlichkeit	141
	cc. Objektivierung durch Untergliederung der Wahrscheinlichkeit	144
	dd. Prüfung im Einzelfall	145
	ee. Die Erfahrung als Stütze des Wahrscheinlichkeitsurteils	146
—	c. Die Kenntnis des Gläubigers	146
	d. Die Möglichkeit der Inanspruchnahme	147
	e. Vertragliche und einseitige Verbindlichkeiten	148
	aa. Vertragliche Verbindlichkeiten	148
	bb. Einseitige Verpflichtungen	152
	f. Indiz für die Wahrscheinlichkeit	155
	6. Die Konkretisierungsanforderungen des BFH	155
	a. Die Wahrscheinlichkeit des Be- oder Entstehens	156
	aa. Einzelverfügungen	156
	bb. Gesetzliche Verpflichtung	157
	b. Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	163

aa. Kenntnis des Gläubigers	163
bb. Erkennbarkeit für den Bilanzierenden	164
cc. Bestehen der Verbindlichkeit	166
dd. Weitgehende Ausgrenzung ungewisser Sachverhalte	167
ee. Keine willkürliche Passivierung	168
c. Ausgrenzung dem Grunde nach ungewisser Verbindlichkeiten?	169
aa. Mangelnde Flexibilität der Grundsätze	169
bb. Gefahr der Überobjektivierung	170
cc. Widerspruch zum gängigen Rückstellungsverständnis	172
dd. Ein Beispiel der Ungleichbehandlung	173
d. Nicht gerechtfertigtes Sonderrecht	173
aa. Gleiche Passivierungsgrundlage	174
bb. Umdenken auch bei der Rechtsprechung?	174
✓ e. Zusammenfassung	176
aa. Die hinreichende Konkretisierung	176
bb. Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	177
cc. Bezug zur Steuerbilanz	178
7. Mögliche Auswirkungen auf die allgemeinen Anforderungen an die Konkretisierung ungewisser Verbindlichkeiten	178
8. Die Wahrscheinlichkeitskriterien bei Aufwandsrückstellungen	179
9. Subjektive Elemente bei der Bilanzierung	180
10. Besonderheiten	182
a. Einzel- und Pauschalrückstellungen	182
b. Haftpflichtverbindlichkeiten	183

## Teil 2 - Rückstellungen nach US-amerikanischen Grundsätzen der Rechnungslegung 185

I. Grundlagen US-amerikanischer Rechnungslegung	185
1. Einführung	185
2. Rechtsquellen der US-amerikanischen Rechnungslegung	186
a. Gesetzliche Regelungen zur Rechnungslegung	188
aa. Der Securities Act	189
bb. Der Securities Exchange Act	189
cc. Section 10b und Rule 10b-5	190
dd. Der Internal Revenue Code	191
b. Institutionen mit Einfluß auf die Rechnungslegung	191
aa. Die Securities and Exchange Commission	191
bb. Das American Institute of Certified Public Accountants	194
cc. Das Financial Accounting Standards Board	195
4. Die Hierarchie der GAAP	197
5. Die Bilanz	198
a. Die Bestandteile des Jahresabschlusses	199
b. Die Rechenschaftslegung als Bilanzzweck	199
c. Die Konzeption der Rechnungslegung	200
aa. Decision Usefulness	200
bb. Das Matching Concept	201

cc. Accrual Accounting	201
dd. Das Vorsichtsprinzip - Conservatism	202
ee. Dynamische oder statische Bilanz?	203
d. Die Gliederung der Bilanz	203
aa. Das Vermögen - Assets	204
bb. Die Verbindlichkeiten - Liabilities	204
cc. Das Eigenkapital - Equity	207
e. Ansatzpflicht für ungewisse Verbindlichkeiten	207
f. Der Konzernabschluss	207
II. Ansatz von Rückstellungen nach GAAP	208
1. Überblick	208
a. Accrued Liabilities	208
b. Contingent Liabilities	209
c. Deferred Credits	209
2. Estimated Liabilities	210
a. Grund der Klassifizierung	210
b. Die Quantifizierbarkeit	211
3. Die Voraussetzungen eines Verbindlichkeitsansatzes	211
a. Rechtliche und tatsächliche Verpflichtungen	212
b. Grund und Gegenstand der Verbindlichkeit	213
c. Einzelausweis	213
4. Ansatzkriterien für ungewisse Verbindlichkeiten	214
5. Die Contingent Liabilities	214
a. Der Begriff der Contingency und der Contingent Liability	215
b. Contingent Liabilities als Verbindlichkeitskategorie	215
c. Der Katalog in SFAS No. 5, par. 4	216
d. Primäre und sekundäre Contingent Liabilities	217
e. Verbindlichkeitsrückstellungen	217
f. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	218
aa. Beschaffungsgeschäfte	219
bb. Verkaufsverträge	219
cc. Vertragsstrafeversprechen	220
dd. Die Offenlegung	220
g. Die Executory Contracts	220
h. Ungewisse Verbindlichkeiten, die keine Contingent Liabilities sind	221
i. Contingencies und Reserves	222
j. Abgrenzung Liabilities und Contingent Liabilities	223
k. Die steuerliche Behandlung von ungewissen Verbindlichkeiten	224
6. Die Ansatzvoraussetzungen von Contingent Liabilities	224
a. Verpflichtung gegenüber einem Dritten	224
aa. Keine allgemeinen Reserven	225
bb. Der Verbindlichkeitsbegriff	225
cc. Nur Außenverbindlichkeiten	225
b. Wirtschaftliche Verursachung oder rechtliche Entstehung	226
aa. Transaktion oder sonstiges Ereignis	227
bb. Wirtschaftliche Verursachung	227

cc. Rechtliche Entstehung	228
c. Wahrscheinlichkeit der Entstehung einer Verbindlichkeit	228
d. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	230
e. Quantifizierbarkeit	231
7. Der für den Ansatz maßgebliche Zeitpunkt	234
8. Art der Offenlegung	234
a. Die Materiality	234
b. Footnote Disclosure	235
c. Ergänzende und ersetzende Offenlegung	236
d. Inhalt und Umfang der Disclosure	237
e. Besonderheiten bei Prozessen	237
f. Besonderheiten für finanzielle Garantien	238
g. Zusammenfassende Übersicht	238
III. Die Wahrscheinlichkeit einer wirtschaftlichen Belastung	239
1. Das Verhältnis von Past Event und Future Event	240
a. Liabilities	240
b. Die Wahrscheinlichkeit	240
c. Ungewisse Verbindlichkeiten	241
2. Greifbarkeit des Begriffes der Wahrscheinlichkeit	242
3. Die Wahrscheinlichkeitsbegriffe im Sprachgebrauch	243
a. Probable	243
b. Reasonably Possible	244
c. Remote	244
4. Die Historische Entwicklung des Wahrscheinlichkeitsbegriffes	244
a. Accounting Research Bulletin No. 43, Chapter 6	244
b. Accounting Research Bulletin No. 50	245
c. Die Entwicklung bis SFAS No. 5	246
d. Der Status quo: SFAS No. 5	247
5. Der Meinungsstand zur Auslegung der Begriffe der Wahrscheinlichkeit	248
a. Die weitere Auslegung	248
b. Die restriktive Auslegung	250
6. Die Herleitung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs	251
a. Die strengen Anforderungen der Sufficient Predictability	251
aa. Passivierungsverbot gemäß ARB No. 50, par. 2	252
bb. Eine Abgrenzung nach unten	253
cc. Ansatzgebot gemäß ARB No. 50, par. 3	253
dd. Zusammenfassung	254
b. Erweiterung durch SFAS No. 5?	254
aa. Das Beispiel Prozesse nach SFAS No. 5	254
bb. Das Discussion Memorandum. Accounting for Future Losses	255
7. Die Eintrittswahrscheinlichkeit nach SFAS No. 5	258
a. Verluste oder Beschädigungen des Betriebseigentums	258
b. Das Risiko der Verletzung und Schädigung Dritter	259
c. Die Gefahr von Enteignungen	260
d. Prozesse, Ansprüche und Steuerveranlagungen	261
aa. Anhängige Prozesse	261

bb. Andere Ansprüche und Steuerveranlagungen	263
e. Zusammenfassung	264
8. Der Standpunkt des AICPA	265
9. Die Studie zu Future Events	266
a. Die Wahrscheinlichkeit bei „gewissen“ Bilanzposten	266
b. Übertragbarkeit auf ungewisse Verbindlichkeiten?	267
10. Ergebnis	269
IV. Einzelne Rückstellungsarten	269
1. Pensionsrückstellungen	270
a. Pensionsverpflichtungen	270
b. Bestimmungen zur Bilanzierung von Pensionszusagen	270
c. Rückstellungen für Pensionszusagen	271
d. Ähnliche Verpflichtungen	272
e. Die Passivierungsvoraussetzungen	272
2. Rückstellungen für Umweltschutzverbindlichkeiten	273
a. CERCLA und andere Gesetze und Verordnungen zum Umweltschutz	273
b. Die Auswirkungen der Umweltverbindlichkeiten	275
c. Das Ausmaß der Umweltverbindlichkeiten	278
d. Der Ansatz von Umweltschutzverbindlichkeiten	278
aa. Die Wahrscheinlichkeit einer Belastung	279
bb. Zusätzlich geforderte Offenlegung	283
cc. Die Quantifizierbarkeit	284
e. Die Auswirkungen eines Schadensausgleichs	285
Teil 3 - Rückstellungen nach International Accounting Standards	287
I. Einführung	287
1. Hürden auf dem Weg der Harmonisierung	288
2. Das International Accounting Standards Committee	289
a. Die Stellung des IASC	289
b. Organisation und Aufbau des IASC	290
c. Der Regelsetzungsprozess	291
d. Ziele des IASC	292
3. Ziele der Rechnungslegung nach IAS	293
a. Das Framework	293
b. Decision Usefulness	294
aa. True and Fair View	295
bb. Das Accrual Principle	295
cc. Qualitative Characteristics of Financial Statements	296
c. Zusammenfassung	297
d. Die Gliederung des Jahresabschlusses und der Bilanz	297
aa. Der Jahresabschluß	297
bb. Die Bilanz	297
II. Rückstellungen nach IAS	298
1. Die Verbindlichkeiten, Liabilities	299

a.	Die Definition	299
b.	Ansatzkriterien	300
c.	Gegenstand der Verpflichtung	301
2.	Rückstellungen als Liabilities	301
a.	Eingrenzung durch die Liabilities-Definition	301
b.	Eingrenzung durch die Ansatzkriterien	302
c.	Gegenwärtige und zukünftige Verbindlichkeiten	303
3.	Contingent Liabilities	304
a.	Begriff der Contingency und der Contingent Liability	304
b.	Beispiele von Loss Contingencies	305
c.	Die Ansatzvoraussetzungen	305
d.	Offenlegung	306
e.	Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	306
f.	Aufwandsrückstellungen	307
4.	Die Wahrscheinlichkeit	307
a.	Die Kategorisierung der Wahrscheinlichkeit	307
b.	Der Begriff der Wahrscheinlichkeit	308
aa.	Interpretation nach nationalem Wahrscheinlichkeitskonzept?	308
bb.	Interpretation anhand der Decision Usefulness?	309
cc.	Zusammenfassung	310
c.	Dreistufige Wahrscheinlichkeitsprüfung	311
5.	Rückstellungen für Pensionsverbindlichkeiten	312
a.	Finanzierung über Pensionsfonds	312
b.	Die Wahrscheinlichkeit	313
6.	Steuerrückstellungen	314
Teil 4 - Rechtsvergleich		315
I.	Rahmenbedingungen der Rechnungslegung als Ausgangspunkt der Rückstellungsbilanzierung	315
1.	Rechnungslegungszwecke nach deutschem Bilanzrecht und GAAP	315
a.	Gläubigerschutz und Vorsichtsprinzip	315
b.	Die Informationsvermittlung	316
2.	Die Eigentumsstrukturen	317
3.	Die Bilanz	318
4.	Die International Accounting Standards	319
5.	Die Bilanzrichtlinie und Divergenzen bei der Bilanzierung	320
6.	Die Bedeutung der Standards	321
7.	Rechtsstrukturelle Unterschiede der beiden Systeme	321
8.	Zusammenfassung	322
II.	Rückstellungen	323
1.	Rückstellungen und Liabilities	323
a.	Die Gliederung nach Liquidität	324
b.	Materiality - Wesentlichkeit	324
2.	Aufwandsrückstellungen	324
3.	Die Ansatzvoraussetzungen von Rückstellungen	325

a.	Die Periodisierung	326
b.	Die Objektivierung	327
aa.	Die Wahrscheinlichkeit des Be- oder Entstehens	327
bb.	Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	328
cc.	Die Quantifizierbarkeit	329
dd.	Zusammenfassung	329
4.	Die Wahrscheinlichkeit	329
a.	Vorsicht versus Objektivierung	330
b.	Die Interpretation der Wahrscheinlichkeit	331
c.	Die Wahrscheinlichkeit nach deutschem Bilanzrecht	332
d.	Die Wahrscheinlichkeit nach GAAP/IAS	333
aa.	GAAP	334
bb.	IAS	335
e.	Gegenüberstellung der Wahrscheinlichkeitskategorien	337
aa.	Probable Loss - Wahrscheinlichkeit der Belastung	337
bb.	Possible Loss - Möglichkeit der Belastung	337
cc.	Remote Loss - Unwahrscheinlichkeit der Belastung	338
f.	Zusammenfassung	338
5.	Das Wahrscheinlichkeitskriterium als Schlüssel einer Angleichung der Rechnungslegung	339
6.	Die Bedeutung der Quantifizierbarkeit als Wahrscheinlichkeitskriterium	341
7.	Die Offenlegung	342
III.	Aufwandsrückstellungen	343
✓ IV.	Ausblick	346
1.	Internationalisierung der Rechnungslegung	346
2.	Rückstellungen und die Wahrscheinlichkeit	348
3.	Rückstellungen als Instrument der Unternehmenssteuerung	350
	Bibliographie	353