

## INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Vorwort . . . . .	V
Abkürzungsverzeichnis . . . . .	XI
Übersichtenverzeichnis . . . . .	XVII

### Einführung

A.	Problementwicklung . . . . .	1
B.	Gang der Untersuchung . . . . .	4

### 1. Teil:

### Grundlagen der Rückstellungsbilanzierung

A.	Rückstellungsbegriff und bilanzielles Periodisierungsproblem . . . . .	7
B.	Die Lösung des Periodisierungsproblems in den klassischen Bilanztheorien und ihr Einfluß auf den Rückstellungsbegriff . . . . .	12
I.	Zur Bedeutung der klassischen Bilanztheorien für die Konkretisierung des gesetzlichen Rückstellungsbegriffs . . . . .	12
II.	Die statische Bilanztheorie . . . . .	17
1.	Die statische Erklärung der Bilanz . . . . .	17
2.	Der Rückstellungsbegriff nach statischer Bilanztheorie . . . . .	22
III.	Die dynamische Bilanztheorie . . . . .	24
1.	Die dynamische Erklärung der Bilanz . . . . .	24
2.	Der Rückstellungsbegriff nach dynamischer Bilanzauffassung . . . . .	28
IV.	Statischer und dynamischer Rückstellungsbegriff im Vergleich . . . . .	32
C.	Der Rückstellungsbegriff nach Handels- und Steuerbilanzrecht - Ausdruck des dem Gesetzgeber vorschwebenden Konzepts zur Ausgabenperiodisierung . . . . .	38

I.	Zur weiteren Vorgehensweise . . . . .	38
II.	Rechtsgrundlagen . . . . .	39
1.	Der handelsrechtliche Rückstellungsbegriff - Entwicklung und heutiger Umfang . . . . .	39
2.	Der steuerrechtliche Rückstellungsbegriff. Vorbemerkungen . . . . .	45
a.	Die (bedingte) Maßgeblichkeit der handels- rechtlichen Rückstellungsansatznormen für die Steuerbilanz . . . . .	45
b.	Die Auslegung des Maßgeblichkeitsprinzips durch die Finanzrechtsprechung und ihre Konsequenzen für die Rückstellungsbildung in der Steuerbilanz . . . . .	46
b.1.	Kritik . . . . .	46
b.2.	Steuerrechtliche Sondervorschriften zur Rückstellungsbilanzierung . . . . .	50
c.	Exkurs: Kritische Betrachtung der offen- kundigen "Begleiterscheinungen" aus der dargestellten Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz in der Frage der Rückstel- lungsbilanzierung . . . . .	60
3.		62
III.	Entwicklung einer Deduktionsbasis zur Ab- leitung gesetzeskonformer Rückstellungs- kriterien . . . . .	65
1.	Methodische Vorüberlegungen . . . . .	65
2.	Grundriß einer Theorie der Handelsbilanz . . . . .	69
a.	Die grundlegenden Aufgaben der Handelsbi- lanz . . . . .	69
b.	Die gesetzliche Vermögenskonzeption . . . . .	74
IV.	Präzisierung der gesetzlichen Rückstel- lungstatbestände auf der Grundlage der dargestellten Bilanzrechtstheorie . . . . .	87
1.	Verbindlichkeitsrückstellungen . . . . .	87
a.	Vorbemerkungen . . . . .	87
b.	Sachliche Voraussetzungen für die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen . . . . .	88
b.1.	Schuldcharakter . . . . .	89
b.2.	Ungewißheit über Be- bzw. Entstehen der Leistungsverpflichtung . . . . .	98
c.	Der maßgebliche Passivierungszeitpunkt für (ungewisse) Verbindlichkeiten . . . . .	101
c.1.	Zum Stand der Diskussion: "Wirtschaftliche Entstehung" versus "Maßgeblichkeit des Realisationsprinzips" . . . . .	101
c.2.	Kritische Würdigung des Realisationsprin- zips als Ansatzkriterium für Verbindlich- keitsrückstellungen . . . . .	107

c.3.	Inhaltliche Präzisierung der von der Finanzrechtsprechung propagierten statischen Verursachungskonzeption . . . . .	113
2.	Verlustrückstellungen . . . . .	121
a.	Grundsätzliches . . . . .	121
b.	Die bilanzielle Behandlung schwebender Geschäfte im Lichte der GoB . . . . .	125
c.	Schlußfolgerungen für die Bilanzierung von Verlustrückstellungen . . . . .	134
c.1.	Der Begriff des schwebenden Geschäfts . . . . .	134
c.1.1.	Vorbemerkungen . . . . .	134
c.1.2.	Die Dauer des Schwebezustands . . . . .	135
c.1.2.1.	Der Beginn des Schwebezustands . . . . .	135
c.1.2.2.	Das Ende des Schwebezustands . . . . .	137
c.2.	Zur Konzeption einer Verlustrückstellung . . . . .	138
d.	Das gewandelte Verständnis vom Zweck der Verlustrückstellung insbesondere im jüngeren betriebswirtschaftlichen Schrifttum . . . . .	144
d.1.	Problemdarstellung: Die Verlustrückstellung als Instrument zur Antizipation negativer Erfolgsbeiträge aus eingeleiteten Geschäften . . . . .	144
d.2.	Zur Frage der Vereinbarkeit der betriebswirtschaftlich-dynamischen Interpretation des Imparitätsprinzips mit den allgemeinen GoB - dargestellt am Beispiel der Bilanzierung von Verlustrückstellungen . . . . .	148
3.	Aufwandsrückstellungen . . . . .	156
a.	Grundsätzliche Bemerkungen zur Ableitung von Ansatzkriterien für Aufwandsrückstellungen nach geltendem Bilanzrecht . . . . .	156
b.	Die Voraussetzungen für die Bildung von Aufwandsrückstellungen im einzelnen . . . . .	161
b.1.	Genauere Aufwandsumschreibung . . . . .	161
b.2.	Die Zuordnungsproblematik . . . . .	163
b.2.1.	Vorbemerkungen . . . . .	163
b.2.2.	"Periodengerechte" Zuordnung künftiger Ausgaben . . . . .	165
b.2.3.	Zur Nachholung von Aufwandsrückstellungen . . . . .	172
b.3.	Grad der Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme . . . . .	174
b.4.	Unbestimmtheit hinsichtlich Höhe und Zeitpunkt des Ausgabenanfalls . . . . .	177
b.5.	Sonstige, nicht in § 249 Abs. 2 HGB genannte Voraussetzungen für die Bildung von Aufwandsrückstellungen . . . . .	179
c.	Wahlrecht oder Pflicht zur Bildung von Aufwandsrückstellungen? . . . . .	182
c.1.	Handelsrecht . . . . .	182
c.2.	Steuerrecht . . . . .	185

## 2. Teil: Die Passivierung von Rückstellungen für Verpflichtungen aus Dauerschuldverhältnissen

A.	<b>Begriff und Rechtsnatur der Dauerschuldverhältnisse</b> . . . . .	189
I.	Vorbemerkungen . . . . .	189
II.	Grundsätzliche Bemerkungen zur Struktur der Schuldverhältnisse . . . . .	190
III.	Dauerschuldverhältnisse . . . . .	194
B.	<b>Probleme der Rückstellungsbildung bei Dauerschuldverhältnissen</b> . . . . .	203
I.	Synallagmatische und nicht synallagmatische Dauerschuldverhältnisse . . . . .	203
II.	Rückstellungsbildung bei nicht synallagmatischen Verträgen . . . . .	204
1.	Grundsätzliche Bemerkungen . . . . .	204
2.	Die bilanzielle Behandlung unverzinslicher Darlehn als Hauptanwendungsfall . . . . .	205
a.	Zum Stand der Diskussion . . . . .	205
b.	Kritik . . . . .	210
III.	Rückstellungsbildung bei synallagmatischen Verträgen . . . . .	220
1.	Zum Stand der Diskussion . . . . .	220
2.	Bezugsrahmen zur Kategorisierung von Rückstellungssachverhalten bei synallagmatischen Dauerschuldverhältnissen . . . . .	225
a.	Die sachliche Abgrenzung des Saldierungsbereichs bei schwebenden Dauerschuldverhältnissen . . . . .	225
a.1.	Das bilanzrechtliche Synallagma . . . . .	225
a.1.1.	Begriff, Problematik und Bedeutung für die Rückstellungsdiskussion . . . . .	225
a.1.2.	Die Abgrenzung des bilanzrechtlichen Synallagmas im Einzelfall . . . . .	232
a.1.2.1.	Miet- und Pachtverhältnisse . . . . .	232
a.1.2.2.	Arbeitsverhältnisse . . . . .	240
a.1.2.3.	Sonstige Dauerschuldverhältnisse . . . . .	244
a.2.	Ausnahmen vom Einzelbewertungsgrundsatz bei wirtschaftlicher Verknüpfung mehrerer Geschäftsvorfälle - bilanzrechtliche Möglichkeiten der Bildung wirtschaftlicher Bilanzierungseinheiten . . . . .	245

a.2.1.	Problemaufbereitung . . . . .	245
a.2.2.	Ableitung der Voraussetzungen für eine Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes gemäß § 252 Abs. 2 HGB . . . . .	250
a.2.2.1.	Die Bedeutung des Einzelbewertungsgrundsatzes in der Konzeption der Handelsbilanz . . . . .	250
a.2.2.2.	Fälle des "Versagens" des Einzelbewertungsgrundsatzes . . . . .	252
a.2.3.	Schlußfolgerungen für die Bildung wirtschaftlicher Bilanzierungseinheiten . . . . .	254
a.2.3.1.	Allgemeine Kriterien für die Zusammenfassung unterschiedlicher Geschäftsvorfälle zu einer Bilanzierungseinheit . . . . .	254
a.2.3.2.	Nutzanwendungen . . . . .	259
a.2.4.	Wahlrecht oder Pflicht zur Bildung einer Bilanzierungseinheit? . . . . .	264
a.2.5.	Zur Frage des Bilanzausweises . . . . .	269
b.	Die zeitliche Abgrenzung des Saldierungsbereichs bei schwebenden Dauerschuldverhältnissen - Ganzheitsbetrachtung versus Restwertbetrachtung . . . . .	270
3.	Rückstellungskategorien bei synallagmatischen Dauerschuldverhältnissen . . . . .	285
4.	Einzeldiskussion . . . . .	289
a.	Rückstellungssachverhalte außerhalb des sachlichen Saldierungsbereichs . . . . .	289
a.1.	Rückstellungen mit Schuldcharakter . . . . .	289
a.1.1.	Die Problematik einer sachgerechten Anwendung des statischen Verursachungsbegriffs auf selbständige Verpflichtungen aus Dauerschuldverhältnissen . . . . .	289
a.1.2.	Anwendungsbeispiele . . . . .	290
a.1.2.1.	Rückstellungen für Wiederauffüllungs- und Rekultivierungsverpflichtungen . . . . .	290
a.1.2.2.	Rückstellungen für Abbruch- und Entfernungsverpflichtungen . . . . .	294
a.1.2.3.	Rückstellungen für selbständige Verpflichtungen aus Arbeitsverhältnissen . . . . .	296
a.1.3.	Resümee . . . . .	298
a.2.	Aufwandsrückstellungen . . . . .	299
b.	Rückstellungssachverhalte innerhalb des sachlichen Saldierungsbereichs . . . . .	300
b.1.	Erfüllungsrückstände . . . . .	300
b.1.1.	Zum Stand der Diskussion . . . . .	300
b.1.2.	Stellungnahme: Der Streit um den Passivierungszeitpunkt von Erfüllungsrückständen - Ausdruck unterschiedlicher bilanzrechtlicher Grundwertungen . . . . .	309
b.1.3.	Ansatz- und Abgrenzungsprobleme bei der Passivierung von Verbindlichkeitsrückstellungen und Aufwandsrückstellungen für Erfüllungsrückstände aus Dauerschuldverhältnissen . . . . .	314
b.1.3.1.	Anwendungsbeispiele . . . . .	314
b.1.3.1.1.	Rückstellungen für künftige Jubiläumszuwendungen . . . . .	314

b.1.3.1.2.	Rückstellung für die Verpflichtung des Leasinggebers zur Beteiligung des Leasingnehmers am Verwertungserlös	318
b.1.3.1.3.	Rückstellungen bei Dauerschuldverhältnissen mit "horizontaler Mischkalkulation"	319
b.1.3.1.4.	Relikte dynamischen Gedankenguts in der Rechtsprechung des BFH zur Passivierung von Erfüllungsrückständen bei Dauerschuldverhältnissen	328
b.1.3.1.4.1.	Rückstellungen für Ausgleichsverpflichtungen gemäß § 89b HGB	329
b.1.3.1.4.2.	Rückstellungen für offene Verpflichtungen des Arbeitgebers zur Zahlung von Urlaubsentgelt bei vom Kalenderjahr abweichendem Geschäftsjahr	337
b.1.3.2.	Abschließende Würdigung	340
b.2.	Drohende Verluste	342
b.2.1.	Zur Frage der Zulässigkeit einer Bildung von Verlustrückstellungen für schwebende Dauerschuldverhältnisse	342
b.2.2.	Zur Relevanz niedrigerer Wiederbeschaffungskosten als Maßstab für die Bewertung von Leistungsansprüchen aus Dauerbeschaffungsgeschäften	353
b.2.2.1.	Vorbemerkungen	353
b.2.2.2.	Die restriktive Haltung der Finanzrechtsprechung zur Bildung von Verlustrückstellungen bei schwebenden Dauerbeschaffungsgeschäften	354
b.2.2.3.	Stellungnahme und Lösungsvorschlag	357
b.2.2.3.1.	Grundsätzliches	357
b.2.2.3.2.	Zur Frage der Zulässigkeit einer unterschiedlichen bilanziellen Behandlung von Dauerbeschaffungsgeschäften und Anschaffungsgeschäften im Hinblick auf die Bildung von Verlustrückstellungen	359
b.2.2.3.3.	Die allgemeine Bedeutung gesunkener Wiederbeschaffungskosten für die Verlustermittlung nach dem Imparitätsprinzip - dargestellt am Beispiel der Niederstbewertung von Vermögensgegenständen	363
b.2.2.3.4.	Schlußfolgerungen für die Ermittlung drohender Verluste aus schwebenden Dauerbeschaffungsgeschäften - Versuch einer Problemlösung	372
b.2.2.3.5.	Möglichkeiten und Grenzen einer beschaffungsmarktorientierten Bewertung von Leistungsansprüchen aus Dauerbeschaffungsgeschäften - dargestellt am Beispiel der Arbeitsverhältnisse	382

### 3. Teil:

## Probleme der Rückstellungsbewertung bei Dauerschuldverhältnissen

A.	Vorbemerkungen . . . . .	395
B.	Grundlagen der Bewertung von Rückstellungen nach Handels- und Steuerrecht . . . . .	397
I.	Handelsrecht . . . . .	397
1.	Der gesetzliche Bewertungsmaßstab gemäß § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB . . . . .	397
2.	Die Eingrenzung des gesetzlichen Beurteilungsrahmens durch die allgemeinen Bewertungsgrundsätze des § 252 Abs. 1 HGB . . . . .	400
a.	Grundsätzliches . . . . .	400
b.	Die Abgrenzung der bewertungsrelevanten Daten . . . . .	401
b.1.	In sachlicher Hinsicht . . . . .	401
b.2.	In zeitlicher Hinsicht . . . . .	404
c.	Die Bewertungsgrundsätze i. e. S. . . . .	407
c.1.	Der Grundsatz der Unternehmensfortführung . . . . .	407
c.2.	Das Vorsichtsprinzip . . . . .	409
c.2.1.	Die für die Rückstellungsbewertung relevanten Ausprägungen des Vorsichtsprinzips . . . . .	409
c.2.2.	Die Bedeutung des Postulats der Bewertungsvorsicht für die Schätzung des mutmaßlichen Erfüllungsbetrags einer Rückstellung . . . . .	411
c.2.2.1.	Einzelrisiken . . . . .	411
c.2.2.2.	Zu einem Bewertungskollektiv zusammengefaßte Einzelrisiken . . . . .	417
c.2.3.	Die Fortschreibung des Erfüllungsbetrags im Zeitablauf (Höchstwertprinzip) . . . . .	418
c.3.	Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit . . . . .	420
II.	Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Rückstellungsbewertung für die Steuerbilanz . . . . .	425
1.	Der Streit um die Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips in Fragen der steuerbilanziellen Bewertung und seine Beilegung durch den Gesetzgeber . . . . .	425
2.	Die Bedeutung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG für die Bewertung von Rückstellungen in der Steuerbilanz . . . . .	428
C.	Strittige Fragen bei der inhaltlichen Ausfüllung des gesetzlichen Bewertungsmaßstabs für Rückstellungen . . . . .	438

I.	Die Abgrenzung der einbeziehungspflichtigen Kostenarten bei Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen . . . . .	438
1.	Problemdarstellung und Lösungsskizze . . . . .	438
2.	Die bilanziellen "Herstellungskosten" der Erfüllung von Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen gemäß § 255 Abs. 2 und 3 HGB . . . . .	443
3.	Zur Frage der Übertragbarkeit der in § 255 Abs. 2 und 3 HGB niedergelegten Rechtsfolgenanordnungen für die einzelnen Kostenarten auf die Bewertung von Rückstellungen . . . . .	447
a.	Vorbemerkungen . . . . .	447
b.	Einbeziehungswahlrechte bzw. -verbote für bestimmte "Herstellungskostenbestandteile"?	447
b.1.	Handelsbilanz . . . . .	447
b.1.1.	Schuldrückstellungen . . . . .	447
b.1.2.	Aufwandsrückstellungen . . . . .	447
b.2.	Steuerbilanz . . . . .	454
c.	Angemessenheitsprüfung für einbeziehungspflichtige (Gemein-)Kostenarten? . . . . .	462
II.	Der Einfluß der Zeit auf die Rückstellungsbewertung . . . . .	466
1.	Problematik . . . . .	466
2.	Die Berücksichtigung zukünftiger Kostensteigerungen . . . . .	472
a.	Die Begründungen für die unterschiedlichen Auffassungen in Rechtsprechung und Literatur . . . . .	472
b.	Kritische Würdigung: Nominalwertprinzip und Stichtagsprinzip als mögliche Schranken einer zukunftsorientierten Rückstellungsbewertung . . . . .	477
b.1.	Das Nominalwertprinzip . . . . .	477
b.1.1.	Vorbemerkungen . . . . .	477
b.1.2.	Der Nominalismus im Recht der Geldschuld (Mark = Mark-Prinzip) . . . . .	478
b.1.3.	Das Prinzip der nominellen Kapitalerhaltung . . . . .	482
b.2.	Das Stichtagsprinzip . . . . .	485
b.2.1.	Die Periodisierungsfunktion des Stichtags . . . . .	485
b.2.2.	Die Objektivierungsfunktion des Stichtags - vorläufige Betrachtung . . . . .	490
3.	Zur Problematik der Abzinsung von Rückstellungen . . . . .	496
a.	Skizze des derzeitigen Meinungsstands . . . . .	496
a.1.	Die Konvergenzthese: Abzinsung nur bei zinsanteilenthaltenden Erfüllungsbeträgen . . . . .	496
a.2.	Die Streitfrage: Unter welchen Voraussetzungen enthält der Erfüllungsbetrag einer formal unverzinslichen Verpflichtung Zinsen in verdeckter Form? . . . . .	502

b.	Kritische Würdigung der in der Abzinsungs- diskussion vertretenen Grundpositionen un- ter besonderer Berücksichtigung der soge- nannten Abzinsungsurteile des BFH . . . . .	505
b.1.	Verbindlichkeitsrückstellungen . . . . .	505
b.1.1.	Die Diskussion um die Abzinsung von Rück- stellungen für Gratifikationen und Jubilä- umszuwendungen . . . . .	505
b.1.2.	Abzinsung sämtlicher Verbindlichkeits- rückstellungen? . . . . .	518
b.2.	Verlustrückstellungen . . . . .	523
b.3.	Aufwandsrückstellungen . . . . .	532
c.	Nochmals: Zur Verknüpfung von Abzinsungs- und Kostensteigerungsproblematik im Inter- esse einer objektivierten Verpflichtungs- bemessung . . . . .	534

## Ausblick

<b>Literaturverzeichnis</b> . . . . .	542
<b>Rechtsquellen</b> . . . . .	591
1. Gesetze . . . . .	591
2. Nationale Richtlinien und andere Verwaltungsvorschrif- ten sowie internationale Richtlinien . . . . .	593
3. Schreiben und Verfügungen . . . . .	593
4. Gesetzentwürfe . . . . .	594
5. Urteile und Beschlüsse . . . . .	595
a. Bundesfinanzhof . . . . .	595
b. Sonstige Finanzgerichte . . . . .	598
c. Bundesgerichtshof . . . . .	598

## ÜBERSICHTENVERZEICHNIS

	Seite
Übersicht 1: Die Lösung des Periodisierungsproblems in den klassischen Bilanztheorien und ihr Einfluß auf den Rückstellungsbegriff . . . . .	37
Übersicht 2: Systematik der Schuldverhältnisse . . . . .	191
Übersicht 3: Rückstellungskategorien bei schwebenden Dauerschuldverhältnissen . . . . .	288
Übersicht 4: Vorschlag für eine begrenzt beschaffungsmarktorientierte Ausgewogenheitsprüfung bei schwebenden Dauerbeschaffungsgeschäften . . . . .	381