

# Inhaltsverzeichnis

<b>Geleitwort</b> .....	<b>V</b>
<b>Vorwort</b> .....	<b>VII</b>
<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	<b>XV</b>
<b>Tabellenverzeichnis</b> .....	<b>XV</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>XVI</b>
<b>A Problemstellung</b> .....	<b>1</b>
<b>B Die konzeptionellen Grundlagen der Rechnungslegung nach HGB und IFRS</b> .....	<b>7</b>
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
<b>C</b>	<b>Der Bilanzansatz von Rückstellungen nach HGB und IFRS .....</b>	<b>80</b>
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
<b>D</b>	<b>Regelungsschärfe und Zweckadäquanz der Ansatzvorschriften für Rückstellungen nach HGB und IFRS sowie Eignung für die Steuerbilanz.....</b>	<b>237</b>
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
<b>E</b>	<b>Künftige Entwicklung der Rückstellungsbilanzierung nach HGB und IFRS .....</b>	<b>264</b>
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
<b>F</b>	<b>Zusammenfassung.....</b>	<b>286</b>