

BStBl. II, 705; v. 16.5.2002 – III R 45/98; BStBl. II 2003, 10; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 616), für das nach § 5 Abs. 2 ein Aktivierungsgebot gilt (ebenso SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 222).

## 2. Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs und aktive (latente) Steuerabgrenzung 114

**Handelsrechtliche Bilanzierungshilfen bei Kapitalgesellschaften:** Die handelsrechtl. Bilanzierungshilfe des § 269 HGB aF wurde mit der Umsetzung des BilMoG aufgehoben. Die Bilanzierungshilfe für aktive latente Steuern wurde in § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB nF neu formuliert; sie kann stl. wegen der fehlenden WG-Eigenschaft jedoch nicht aktiviert werden; s. auch Anm. 15.

**Keine Maßgeblichkeit rechtsformspezifischer Vorschriften:** s. Anm. 15 und 103.

## 3. Materielle Wirtschaftsgüter 115

**Anwendung der materiellen Maßgeblichkeit:** Da für materielle WG (zum Begriff s. Anm. 375) keine stl. Spezialvorschrift verankert ist, muss das handelsrechtl. Vollständigkeitsprinzip nach § 246 Abs. 1 HGB (GoB; s. Anm. 211) hier maßgeblich sein, sofern man bei materiellen Gütern von einer Identität der Begriffe Vermögensgegenstand und WG ausgeht (s. Anm. 345).

## 4. Rückstellungen 116

**Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten** nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB: Aufgrund der handelsrechtl. Passivierungspflicht, gilt – vorbehaltlich stl. Spezialvorschriften – grds. die Anwendung der materiellen Maßgeblichkeit (so zB BFH v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131), da diese Regelung auf dem handelsrechtl. Vorsichtsprinzip (s. Anm. 219) basiert.

**Durchbrechungen durch steuerliche Vorbehalte:** In den Abs. 2a–4b sind für zahlreiche Rückstellungen, die handelsrechtl. zu bilden sind, stl. Ansatzverbote verankert worden. Dadurch kommt es zu erheblichen (zwingenden) Unterschieden zwischen HBil. und StBil. Der stl. Aufwand entsteht somit später; uE verfassungsrechtl. bedenklich, wenn eine Verlustverrechnung nicht mehr – zB im Insolvenzfall wegen nicht ausreichendem Verlustrücktrag nach § 10d – erfolgen kann, s. dazu Anm. 81.

**Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB** (unterlassene Instandhaltung innerhalb drei Monaten, Abraumbeseitigung innerhalb eines Jahres) sind handelsrechtl. passivierungspflichtig; mangels einer stl. Spezialvorschrift ist hier die materielle Maßgeblichkeit anwendbar. Somit gilt auch stl. eine *Passivierungspflicht* (vgl. FG Münster v. 15.3.2002, EFG 2002, 1018, mit modifizierter Begründung in der Folgeinstanz BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644).

**Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB aF** waren bis zum BilMoG (s. Anm. 2) handelsrechtl. als Wahlrecht ausgestaltet und sind inzwischen verboten (*Passivierungsverbot*, vgl. BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; v. 8.10.1987 – IV R 18/86, BStBl. II 1988, 57; v. 29.11.1990 – IV R 131/89, BStBl. II 1992, 715; v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570; FG Münster v. 15.3.2002 aaO; zur Kritik s. Anm. 105).

**Pensionsrückstellungen:** s. Anm. 110.

Einstweilen frei.

117

118 **5. Rechnungsabgrenzungsposten**

**Vorrang der Spezialvorschrift:** Abs. 5 hat gegenüber der Anwendung der materiellen Maßgeblichkeit Vorrang, soweit diese stl. Regelung vom Handelsrecht abweicht.

**Handelsrechtliche Parallelvorschriften:** § 250 Abs. 1 Satz 1 (aktive RAP) und Abs. 2 HGB enthalten Regelungen, die § 5 Abs. 5 Satz 1 hinsichtlich der Begriffe und des Satzaufbaus fast vollständig entsprechen (so wohl BFH v. 9.12.1993 – IV R 150/91, BStBl. II 1995, 202 betr. pass. RAP; KSM/BAUER, § 5 Rn. F 67).

**Subsidiäre Geltung:** Für die entsprechenden Begriffe (zB bestimmte Zeit) gilt uE die materielle Maßgeblichkeit (vgl. STOBBE, FR 1995, 399; aA wohl BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II, 594). Im Rahmen der Auslegung der handelsrechtl. (und stl. maßgeblichen) Vorschrift, die auf der 4. EG-Richtl. basiert, wäre uE in Zweifelsfragen hinsichtlich der einzelnen Kriterien und Merkmale der EuGH anzurufen (vgl. BEISSE, Festschr. Budde, 1995, 67 [83 f.]; aA BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312; s. dazu Anm. 20 mwN).

**Zölle, Verbrauchsteuern und Umsatzsteuer:** Das im Handelsrecht für als Aufwand berücksichtigte Zölle, Verbrauchsteuern und USt. nach § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB aF geltende Aktivierungswahlrecht wurde mit der Umsetzung des BilMoG aufgehoben. Stl. bleibt es nach der Spezialvorschrift des § 5 Abs. 5 Satz 2 bei der bisherigen Aktivierungspflicht. Unklar ist, ob diese Regelung als *lex specialis* zu den HK zu verstehen ist. Handelsrechtlich wird seit dem BilMoG vom HFA des IDW die Auffassung vertreten, dass Zölle und Verbrauchsteuern (zB Biersteuer) als Sonderkosten der Fertigung bei den HK auszuweisen sind (so IDW, ERS HFA 31, FN des IDW 2009, 670 [= WPg. 2009, Supplement 4], Rn. 28).

**Disagio:** Das handelsrechtl. Wahlrecht nach § 250 Abs. 3 HGB wird wegen der generellen Regelung für aktive RAP nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (oder analog zu BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291) zu einer stl. *Aktivierungspflicht* (vgl. BFH v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722 [726]; KÜNKELE/ZWIRNER, DStR 2009, 1277; THEILE, DStR 2009, Beihefter zu Nr. 18, 21).

119 Einstweilen frei.

**VII. Anwendungsfälle der materiellen Maßgeblichkeit bei der Bewertung**120 **1. Allgemeine Bewertungsgrundsätze**

**Materielle Maßgeblichkeit:** Die allg. Bewertungsgrundsätze des § 252 HGB (zB Einzelbewertungsgrundsatz [so BFH v. 12.10.1995 – I R 179/94, BStBl. II 1996, 402, 403], Realisationsprinzip, Vorsichtsprinzip; s. Anm. 210 ff.) fallen grds. unter den Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1, da diese Regelungen zu den Grundpfeilern der handelsrechtl. GoB zählen.

**Einschränkungen:** Die Anwendung der materiellen Maßgeblichkeit hinsichtlich der allg. Bewertungsvorschriften ist allerdings insoweit eingeschränkt, als § 6 (zB Teilwert, spezielle Bewertungsvorschriften zu den Rückstellungen) oder § 7 Abweichendes vorschreibt. Allerdings können die handelsrechtl. GoB auch ergänzend (subsidiär) herangezogen werden (zB Durchschnittsbewertung als Ausnahme zum Einzelbewertungsgrundsatz).

121 Einstweilen frei.

## 2. Anschaffungs- und Herstellungskosten

**Fehlende steuerliche Begriffsdefinition:** In § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 werden die Begriffe der Anschaffungs- und Herstellungskosten zwar genannt, aber nicht definiert. Insoweit gibt es für die Auslegung dieser Begriffe keine stl. Vorschrift, die als Bewertungsvorbehalt greift.

**Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Definitionen:** Aufgrund des nicht eingreifenden Bewertungsvorbehalts kommt bei den Definitionen der AHK die materielle Maßgeblichkeit zum Tragen. Da § 255 HGB in den allg. – für alle Rechtsformen verbindlichen – Bewertungsvorschriften verankert ist, sind die handelsrechtl. Begriffsdefinitionen betr. AHK grds. maßgeblich (ebenso BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [833]; v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569 [570 f.]; v. 12.9.2001 – IX R 52/00, BStBl. II 2003, 574 [575]; v. 6.5.2003 – IX R 51/00, BFH/NV 2003, 1118; H 6.2, H 6.3 EStH; s. § 6 Anm. 281 u. 461 mwN).

**Abschaffung der Einbeziehungswahlrechte** des § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB: Handelsrechtl. besteht nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB ein Wahlrecht für Verwaltungskosten, Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung, soziale Einrichtungen und freiwillige Sozialleistungen. Nach BMF v. 12.3.2010 (BStBl. I 2010, 239 Rn. 8) soll dieses Wahlrecht – entgegen der bisherigen Anerkennung durch R 6.3 Abs. 4 EStR – stl. nicht mehr gelten; es wird in eine Einbeziehungspflicht umqualifiziert. Der Verweis auf BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92 (BStBl. II 1994, 176), das sich überwiegend auf Material- und Fertigungsgemeinkosten bezieht, ist uE für Verwaltungskosten und soziale Aufwendungen nicht zutreffend, da dieses Urteil sich nicht auf die Aufwendungen iSd. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB bezieht (ebenso SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 199; s. auch Anm. 105 und § 6 Anm. 461).

**Fremdkapitalzinsen bei der Einbeziehung in die Herstellungskosten:** Anwendung der formellen Maßgeblichkeit nach BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 Rn. 7 (uE zweifelhaft, s. dazu Anm. 62).

## 3. Teilwert

**Eigene Bewertungskonzeption des Steuerrechts:** Das StRecht enthält mit dem Teilwert eine Bewertungskonzeption, die dem Handelsrecht fremd ist. Daher greift bei Unterschieden zwischen dem handelsrechtl. „beizulegenden Wert“ und dem Teilwert immer der Bewertungsvorbehalt ein (vgl. zB HERZIG in KÜTING/WEBER, HdR V., Kap. 3 (Stand 2002), Rn. 29). Allerdings kommt es bei der Auslegung dieser handels- und strechtl. Bewertungskonzeptionen häufig zu ähnlichen Ergebnissen (s. dazu § 6 Anm. 618–621), so dass man sich die Frage stellen kann, ob trotz des Bewertungsvorbehalts ergänzend noch die materielle Maßgeblichkeit zur Anwendung kommen kann.

**Anwendung des strengen und gemilderten Niederstwertprinzips:** Die handelsrechtl. Abwertungspflicht bei dauerhaften Wertminderungen wird trotz des strechtl. Wahlrechts („kann“) durch die Rspr. und das Schrifttum auch bei der stl. Gewinnermittlung angewandt (vgl. BFH v. 31.1.1991 – IV R 31/90, BStBl. II 1991, 627; v. 12.10.1995 – I R 179/94, BStBl. II 1996, 402 [403]; R 6.8 Abs. 1 Satz 3 EStR; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 563; KIRCHHOF/FISCHER IX. § 6 Rn. 99; HERZIG aaO, Rn. 25 mwN; s. ausf. § 6 Anm. 562), wobei allerdings der Teilwert nicht unterschritten werden darf. Unklar war bisher, ob dies aus der materiellen oder formellen (§ 5 Abs. 1 Satz 2 aF) Maßgeblichkeit resultiert; zur Kritik s. ausf. Anm. 110. BMF v. 12.3.2010 (BStBl. I 2010, 239 Rn. 15) geht

nach dem Wegfall des bisherigen Satzes 2 davon aus, dass hier die handelsrechtl. Pflicht nicht durchschlägt; das Wahlrecht kann somit nach Auffassung der FinVerw. abweichend von der handelsrechtl. Abschreibungspflicht ausgeübt werden; folglich wird die Anwendung der materiellen Maßgeblichkeit nach Abs. 1 Satz 1 eingeschränkt.

**Stellungnahme:** Die unterschiedlichen handels- und strechtl. Begriffe führen zu erheblichen Schwierigkeiten bei der Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes. Hierzu gibt es zwei *Alternativen*: Entweder man schließt in dem Bereich des Teilwerts die Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips *vollständig* aus, wobei man im EStG das strenge und gemilderte Niederstwertprinzip (statt des bisherigen Wahlrechts: „kann“) für dauerhafte Wertminderungen ausdrücklich verankern könnte, *oder* man überträgt für außerplanmäßige Abschreibungen den handelsrechtl. Begriff des „beizulegenden Werts“ auf das (Bilanz-)Steuerrecht und streicht aus § 6 den Teilwertbegriff (zur Annäherung der Begriffe „beizulegender Wert“ und „Teilwert“ s. § 6 Anm. 621) sowie die damit zusammenhängenden stl. Wahlrechte. Im letzten Fall könnte dann die materielle Maßgeblichkeit de lege ferenda in diesem Teilbereich ganz zum Tragen kommen. Die Auffassung des BMF (v. 12.3.2010 aaO) zur neuen Rechtslage widerspricht uE der bisherigen BFH-Rspr.; daher wird der BFH zukünftig zu prüfen haben, ob nach dem Wegfall der formellen Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2 aF) das Handelsrecht auf das explizite stl. Wahlrecht nach Abs. 1 Satz 1 durchschlägt.

#### 124 4. Absetzung für Abnutzung

**Vorrang der Spezialregelung:** § 7 regelt die AfA nach der linearen (gleiche Jahresbeträge nach Abs. 1) sowie der degressiven Methode (Restwertabschreibung nach Abs. 2). Mit Ausnahme des Geschäfts- und Firmenwerts (Abs. 1 Satz 2; s. dazu § 7 Anm. 198–209) und der Gebäudeabschreibungen (Abs. 4 und 5) ist die Nutzungsdauer in § 7 nicht festgelegt. Insoweit ist die stl. Regelung zur AfA *lückenhaft*.

**Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Nutzungsdauer:** Da die Nutzungsdauer für die AfA in § 7 nicht verankert ist, kommt aufgrund der vorliegenden Lücke die handelsrechtl. Nutzungsdauer, die sich nach § 253 Abs. 2 HGB für die planmäßige Abschreibung ergibt, nach Abs. 1 Satz 1 auch für die stl. Gewinnermittlung zum Tragen (ebenso LBP/HANDZIK, § 7 Rn. 8); s. § 7 Anm. 21. Soweit Abschreibungen nach typisierten AfA-Tabellen vorgenommen werden, müssen diese mit dem Handelsrecht übereinstimmen. Sollte tatsächlich eine kürzere handelsrechtl. Nutzungsdauer vorliegen, so ist diese vorrangig, da die sog. AfA-Tabellen (s. § 7 Anm. 195 ff.; BMF v. 15.12.2000, BStBl. I 2000, 1532; uU abweichende Einzelfallprüfung der Nutzungsdauer, was den handelsrechtl. GoB entsprechen dürfte, nach BFH v. 9.12.1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311) keine entgegenstehenden stl. Vorschriften darstellen, sondern nur die Meinung der FinVerw. widerspiegeln.

**Steuerliche Höchstsätze bei der degressiven AfA:** Die materielle Maßgeblichkeit ist bei der degressiven AfA insoweit durchbrochen, als die 25 %-Grenze oder das 2,5fache (für Anschaffungen oder Herstellungen in den VZ 2009/2010) der linearen Absetzungsmethode überschritten wird (§ 7 Abs. 2 Satz 2; s. § 7 Anm. 296 f.). Ergeben sich nach den handelsrechtl. GoB höhere Abschreibungssätze, so ist für die stl. Gewinnermittlung die stl. Regelung vorrangig. Die handelsrechtl. Nutzungsdauer ist aber in diesem Fall dennoch maßgebend.

**Gebäudeabschreibungen:** Die stl. Nutzungsdauer ist in § 7 Abs. 4 zwingend geregelt (33 1/3 Jahre bei BV [bei Herstellungsbeginn oder Anschaffung vom 31.3.1985 bis zum 31.12.2000: 25 Jahre] oder 40 bzw. 50 Jahre nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2). Da die handelsrechtl. Nutzungsdauer sowohl länger als auch kürzer sein kann, kommt es in derartigen Fällen idR zu zwingenden Abschreibungsunterschieden zwischen HBil. und StBil. (Ausnahme bis zum BilMoG bei Anwendung der umgekehrten Maßgeblichkeit bei PersGes. nach § 254 HGB aF, die aber bei KapGes. hier wegen fehlender formeller Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 2 aF nicht zulässig ist).

## 5. Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung

125

**Eigenständiger Begriff:** § 7 Abs. 1 Satz 6 enthält für Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung eine stl. Spezialregelung, die eine Parallelvorschrift zu den handelsrechtl. außerplanmäßigen Abschreibungen nach § 253 Abs. 2 HGB darstellt, diesen aber hinsichtlich der begrifflichen Ausprägung nicht entspricht. Insoweit könnte hier der Bewertungsvorbehalt eingreifen.

**Anwendung des Niederstwertprinzips** ist nicht abschließend geklärt, da § 7 Abs. 1 Satz 6 – wie die Regelungen der Teilwertabschreibungen – als Wahlrecht („sind zulässig“) ausgestaltet ist. Hierzu gelten die Ausführungen zu einer möglichen Abwertungspflicht bei Teilwertabschreibungen (s. Anm. 123; s. § 7 Anm. 257) entsprechend (vgl. BLÜMICH/BRANDIS, § 7 Rn. 395; HERZIG in KÜTING/WEBER, HdR V., Kap. 3 [Stand 2002], Rn. 25), wobei allerdings das Kriterium der Dauerhaftigkeit dem Wortlaut nach nicht (inhaltlich wohl aber bei der Messung der Einbuße der Nutzbarkeit) erfüllt sein muss; zur Kritik einer möglichen Abwertungspflicht s. allg. Anm. 110.

## 6. Sonstige Bewertungsvorschriften

126

**Maßgeblichkeit bei steuerlichen Lücken:** Sofern das Steuerrecht keine eigenständige konkrete Bewertungsregelung enthält oder eine vorhandene Vorschrift nicht abschließend ist, kommt uE die die Maßgeblichkeit einer allg. handelsrechtl. Regelung (§§ 238–256 HGB) zur Anwendung.

**Bewertungsvereinfachungsverfahren:** Wegen fehlender stl. Regelungen kommen die handelsrechtl. Vorschriften zur Gruppen- sowie Festbewertung (§ 240 Abs. 4 und 3 HGB) als Ausnahme zum Einzelbewertungsgrundsatz auch stl. zur Anwendung (vgl. HERZIG in KÜTING/WEBER, HdR V., Kap. 3 [Stand 2002], Rn. 30; R 6.8 Abs. 3 u. 4 EStR; vgl. BFH v. 26.8.1993 – IV R 127/91, BStBl. II 1994, 332; H 6.8 „Festwert“ EStH); s. auch § 6 Anm. 101, 105, 116, 137 u. 148. Nach Auffassung der FinVerw. ist trotz der Abschaffung des bisherigen Satzes 2 eine einheitliche Wahlrechtsausübung in HBil. und StBil. erforderlich; insoweit leitet das BMF aus Abs. 1 Satz 1 eine formelle Maßgeblichkeit bei handelsrechtl. Wahlrechten, die stl. nicht geregelt sind, ab (so BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 Rn. 7; uE unzutreffend, s. dazu ausf. Anm. 62).

**Verbindlichkeiten und Rückstellungen:** Auch bei der Begriffsbestimmung der Verbindlichkeiten sowie deren AK kann trotz der Spezialvorschrift in § 6 Abs. 1 Nr. 3 ergänzend auf das Handelsrecht zurückgegriffen werden (s. § 6 Anm. 1131 f.). Gleiches gilt für die ergänzende Auslegung von § 6 Abs. 1 Nr. 3a hinsichtlich der Rückstellungsbewertung (s. § 6 Anm. 1160).

Einstweilen frei.

127–199

### 3. Teil: Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für den Ansatz des Betriebsvermögens (materielle GoB)

#### A. Allgemeine Erläuterungen zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Autor und Mitherausgeber:

Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater, Pforzheim/München

**Schrifttum:** SCHMALENBACH, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, ZfHf 1933 alte Folge, 225–233; CLEMM/NONNENMACHER, Die Steuerbilanz – ein fragwürdiger Besteuerungsschlüssel?, in FS v. Wallis, Bonn 1985, 227; LANG, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (I + II), in: LEFFSON/RÜCKLE/GROSSFELD (Hrsg.), Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe (HuRB), Köln 1986, 221–246; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf 1987; STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, Berlin 1991; BAETGE/APELT, Bedeutung und Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), in HdJ, Abt. I/2, 2. Aufl., Köln 1992; EULER, Das System ordnungsmäßiger Bilanzierung, Stuttgart 1996; BALLWIESER, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in Beck-HdR, B 105, Stand 1999; BEISSE, Die Krise des deutschen Bilanzrechts und die Zukunft des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, in BAETGE (Hrsg.), Deutsches Bilanzrecht – In der Krise oder im Aufbruch, Düsseldorf 2001, 1; HENNRICHS, Maßgeblichkeitsprinzip oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?, in DStJG 24 (2001) 301–328; MOXTER, Bilanzrechtlicher Aufbruch beim Bundesfinanzhof?, DStZ 2002, 243; BAETGE/KIRSCH, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in KÜTING/WEBER, HdR V., Kap. 4, Stuttgart, Stand Nov. 2002; DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerlichen Gewinnermittlung, Diss jur 2003; MOXTER, Erosion von Georg Döllers Bilanzrechtskonzeption beim BFH?, DStR 2003, 1586; MOXTER, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf, 2003; HOFFMANN/LÜDENBACH, Das Realisationsprinzip – 1884 und heute – Eine kleine (Geburts-)Gabe für Adolf Moxter, DStR 2004, 1758; BAETGE/ZÜLCH, Rechnungslegungsgrundsätze nach HGB und IFRS, HdJ, Abt. I/2, Stand 2006; SCHULZE-OSTERLOH, Fortführungsprinzip und Stichtagsprinzip, DStR 2007, 1006; HÜTTEMANN, Stichtagsprinzip und Wertaufhellung, FS Priester 2007, 301; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007; MOXTER, Das Wertaufhellungsverständnis in der jüngeren höchstrichterlichen Rechtsprechung, DStR 2008, 469; WEBER-GRELLET, Die Unterschiede handels- und steuerrechtlicher Wertaufhellung – ein Beitrag zur weiteren Objektivierung des Steuerrechts, Festschr. Reiß, Köln 2008, 483; SCHILDBACH, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 9. Aufl. Herne 2009; s. auch Vor Anm. 61.

200

#### I. Grundlagen

**Historische Entwicklung:** Der Verweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) befindet sich im EStG und dessen Vorgängerregelungen seit über 100 Jahren (zur Rechtsentwicklung s. ausf. Anm. 2, 71–73).

**Unbestimmter Rechtsbegriff:** Verwiesen wird auf die handelsrechtl. GoB, die bis zum Bilanzrichtlinien-Gesetz v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355, BStBl. I 1985, 703) – auch handelsrechtl. – nicht allgemeinverbindlich kodifiziert waren. Sie gelten daher durch das Gesetz als unbestimmt und auslegungsbedürftig (vgl. LANG, GoB, in HuRB, 1986, 221 [233]; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 17 Rn. 60). Ausgelegt werden die handelsrechtl. GoB aufgrund fehlender Entscheidungen des BGH idR durch den BFH (bzw. früher durch den RFH; vgl. MOXTER, Bi-

lanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 1 f.). Ob die GoB in Zukunft auch durch EuGH ausgelegt werden dürfen, ist noch nicht abschließend geklärt; s. dazu Anm. 20.

**Offenes System durch unvollständige Kodifizierung:** Die handelsrechtl. GoB sind teilweise in den allgemeinen Vorschriften des HGB (§§ 238–256 HGB) durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz kodifiziert worden. Allerdings sind diese Regelungen nicht abschließend (vgl. zB BALLWIESER, in Beck-HdR, B 105, Rn. 10; HEY in TIPKE/LANG XX. § 17 Rz. 60). Durch die Verweise in den §§ 238 Abs. 1 und 243 Abs. 1 HGB wird durch den Gesetzgeber klar geregelt, dass es als Ergänzung zusätzliche GoB, die ermittelt werden müssen, gibt. Damit ist das gesetzliche System offen und kann durch Auslegung fortentwickelt werden. Dazu bedarf es für die Ermittlung von nicht kodifizierten (ungeschriebenen) GoB spezieller Methoden, die allerdings weder im Handels- noch im Steuerrecht ausdrücklich niedergelegt sind.

**Rechtsformunabhängigkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung:** UE verkörpern nur die handelsrechtl. Vorschriften GoB, die einheitlich für PersGes. und KapGes. – also rechtsformunabhängig – sind (grundlegend: LEFFSON, GoB, 7. Aufl., 1987, 152; ebenso zB LANG, in HuRB, 1986, 223; BAETGE/ZÜLCH, in HdJ, Abt. I/2, 2006, Rn. 5, 18; MATHIAK, in FS Beisse, 1997, 325; BEISSE, in BAETGE [Hrsg.], Deutsches Bilanzrecht – In der Krise oder im Aufbruch?, 2001, 16; aA DÖLLERER, ZHR 1993, 351; H 5.2 „Allgemeines“ EStH; zur Diskussion s. auch Anm. 15 und BALLWIESER, Beck-HdR, B 105, Rn. 83–86). Beschränkt man die Maßgeblichkeit auf derartige GoB, so kann dies der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienen. Unklar ist, ob Bilanzierungs- oder Bewertungshilfen, die mit Ausschüttungssperren versehen sind, kein Ausfluss handelsrechtl. GoB sind, da sie den entziehbaren Gewinn nicht erhöhen. IdR sind derartige Vorschriften im HGB rechtsformspezifisch geregelt (zB § 269 HGB aF, 274 Abs. 1 Satz 2 HGB nF), so dass ihnen von vornherein nicht der Charakter von GoB zuerkannt wird. Dies gilt aber uE auch entsprechend für (allgemeine) Bilanzierungs- und Bewertungshilfen (zB aktivierte Fremdkapitalzinsen nach § 255 Abs. 3 HGB [str., da hier eine Ausschüttungssperre im Gesetz fehlt]; ausschüttungsgesperrte Bilanzierungshilfen nach dem DMBilG, s. Anm. 19).

**Konzernrechnungslegung:** Regelungen, die beispielsweise vom DRSC (nur) für die Konzernrechnungslegung aufgrund der Informationsfunktion für allgemeinverbindlich erklärt werden, haben damit nicht die Rechtsverbindlichkeit allgemeiner GoB iSd. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG (im Ergebnis ebenso BALLWIESER, Beck-HdR, B 105, Rn. 85; BEISSE, in BAETGE [Hrsg.] aaO, 20–22), wenn sie nicht aus den allgemeinen (rechts formunabhängigen) Rechnungslegungsvorschriften (§§ 238–256 HGB) und sind somit auch nicht aus der Ausschüttungsbemessungsfunktion (Ermittlung eines „entziehbaren“ Gewinns; vgl. MOXTER, DStZ 2002, 244) ableitbar; s. dazu ausführlich Anm. 21–23.

Einstweilen frei.

201

## II. Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

202

Wie die handelsrechtl. GoB zu ermitteln sind, ist im Schrifttum umstritten. Folgende Methoden werden diskutiert:

**Induktive Methode:** Historisch orientiert sich die Herleitung der GoB aus dem Gebrauch des ordentlichen und ehrenhaften Kaufmanns (vgl. SCHMALENBACH, ZfhF 1933, 225 [232]). Danach sollten sich die GoB an den Gepflogen-

heiten orientieren, die von den ordentlichen und ehrenwerten Kaufleuten als richtig gehalten werden. Die Problematik dieser Sichtweise ist einerseits, welcher Kaufmann als ordentlich und ehrenhaft angesehen wird, andererseits derartige Kaufleute auch eigene Zielvorstellungen entwickeln können (zB um stille Reserven zu bilden und damit Steuern zu sparen). Aus diesem Grunde kann diese Methode nicht mehr überzeugen (vgl. SCHILDBACH, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 8. Aufl. 2008, 82f.; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 113 ff. [122–124]; BAETGE/ZÜLCH, HdJ Abt. I/2, 2006, Rn. 20).

**Deduktive Methode:** Diese Methode orientiert sich an den Zwecken der Rechnungslegung. Die Problematik liegt hieran, dass diese Zwecke vom Gesetzgeber nicht eindeutig und teilweise differenziert nach Rechtsformen unterschiedlich definiert sind. Maßstäbe für die Ableitung der GoB wären danach insbesondere die Ausschüttungsbemessungs-(sperr-)funktion (Ermittlung eines entziehbaren Gewinns; vorrangig nach MOXTER, DStZ 2002, 244 mwN) und die Informationsfunktion (vgl. SCHILDBACH aaO, 8 ff., 82f.; s. dazu die Aufteilung in Gewinnermittlungs- und Informations-GoB bei BALLWIESER, Beck-HdR, B 105 Rn. 18–78). Insbesondere aufgrund der neueren Entwicklungen im Hinblick auf die Kapitalmarktorientierung der Rechnungslegung ist umstritten, welchen Stellenwert die Informationsfunktion bei den GoB hat. UE hat, solange der Grundsatz der Kapitalerhaltung im Gesellschaftsrecht (zB §§ 30, 31 GmbHG) festgeschrieben ist, die Ausschüttungsbemessungsfunktion im Einzelabschluss und somit über § 5 Abs. 1 Satz 1 auch bei der strechtl. Gewinnermittlung Vorrang gegenüber der Informationsfunktion. Fraglich ist allerdings, ob die Maßstäbe, die aus der Ausschüttungsbemessungsfunktion (zB Gläubigerschutz) abgeleitet werden, durch den BFH bei der Übertragung in das Steuerrecht durch allgemeine verfassungsrechtl. (oder fiskalische?) Grundsätze eingeschränkt werden können (zur Diskussion s. HENNRICHS, DStJG 24 [2001], 301 [307 ff.]). UE bedarf es hierfür eindeutiger Spezialvorschriften (so zB § 5 Abs. 2–6), die als *lex specialis* den allgemeinen Rechtsvorschriften (hier materielle Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 1) vorgehen (s. Anm. 200). Die Problematik der deduktiven Methode ist, dass eine zweckorientierte Ableitung von handelsrechtl. GoB nicht immer möglich ist. Aufgrund fehlender oder strittiger Maßstäbe werden daher aufgrund der Funktionen der handelsrechtl. Rechnungslegung Wahlrechte bei den handelsrechtl. GoB zugelassen. Die Vereinbarkeit derartiger Wahlrechte mit dem Steuerrecht ist im Schrifttum umstritten (nach HEY in TIPKE/LANG XX. § 17 Rn. 81 sind Ermessens- und Vereinfachungswahlrechte mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar; kritisch und teilweise ablehnend, jedoch nicht zu Vereinfachungswahlrechten sowie Bewertungsspielräumen: WEBER-GRELLET, StbJb. 1994/95, 97 [127–130]).

**Zulässigkeit spezieller steuerrechtlicher „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ und Vorschriften aufgrund verfassungsrechtlicher Grundsätze:** Eine Ableitung spezieller strechtl. „GoB“ aus § 5 Abs. 1 Satz 1, die fiskalisch orientiert sind, ist weder aus dem Gesetzestext noch aus dem Verfassungsrecht zu entnehmen, da das Verfassungsrecht zu Bilanzierungsprinzipien keine Stellung bezieht und somit zu unbestimmt ist. Allenfalls wäre uE aus dem Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 GG) und dem Leistungsfähigkeitsprinzip die sog. Teilhaberthese (vgl. DÖLLERER in BAETGE (Hrsg.), Der Jahresabschluss im Widerstreit der Interessen, 1983, 157 [172]; CLEMM/NONNENMACHER in FS v. Wallis, 1985, 240 f.; STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 23, 180 u. 280; s. Anm. 71 u. 79) ableitbar, auf deren Grundgedanken der

kodifizierte Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 Satz 1) historisch gewachsen ist (Ermittlung eines entziehbaren Gewinns; vgl. BEISSE, in BAETGE [Hrsg.], Deutsches Bilanzrecht – In der Krise oder im Aufbruch?, 2001, 18; MOXTER, DStZ 2002, 244). Stl. wird aber häufig der Vorbehalt gemacht, dass der „periodengerechte“ iSd. „vollen“ oder „wirklichen“ Gewinns zu erfassen sei (so zB SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVIII. § 5 Rn. 21; kritisch HENNRICHS, DStJG 24 [2001], 301 [309–311]). Wegen der Unbestimmtheit der verfassungsrechtl. Prinzipien (insbes. Art. 3 u. 14) ist es aber uE sehr fraglich, ob eine derartige Differenzierung aufgrund verfassungsrechtl. Grundsätze zwingend erforderlich ist. Eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes durch Spezialvorschriften dürfte allerdings unproblematisch sein, soweit sie durch konkrete Spezialvorschriften hinreichend bestimmt sind und solange durch das Steuerrecht insgesamt gewährleistet ist, dass nicht nur alle Erträge, sondern auch alle betrieblich veranlassten Aufwendungen stl. (ggf. über Verlustvor- und -rückträge) berücksichtigt werden. Werden hingegen nur Erträge, jedoch nicht die dazu gehörenden Aufwendungen erfaßt, kann die Besteuerung uU zu einer „Erdrosselung“ und somit zu einem Verstoß gegen Art. 14 GG führen (Besteuerung über 50 oder 100 %).

Vgl. dazu BIRK, Steuerrecht, 12. Aufl. 2009, Rn. 200; KIRCHHOF, VVDStRL 39 (1981), 213 ff., 226 ff., 242 ff.: „Prinzip eigentumsschonender Besteuerung“, aus dem sich der sog. Halbtteilungsgrundsatz entwickelt hat, BVerfG v. 22.6.1995 2 BvL 37/91, BStBl. II, 655, insbes. 668 [= BVerfGE 93, 121] und v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II, 671 [= BVerfGE 93, 165]; dazu HENNRICHS aaO, 312.

In derartigen Fällen wären strechtliche Spezialvorschriften im Detail anhand der verfassungsrechtlichen Prinzipien zu prüfen. Eine zeitliche Verlagerung von Aufwendungen, die beispielsweise noch nicht zu liquiditätswirksamen Ausgaben geführt haben (zB Rückstellungen), ist bei einem unbegrenzten Verlustrück- und -vortrag aus fiskalischer Sicht unbedenklich, soweit das Steuerrecht im Ausgabezeitpunkt die Berücksichtigung derartiger Lasten bei der stl. Bemessungsgrundlage berücksichtigt. Solange aber die Verlustrückträge (zB § 1 Öd) zeitlich begrenzt sind, können die strechtlichen Spezialvorschriften (zB § 5 Abs. 4a) zu einem Verstoß gegen verfassungsrechtliche Grundsätze (zB Art. 3, 14 GG) führen, wenn zB im Insolvenzfall Aufwendungen stl. aufgrund der Verlustabzugsbeschränkung nicht mehr geltend gemacht werden können, die dazu gehörenden Erträge aber in früheren Perioden besteuert wurden.

**Hermeneutik** verknüpft die deduktive Methode mit der Entwicklung des Gesetzgebungsprozesses. Danach sind die GoB aus dem Wortlaut und dem Wortsinne der entsprechenden Gesetzesregelung sowie den Buchführungs- und Jahresabschlußzwecken unter Berücksichtigung der Ansichten der ordentlichen und ehrenwerten Kaufleute sowie der verfassungsrechtlichen Grundsätze zu entwickeln (grundlegend BAETGE/KIRSCH, in KÜTING/WEBER, HdR IV, Bd. 1a, I Rn. 254–263). UE verknüpft diese Methode die unterschiedlichen Methoden unter Berücksichtigung des verankerten Rechts. Da die Mängel der unterschiedlichen Methoden (zB induktive Methode, s.o.) in die Hermeneutik mit einfließen, ist sie teilweise unvollkommen (zur Kritik s. zB BEISSE, StuW 1984, 1 [6]).

**Entstehung handelsrechtlicher Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch politischen Prozeß:** Bis zum Bilanzrichtlinien-Gesetz waren einzelne GoB lediglich im AktG verankert (insbes. §§ 153–156 AktG 1965). Da diese Vorschriften aber nicht für alle Rechtsformen galten, waren sie als allgemeinverbindliche GoB – zumindest insgesamt – nicht anerkannt. Durch die Umsetzung der 4. EG-Richtlinie wurden einige handelsrechtliche GoB in den allgemeinen Vorschriften des HGB (insbes. § 252 HGB) im Rahmen des politi-

schen Prozesses kodifiziert (vgl. SCHILDBACH aaO, 110). Der Gesetzgeber hat mit der Verankerung derjenigen Vorschriften, die sowohl für Einzelkaufleute und PersGes. als auch für KapGes. einheitlich gelten, zum Ausdruck gebracht, daß er diesen Vorschriften den Charakter allgemeiner GoB zuerkennt (s. ausführlich Anm. 15, 200). Nicht hiervon erfaßt sind Regelungen, die nach Rechtsformen differenziert betrachtet werden (zB §§ 253 Abs. 4, 269, 279 HGB). Eine Differenzierung von GoB nach Rechtsformen iSd. § 5 Abs. 1 Satz 1 wäre uE – ohne speziellen strechtlichen und rechtsformbedingten Rechtfertigungsgrund – auch nicht mit Art. 3 GG vereinbar. Das gesetzlich kodifizierte System ist allerdings nicht abschließend geregelt (s. Anm. 200). Durch die Verweise in §§ 238 Abs. 1 und 243 Abs. 1 HGB auf die (ungeschriebenen) GoB ist klar ersichtlich, daß es zusätzlich „ungeschriebene“ GoB gibt. Das System ist folglich offen (s. oben Anm. 200). Dieses offene System ist auf der Basis der kodifizierten GoB (Fortentwicklung) und der Funktionen der Rechnungslegung (deduktive Methode) auszulegen.

203–209 Einstweilen frei.

### III. Grundprinzipien ordnungsmäßiger Bilanzierung

Autor: Dr. Werner **Kleinle**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,  
Wirtschaftstreuhand GmbH, Stuttgart

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Pforzheim

#### 210 1. Stichtagsprinzip

Das in § 242 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 HGB normierte Stichtagsprinzip ergänzt den Grundsatz der Vollständigkeit (s. Anm. 206) und verlangt die Abbildung der wirtschaftlichen Verhältnisse eines Unternehmens zu einem exakt bestimmten Zeitpunkt. Danach ist der Jahresabschluß „für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs“ aufzustellen. Im Rahmen der Bilanzierung sind folglich alle Geschäftsvorfälle bis zum Ablauf des letzten Tages des Geschäftsjahres, 24 Uhr, zu berücksichtigen; spätere Ereignisse sind grundsätzlich unbeachtlich. Maßgeblich für die Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden sind die tatsächlichen Verhältnisse am Abschlußstichtag (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 4 HGB). Die zeitliche Konkretisierung beeinflusst somit zum einen den Ansatz der Bilanzposten dem Grunde nach als auch den Bewertungsvorgang (BFH v. 17.11.1988 VIII R 348/82, BStBl. II, 430; v. 26.4.1989 I R 147/84, BStBl. II 1991, 213).

**Bewertungsmaßstab** sind die objektiven Verhältnisse (grds. auch Preisverhältnisse, aber strittig, vgl. BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 804 f, 809 mwN) am Bilanzstichtag wie sie sich nach dem subjektiven Erkenntnisstand eines sorgfältigen Kaufmanns bei fristgerechter Bilanzaufstellung ergeben (zur sog. subjektiven Richtigkeit und kaufmännischer Sorgfalt vgl. BFH v. 23.5.1984 I R 266/81, BStBl. II, 723; v. 9.8.1995 XI R 72/94, BFH/NV 1996, 312).

**Steuerrechtlich** folgt die Pflicht zur Bewertung auf den Schluß des Wj. aus § 6 Abs. 1 iVm. § 5 Abs. 1 EStG.

**Abweichungen** vom Stichtagsprinzip sind nur in „begründeten Ausnahmefällen“ (§ 253 Abs. 2 HGB) oder aufgrund gesetzlicher Regelungen gestattet.

So können Zukunftserwartungen in die Bewertung einfließen, zB bei der Berücksichtigung künftiger Wertschwankungen (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB), bei Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (§ 253 Abs. 4 HGB). Wertansätze vorangegangener Abschlußstichtage können beibehalten werden (sog. gemildertes Niederstwertprinzip in § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB; Beibehaltungswahlrecht in § 253 Abs. 5 HGB).

**Wahrung der Aufstellungsfrist:** Von nicht unter § 1 Abs. 1 PublG erfaßten Einzelkaufleuten und PersGes. ist der Jahresabschluß gem. § 243 Abs. 3 HGB „innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen“ (vgl. § 6 Anm. 83). Zur handels- und strechtlichen Auslegung die-

[Anschluss S. E 95]



ses unbestimmten Rechtsbegriffs vgl. BUDDE/KUNZ in Beck-BilKomm. IV. § 243 Rn. 92–94. Im Schrifttum bewegt sich die Spanne eines als ordnungsgemäß angesehenen Zeitraums zwischen 6 und 12 Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres (vgl. ADS § 243 Rn. 38–44 mwN). Nach stRspr. des BFH gilt die Einjahresfrist als absolute Obergrenze, die nach den konkreten Verhältnissen des Einzelfalles anzupassen ist (BFH v. 6. 12. 1983 VIII R 110/79, BStBl. II 1984, 227; v. 8. 3. 1989 X R 9/86, BStBl. II, 714 mwN).

Gesetzlich verankert sind die Aufstellungsfristen für KapGes. in § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB und die unter das PublG fallenden Unternehmen in § 5 Abs. 1 Satz 1 PublG (jeweils 3 Monate nach Ende des Geschäftsjahres); für kleine KapGes. in § 264 Abs. 1 Satz 3 HGB (bis zu 6 Monate); für Genossenschaften in § 336 Abs. 1 Satz 2 HGB (5 Monate); für Kreditinstitute in § 26 Abs. 1 KWG (3 Monate); für Versicherungsunternehmen in § 341 a Abs. 1 HGB (4 Monate) bzw. in Abs. 5 für Rückversicherungsunternehmen mit Geschäftsjahr = Kj. (10 Monate).

Bei Informationen, die der Bilanzierende zwischen dem Abschlußstichtag und dem Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses erlangt, ist zu differenzieren zwischen sog. *wertaufhellenden* und *wertändernden* Tatsachen (vgl. auch LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 226 ff.). Wertaufhellende Faktoren sind am Bilanzstichtag dem Grunde nach vorhanden, werden aber erst später bekannt, dagegen treten wertändernde bzw. wertbegründende erst nach dem Bilanzstichtag ein. Unter wertaufhellenden Tatsachen versteht man also Ereignisse, die sich auf das abgelaufene Geschäftsjahr beziehen und deshalb Rückschlüsse auf die am Bilanzstichtag tatsächlich gegebenen Verhältnisse zulassen (BFH v. 25. 7. 1995 VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153 mwN). Alle ansatz- oder wertaufhellenden Umstände, die bereits am Bilanzstichtag existierten, von denen der Kaufmann aber erst in der Zeit bis zur (fristgerechten) Bilanzaufstellung Kenntnis erlangt hat, müssen in der Bilanz (bzgl. Ansatz und Höhe) Berücksichtigung finden (BFH v. 2. 10. 1992 III R 54/91, BStBl. II 1993, 153; HOFFMANN, BB 1996, 1157, KROPFF in FS Ludewig, 1996, 541, kritisch MOXTER, GS Knobbe-Keuk, 1997, 487). Wertaufhellend können sowohl positive als auch negative Tatsachen wirken (glA ADS § 252 Rn. 42; BUDDE/GEISSLER in Beck-BilKomm. IV. § 252 Anm. 38), zB wenn bilanzierte Risiken bis zum Aufstellungszeitpunkt nicht mehr in gleicher Höhe bestehen. Zu den am Abschlußstichtag bereits *vorhersehbaren* Risiken und Verlusten nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB vgl. das „Imparitätsprinzip“ in Anm. 916 und zu objektiv feststehenden drohenden Verlusten vgl. B. IV. „Bilanzierung schwebender Geschäfte“.

*Wertaufhellende* Tatsachen lagen zB in folgenden Fällen vor: BFH v. 17. 1. 1973 I R 204/70, BStBl. II, 320 betr. Rückstellungsaufhebung für Lizenzforderung bei klageabweisendem Urteil, das noch vor der Bilanzerstellung rechtskräftig wird; v. 21. 10. 1981 I R 170/78, BStBl. II 1982, 121 betr. Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften bei bis zum Aufstellungszeitpunkt erlangter Erkenntnis einer verschlechterten Marktlage für bereits vor dem Bilanzstichtag bestellte modische Textilien; v. 2. 10. 1992 III R 54/91, BStBl. II 1993, 153 betr. Rückstellung für betriebliche Schadensersatzverpflichtungen aus strafbaren Handlungen, wenn bis zum Tag der Bilanzaufstellung die den Anspruch begründenden Tatsachen durch Aufdeckung der Tat bekannt geworden sind; zu weiteren Beispielen aus der Rspr. vgl. § 6 Anm. 82.

Der Zeitraum, in dem nachträglich bekanntwerdende Tatsachen noch wertaufhellend wirken können, ist (auch bei verspäteter Bilanzaufstellung) begrenzt auf die Aufstellungs- bzw. Feststellungsfrist, bei fehlender Bilanz auf den „vermutlichen“ Aufstellungszeitpunkt (vgl. § 6 Anm. 83, glA SCHMIDT/GLANEGGER XXI. § 6 Rn. 48, BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 279 ff. sowie BFH v. 8. 3. 1989 X R 9/86, BStBl. II, 714; v. 3. 7. 1991 X R 163–164/87, BStBl. II, 802; FG Hamb. v. 27. 5. 1992, EFG 1993, 85, rkr.).

Nachträglich eingetretene bzw. nachträglich ansatz- oder wertändernde Ereignisse bleiben dagegen unberücksichtigt, weil sie keine Rückschlüsse auf die objektiven Verhältnisse am Bilanzstichtag zulassen. Als rechtsgestaltende Ereignisse, die die Umstände nachträglich verändern, gelten zB ein Vergleichsabschluß, eine Vertragsänderung oder ein rkr. Urteil.

Vgl. BFH v. 11. 10. 1973 VIII R 1/69, BStBl. II 1974, 90 betr. hinreichende Konkretisierung eines Schadensersatzanspruchs (frühestens bei Vergleichsangebot des Anspruchsgegners) zwar vor Bilanzaufstellung, aber allein deshalb noch nicht am Bilanzstichtag, obwohl er abstrakt gesehen mit dem schädigenden Ereignis entsteht; BFH v. 17. 11. 1987 VIII R 348/82, BStBl. II 1988, 430 und v. 26. 3. 1991 VIII R 55/86, BStBl. II 1992, 479 betr. allgemein Vertragsänderung oder -aufhebung nach dem Bilanzstichtag; BFH v. 26. 4. 1989 I R 147/84, BStBl. II 1991, 213 betr. Ansatz einer bestrittenen Forderung nicht bereits nach einem obsiegenden, sondern erst nach einem rkr. Urteil bzw. dem Anerkenntnis der Forderung; v. 25. 7. 1995 VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153 betr. Aufhebung bzw. Änderung eines Vertrags nach dem Bilanzstichtag als eine die Verhältnisse des Folgejahrs betreffende rechtsbegründende Tatsache; v. 27. 11. 1997 IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 betr. Rückstellung wegen eines gerichtlich verfolgten Schadensersatzanspruchs, die nicht vor Ergehen eines rkr. Urteils aufzulösen ist, da auch eine nach dem Bilanzstichtag ergehende klageabweisende endgültige Entscheidung nicht rückwirkend oder wertaufhellend das tatsächlich zum Bilanzstichtag fortbestehende Risiko der Inanspruchnahme wegen Schadensersatz zu beseitigen vermag; BFH v. 15. 12. 1999 I R 91/98, BStBl. II 2000, 381 betr. Preissteigerungen, die erst nach dem Bilanzstichtag stattfinden; vgl. auch § 6 Anm. 81.

Auf die objektiven Verhältnisse geht BFH v. 28. 3. 2000 VIII R 77/96 (BFH/NV 2000, 1156) ein: Bei Rückabwicklung eines Kaufvertrags und der Neutralisierung des Gewinns aus einem Grundstücksverkauf ist keine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Es reiche nicht aus, daß die zur Wandlung führenden Mängel objektiv bereits am Bilanzstichtag vorhanden waren. Eine ansatzaufhellende Tatsache für das Entstehen einer Verpflichtung zur Rückerstattung des Kaufpreises könne eine Wandlung allenfalls dann sein, wenn bereits am Bilanzstichtag Verhandlungen über eine mögliche Rückabwicklung des Kaufvertrags aufgenommen worden sind und eine Rückabwicklung wahrscheinlich ist.

Handelt es sich jedoch um Risiken mit wesentlichem Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, fordern ADS (§ 252 Rn. 44), diesen durch vorsichtige Bewertung und evtl. Rücklagenbildung Rechnung zu tragen (glA BUDDE/GEISLER in Beck-BilKomm. IV. § 252 Rn. 38). Aus Gründen der Vollständigkeit sollte zumindest in Anmerkungen zum Jahresabschluß, im Geschäftsbericht oä. über relevante Ereignisse der Folgeperiode berichtet werden, um den Rechenschaftsberechtigten keine Informationen vorzuenthalten (vgl. LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 230 f.).

## 211 2. Prinzip der Vollständigkeit

Nach dem in § 246 Abs. 1 normierten Vollständigkeitsprinzip hat der Jahresabschluß sämtliche Vermögensgegenstände (zum Begriff des Wirtschaftsguts s. D. III.), Schulden (s. F. II) und Rechnungsabgrenzungsposten (s. E. IV) zu enthalten, soweit nicht gesetzlich etwas anderes bestimmt ist. Das Gebot der Vollständigkeit gilt für die Buchführung (§ 239 Abs. 2 HGB), Bilanz, GuV und (bei Kap.Ges.) für den Anhang und betrifft nur den Ansatz dem Grunde nach. Für die Frage, ob die Bilanzposten mit ihrem vollständigen iSv. zutreffenden Wert erfaßt sind, gelten die jeweiligen Bewertungsvorschriften (zB §§ 252 ff., 279 ff. HGB). Auch vollständig abgeschriebene und unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände sind nach hM zu erfassen und ggf. mit einem Erinnerungswert als

Merkposten aufzuführen (LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 220; ADS VI. § 246 Rn. 77 f.; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXI. § 5 Rn. 68; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 576; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 221; KUPSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 246 Rn. 11).

Vom Grundsatz der Vollständigkeit werden auch die aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten erfaßt. Allerdings bestehen diesbezüglich keine Bedenken, wenn aus Gründen der Wirtschaftlichkeit oder Wesentlichkeit auf den Ansatz betragsmäßig geringer Posten verzichtet wird.

Bekanntermaßen kann die Abgrenzung von Zinsen, Zeitschriftenabonnements, Disagios o.ä. mit erheblichem Aufwand verbunden sein. Das Weglassen solcher Kleinbeträge trägt dem Aspekt Rechnung, daß mit der Ermittlung dieser Beträge der Erkenntniswert des Jahresabschlusses nicht wesentlich erhöht würde.

Der Jahresabschluß hat gem. § 246 Abs. 1 HGB sämtliche Aufwendungen und Erträge zu enthalten. Hierbei handelt es sich insoweit um eine Klarstellung, als sämtliche Umschichtungen im Vermögens- und Schuldenbereich (Bilanz) abhängig von den in der Bilanz ausgeübten Wahlrechten ihren Niederschlag in der GuV finden müssen, wobei der Ansatz in der GuV zudem vom angewandten Verfahren (Gesamtkosten- oder Umsatzkostenverfahren) abhängt.

Welche Vermögensgegenstände, Schulden und RAP dem Kaufmann bzw. dem Betriebsvermögen zuzuordnen sind, richtet sich nach den zivilrechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentumsverhältnissen (vgl. BUDDE/KARIG in Beck-BilKomm. IV. § 246 Rn. 4 ff.; zum Begriff des wirtschaftlichen Eigentums vgl. BGH v. 6. 11. 1995 II ZR 164/94, DB 1996, 268; BFH v. 25. 1. 1996 IV R 114/94, DB 1996, 1448, KNOBBE-KEUK, Bilanz- u. Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 68 ff.).

In sachlicher Hinsicht wird das Vollständigkeitsgebot eingeschränkt durch diverse Bilanzierungsverbote und -wahlrechte. *Ansatzverbote* ergeben sich zum einen aus § 248 HGB, insbes. für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in Abs. 2 (= § 5 Abs. 2 EStG) und Abschlußaufwendungen bei Versicherungsunternehmen in Abs. 3 oder aus ungeschriebenen GoB, wie zB dem der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte (für die StBil. gilt § 5 Abs. 4a EStG 1997 betr. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften; vgl. auch Anm. 1250 ff.). Ausnahmen vom Vollständigkeitsgebot sind nur zulässig, soweit das HGB ausdrückliche *Aktivierungs- oder Passivierungswahlrechte* einräumt (so geschehen in § 255 Abs. 4 betr. derivaten Geschäftswert, § 249 Abs. 2 betr. bestimmte Aufwandsrückstellungen, § 250 Abs. 1 Satz 2 betr. bestimmte Zölle, Verbrauchs- und Umsatzsteuern, § 249 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 28 EGHGB betr. Pensionsrückstellungen für Altzusagen). Grundsätzlich führen handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte in der StBil. zu einem Aktivierungsgebot und handelsrechtliche Passivierungswahlrechte zu stl. Passivierungsverboten (grundlegend BFH v. 3. 2. 1969 GrS 2/68, BStBl. II, 291; später konkretisiert durch stl. Spezialvorschriften, zB § 5 Abs. 5). Stl. Sondervorschriften (zB §§ 6a, § 5 Abs. 5 EStG) sind allerdings vorrangig zu beachten.

**Die International Accounting Standards (IAS)** erfassen im Gegensatz zur deutschen Rechnungslegung mit dem Grundsatz der Vollständigkeit (*completeness*) nicht nur die quantitative Erfassung der Bilanzposten dem Grunde nach, sondern auch die korrekte qualitative Bewertung. Im Sinne einer „fair presentation“ der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage kann der Jahresabschluß nur bei gleichzeitiger Überprüfung der Wertkomponente zuverlässige Informationen bieten (IAS F. 31, 38; Beck-BilKomm. IV. § 246 Rn. 200 ff. zu abweichenden

Definitionen von Vermögensgegenständen, Schulden und RAP und Ansatzwahlrechten/-verboten nach IAS).

### 212 3. Prinzip der Bilanzwahrheit

Das *Prinzip der Bilanzwahrheit* gilt gemeinhin als wichtigster Rahmegrundsatz der Rechnungslegung, dessen Verständnis jedoch seit den Anfängen umstritten ist. Nach heute hM ist der aus der Philosophielehre stammende Begriff der Wahrheit im Rahmen der Bilanzierung wenig dienlich und daher sachbezogen als „Richtigkeit“ und personenbezogen als „Willkürfreiheit“ zu interpretieren (LEFFSON, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 193 ff. mwN; KNOBBE-KEUK, Bilanz- u. Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 44 f.). Es können keine „wahren“ oder „absolut richtigen“ Bilanzen oder Periodenerfolge ermittelt werden. Weil sie nur relativ zu einem bestehenden Regelsystem als „richtig“ angesehen werden können, bedeutet die Forderung nach Richtigkeit die Abbildung der realen ökonomischen Sachverhalte unter Anwendung der geltenden (kodifizierten und ungeschriebenen) Regelungen. Der Bezug auf allgemein gültige Normen sichert gleichzeitig die objektive (intersubjektive) Nachprüfbarkeit der Bilanz.

Aus der Vorstellung, daß die gesetzlichen Regelungen den objektivierten Willen des Gesetzgebers zur Darstellung wirtschaftlicher Sachverhalte im Jahresabschluß (und Lagebericht) von Unternehmen darstellen, folgt, daß bei Umsetzung dieser Vorschriften der Jahresabschluß (und Lagebericht) grundsätzlich richtig und formell nachprüfbar ist. Die Anwendung kodifizierter und ungeschriebener GoBil. richtet sich somit ebenfalls grundsätzlich am Prinzip der Bilanzwahrheit aus. Dies bedeutet, daß GoBil. in ihrer Beurteilung und Interpretation willkürfrei, objektiv und richtig sein müssen.

Aus dem Richtigkeitspostulat ergeben sich damit folgende konkrete Anforderungen: Die laufende Buchführung muß vollständig, dh. sämtliche (tatsächliche) Geschäftsvorfälle erfassen und inhaltlich richtig sein (§ 239 Abs. 2 HGB) und gem. § 238 Abs. 1 HGB den Grundsatz der Objektivität beachten (zur Entwicklung der stRspr. von der Forderung nach „objektiver Wahrheit“ hin zum Gebot der „größtmöglichen Objektivierung der Rechnungslegung“ vgl. Moxter, Bilanzrspr., 5. Aufl., 1999, 6 ff. und LEFFSON aaO, 193 ff.). Die bilanzielle Darstellung ist dann aus den zugrunde liegenden Buchungen und Belegen nach den maßgeblichen Regeln abzuleiten, dh. auch es darf nichts weggelassen und nichts hinzuerfunden werden (vgl. stv. KNOBBE-KEUK aaO, 44 f.). Bei der Transformation von realen Tatbeständen in abstraktes Zahlenmaterial ist trotz größtmöglicher Sorgfalt eines gewissenhaften Kaufmanns ein bestimmtes Maß an Subjektivität unvermeidlich. Zum einen räumen gesetzliche Vorschriften dem Bilanzierenden Ansatz- und Bewertungswahlrechte ein. Zum anderen entstehen Ermessensspielräume durch die Ungewißheit bei der Abbildung von konkreten realen Sachverhalten, deren Wertansatz auch von künftigen Entwicklungen abhängt. Bei den meisten Bilanzwerten handelt es sich nicht um Zahlen, deren Höhe eindeutig feststeht, sondern um Schätzwerte, bei deren Ermittlung zwangsläufig subjektive Erfahrungen und Erwartungen den Ausschlag geben. Aus diesem Grund hilft man sich mit der Forderung nach *Freiheit von subjektiver Willkür*. Danach verstoßen subjektive Wertfindungen nicht gegen die Richtigkeit der Bilanz, wenn sie neben den GoB und anderen gesetzlichen Vorschriften die jeweiligen betriebliche Besonderheiten und eigenes Wissen (auch Zufalls- oder Insiderinformationen) berücksichtigen (LEFFSON aaO, 202 ff.).

#### 4. Prinzip der Bilanzklarheit und Übersichtlichkeit

213

**Begriff:** Das Prinzip der Bilanzklarheit verlangt, daß die einzelnen Posten in Buchführung und Jahresabschluß (Geschäftsvorfälle, Bilanzgegenstände und Erfolgsbestandteile) „der Art nach eindeutig bezeichnet und so geordnet sein müssen, daß die Bücher und Abschlüsse verständlich und übersichtlich sind“ (LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 208). Dabei wird auf das Verständnis eines buchführungstechnisch sachkundigen Dritten abgestellt. Maßstab sind die nach Rechtsform und Größe gestaffelten Anforderungen an die Gliederungstiefe von Bilanzen und GuV. Das Prinzip der Klarheit bezieht sich grundsätzlich auf Form und Art der Darstellung: des *gesamten* Jahresabschlusses, mithin Bilanz, GuV und – bei KapGes. – Anhang und Lagebericht nach § 289 HGB. (vgl. ADS VI. § 243 Rn. 25).

**Gesetzliche Konkretisierung:** Der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit ist in § 243 Abs. 2 HGB für alle Kaufleute verankert.

Die folgenden Vorschriften für alle Kaufleute dienen der Konkretisierung dieser Anforderung: §§ 238 (Buchführungspflicht), 246 (Vollständigkeit, Verrechnungsverbot) und 247 HGB (Inhalt der Bilanz). Ferner die ergänzenden Vorschriften für KapGes. und KapGes. & Co.: § 265 (allg. Grundsätze für die Gliederung), § 266 (Gliederung der Bilanz), § 275 (Gliederung der GuV) und § 277 (zu einzelnen Posten der GuV).

**Sachgerechte Gliederungen:** Für KapGes. und PersGes., bei denen nicht mindestens eine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter ist (§ 264a HGB/KapGes. & Co.), und die ihnen gleichgestellten publizitätspflichtigen Unternehmen (§ 5 PublG) sowie für Genossenschaften (§ 336 Abs. 2 HGB) ist die Gliederung der Bilanz in § 266 HGB, der GuV in § 275 HGB gesetzlich normiert. Die eindeutigen Bezeichnungen und die Reihenfolge sind anzuwenden, soweit keine Spezialgesetze wie zB Formblattvorschriften (s. u.) entgegenstehen. Abweichungen zu Gunsten von Klarheit und Übersichtlichkeit sind möglich, zB die Untergliederung oder Hinzufügung neuer Posten (§ 265 Abs. 5 HGB) oder die Zusammenfassung von grds. gesondert auszuweisenden Posten (allerdings nicht gruppenübergreifend, Abs. 7) bzw. ein Muß (Abs. 6), wenn die Eigenart eines Geschäftszweigs dies erfordert. Jeder ausgewiesene Bilanz-/GuV-Posten mit dem dazugehörigen Betrag muß untereinandergesetzt eine besondere Zeile erhalten, Posten ohne Betrag sollten weggelassen werden, bei größeren Unternehmen ist die Rundung von Pfennigbeträgen auf volle DM denkbar und schließlich ist (§ 265 Abs. 1 HGB) die einmal gewählte Form der Darstellung in den Folgejahren beizubehalten (BUDE/KARIG in Beck-BilKomm. IV § 243 Rn. 55–65)

**Zum Saldierungsverbot** in § 246 Abs. 2 HGB vgl. Anm. 913.

**Besonderheiten bei Nicht-Kapitalgesellschaften** (bei denen mindestens eine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter ist): Die zahlreichen Präzisierungen des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit in den §§ 265–288 HGB gelten prinzipiell nur für KapGes. und KapGes. & Co. Die an kein Gliederungsschema gebundenen Nicht-Kap. Ges. sind gesetzlich nur dazu verpflichtet, die in § 247 Abs. 1 und 3 HGB (nicht abschließend) aufgezählten Sammelposten auszuweisen (Anlage- und Umlaufvermögen, Eigenkapital, Schulden, RAP und uU Sonderposten mit Rücklageanteil) und „hinreichend“ aufzugliedern (zum Mindest-Gliederungsgebot vgl. FÖRSCHLE/KOFAHL in Beck-BilKomm. § 247 Rn. 4–9 und Rn. 660 ff. betr. GuV). Wird freiwillig eine detailliertere Gliederung vorgenommen, so sind Nicht-KapGes. nicht zwingend an die Gliederungsvorschriften für KapGes. gebunden, sondern besitzen gliederungsmäßig einen Gestaltungsspielraum, soweit dadurch der Grundsatz der Klarheit und

Übersichtlichkeit nicht verletzt wird (ADS VI. § 243 Rn. 35). Aufgrund des bei den Bilanzadressaten hohen Bekanntheitsgrades der gesetzlichen Gliederungsschemata sowie der Abstimmung von EDV-Programmen und Kontenplänen darauf sollten sich Einzelunternehmen und reine PersGes. bei der Gliederungsgestaltung allerdings grundsätzlich daran orientieren (BUDE/KARIG in Beck-BilKomm. IV § 243 Rn. 56).

**Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen:** Gem. § 340a Abs. 2 HGB gelten für Kreditinstitute und gem. § 341a Abs. 2 HGB für Versicherungsunternehmen von den §§ 266, 275 HGB abweichende Gliederungsvorschriften für den Jahres- oder Konzernabschluß. Banken haben gem. § 330 Abs. 2, Versicherungsunternehmen gem. § 330 Abs. 3, 4 die durch Rechtsverordnung erlassenen *Formblätter* anzuwenden. Die jeweiligen Branchen-Formblätter sind angehängt an die Verordnung über die Rechnungslegung von VU (RechVersV) v. 8. 11. 1994, zuletzt geändert am 9. 6. 1998 (BGBl. I, 1242) und die RechKredV v. 10. 2. 1992 in der Neufassung v. 11. 12. 1998 (BGBl. I, 3658) betr. Kredit- u. Finanzdienstleistungsinstitute. Daneben müssen auch diese branchenbezogenen Jahresabschlüsse den o. g. Erfordernissen der Klarheit und Übersichtlichkeit genügen (ausführlicher: FÖRSCHLE/KOFAHL in Beck-BilKomm. IV. § 330).

**Grenzen der Klarheit:** Eine klare Darstellung darf nicht dazu führen, daß dem Bilanzadressat durch Informationen, welche zwar einerseits der Klarheit dienen, andererseits die Aussagefähigkeit der Bilanz nicht oder nur unwesentlich erhöhen, die Lesbarkeit und Übersichtlichkeit der Bilanz unnötig erschwert wird.

## 214 5. Prinzip des Bilanzkontinuität

Der auch als „formale Bilanzkontinuität“ bezeichnete *Grundsatz der Bilanzidentität* (bzw. im StR des Bilanzenzusammenhangs) ist in § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB geregelt. Bilanzidentität bedeutet, daß die Schlußbilanz eines Geschäftsjahres mit der Eröffnungsbilanz des Folgejahres übereinstimmen muß, und zwar bezüglich der Wertansätze aller Bilanzposten (Wertidentität), der Bilanzgliederung und der Postenbezeichnung. Die Ausweisidentität geht zwar nicht ausdrücklich aus der Vorschrift hervor, stellt aber einen GoB dar, der v. a. externen Bilanzlesern den Vergleich einzelner Jahresabschlüsse erleichtern soll (WOHLGEMUTH in BoHdR § 252 Rn. 5–9).

Nach der Begründung von LEFFSON (GoB, 7. Aufl. 1987, 225) soll damit sichergestellt werden, daß per Saldo die Summe der einzelnen Jahresabschlüsse und eine theoretisch über die gesamte Lebensdauer eines Unternehmens zu erstellende Totalrechnung zum gleichen Ergebnis führen. Vorjahres-Schlußbilanz und Jahres-Anfangsbilanz dienen somit als Bindeglieder zwischen den innerhalb der Totalperiode künstlich gebildeten Abrechnungszeiträumen. Diese sog. „Zweischneidigkeit der Bilanz“ sorgt in materieller Hinsicht dafür, daß sich Über- oder Unterbewertungen von WG eines Jahresabschlusses in den folgenden Perioden in ertragstl. Hinsicht egalisieren. So führen zB erhöhte Abschreibungen auf abnutzbare WG am Anfang der Nutzungsdauer zu entsprechend niedrigeren Bemessungsgrundlagen in späteren Geschäftsjahren.

Entgegen dem gesetzlichen Wortlaut wird nicht ausdrücklich die jährliche Erstellung einer „Eröffnungsbilanz“ gem. § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB verlangt. Identität wird erreicht durch den Vortrag sämtlicher Salden des abgelaufenen Geschäftsjahrs auf die Konten der neuen Rechnungsperiode. Diese Art der Verknüpfung von Schluß- und Anfangsbilanz verhindert darüberhinausgehende Buchungen zwischen den Jahren, Änderungen des Bilanzinhalts (Weglassen oder

Hinzufügen von Bilanzpositionen) und Änderungen in der Bewertung („Neubewertung“ oder „Umverteilung“ der Wertansätze innerhalb eines Bilanzpostens, vgl. ADS VI. § 252 Rn. 11).

Vom Grundsatz der Bilanzidentität darf nur in *begründeten Ausnahmefällen* abgewichen werden (§ 252 Abs. 2 HGB). Nach hM wird er nicht verletzt, wenn im Rahmen der Saldenvorträge die entsprechende Verbuchung des Vorjahresergebnisses erfolgt, sofern dessen Verwendung bereits beschlossen ist (GLADE, BiRiLiG, § 252 HGB Rn. 11). Ebenfalls bereits in den EB-Buchungen berücksichtigen kann das übernehmende Unternehmen Beteiligungen, die in der gedachten juristischen Sekunde zwischen zwei Geschäftsjahren übergehen sollen. Erstellt es einen Anlagespiegel (§ 268 Abs. 2 HGB), muß es die Beteiligungen allerdings als Zugang in neuer Rechnung behandeln (BUDDE/GEISSLER in Beck-BilKomm. IV. § 252 Rn. 8). Bei Verschmelzungen zwischen Gesellschaften (§§ 60 ff., 79 ff. UmwG), die in der logischen Sekunde zwischen altem und neuem Geschäftsjahr wirksam werden, kann der Identitätsgrundsatz dergestalt durchbrochen werden, daß die Schlußbilanz-Werte der übertragenden Gesellschaft in der Eröffnungsbilanz der übernehmenden Gesellschaft erscheinen (ADS § 252 Rn. 15; betr. Formwechsel vgl. PRIESTER, DB 1995, 915; betr. Bilanzkontinuität bei absehbarem Aufgabegewinn: BFH v. 12. 10. 1993 VIII R 86/90, BStBl. II 1994, 174).

Der *Grundsatz der Bilanzkontinuität* soll auf zwei Arten zur Verbesserung der (zwischen- als auch innerbetrieblichen) Vergleichbarkeit von zeitlich aufeinanderfolgenden Jahresabschlüssen beitragen. In formeller Hinsicht verlangt er die Beibehaltung der auf den vorhergehenden Jahresabschluß angewandten Darstellungsmethoden. Für KapGes. ist er in § 265 Abs. 1 Satz 1 kodifiziert. *Formale Stetigkeit* überschneidet sich mit dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit und bedeutet für aufeinanderfolgende Bilanzen gleiche Gliederungen, gleichbleibende Bezeichnungen und inhaltliche Abgrenzung der einzelnen Posten (IDW, WPg. 1996, 531, HOSSFELD, BB 1996, 1707; bzgl. Nicht-KapGes. s. Anm. 213).

Die sog. *Bewertungsstetigkeit* ist für alle Kaufleute in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB geregelt. Sie ist allerdings nur als Sollvorschrift formuliert: einmal gewählte Bewertungsmethoden *sollten* beibehalten werden, wenn nicht geänderte Verhältnisse oder bessere Erkenntnisse etwas anderes verlangen. Materielle Stetigkeit bedeutet also gleiche Tatbestände *sollen* gleich behandelt werden (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 46 f.). Über die Verbindlichkeit der Gesetzesvorgabe besteht dementsprechend Uneinigkeit. Die überwiegende Meinung geht jedoch unter Verweis auf § 252 Abs. 2 HGB davon aus, daß eine Abweichung von der Bewertungsstetigkeit nur in den üblichen „begründeten Ausnahmefällen“ gem. § 252 Abs. 2 HGB (vgl. IDW, WPg. 1996, 531 u. WPg. 1997, 540) in Frage kommt (vgl. dazu § 6 Anm. 93 und die dort zitierte umfangreiche Literatur).

Unter den Begriff *Bewertungsmethoden* werden zB die verschiedenen Abschreibungsarten, die Zusammensetzung der AHK (insbes. Ansatz/Höhe der Gemeinkosten) und die sog. Wertansatzwahlrechte der §§ 253–256, 279–283 HGB subsumiert, die nach hM nicht nur für bereits vorhandene WG und Schulden jedes Jahr gleiche Anwendung finden müssen, sondern auch für die im lfd. Wj. hinzukommenden gleicher Art (ADS VI. § 252 Rn. 107 mwN, BUDDE/GEISSLER in Beck-BilKomm. IV § 252 Rn. 58; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 257).

Im Bereich der *Bilanzansatzwahlrechte* (zB § 247 Abs. 3 HGB, Aufwandsrückstellungen gem. § 249 HGB, § 250 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 HGB, Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs gem. § 268 HGB,

§ 28 Abs. 1 EGHGB) hat die Bewertungsstetigkeit nach hM nur noch Geltung, nachdem sie einmal ausgeübt wurde (vgl. ADS VI. § 252 Rn. 110 f. mwN, einschränkend nur bei KapGes. das Willkürverbot; differenzierend LEFFSON, WPg. 1988, 441; CLAUSSEN/KORTH, DB 1988, 921). Zum Stand der Diskussion, ob der Stetigkeitsgrundsatz auch die Ansatzwahlrechte erfaßt, vgl. § 6 Anm. 96.

Unter die o.g. „begründeten Ausnahmefälle“ iSd. § 252 Abs. 2 fallen zunächst eingetretene Veränderungen der wirtschaftlichen Verhältnisse, zB sind Abschreibungszeiträume bei unplanmäßig kürzerer Nutzungsdauer anzupassen, und zwingende Abweichungen aufgrund gesetzlicher Vorschriften, zB Abschreibungen im Rahmen des Umlaufvermögens bei jeder feststellbaren Wertminderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert (strenges Niederstwertprinzip gem. § 253 Abs. 3 HGB). PLEWKA/SCHMIDT (LADEMANN, § 5 Rn. 601) betonen hier aber richtigerweise, daß damit nur den geänderten Verhältnissen Rechnung getragen wird, ohne die Bewertungsmethode an sich zu ändern. Darüber hinaus kommen als Ausnahmefälle in Betracht: Änderungen von Gesetzen, Rspr. oder aufgrund stl. Betriebsprüfungen, Beginn/Ende eines Konzernverbands, Sanierungsmaßnahmen, wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur oder der Unternehmenskonzeption im Rahmen eines Managementwechsels, der Unternehmensprognosen bzgl. Beschäftigungsgrad, Kapazitäten und Bestände, Produktions- und Sortimentsumstellungen (ADS aaO Rn. 113; CLAUSSEN/KORTH, DB 1988, 925).

## 6. Going-Concern-Grundsatz

### 215 a) Unternehmensfortführung als Regelfall

Die Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden sind entscheidend davon abhängig, ob zum Bilanzierungszeitpunkt von der Zerschlagung oder Liquidation oder aber von der Unternehmensfortführung (Regelfall) ausgegangen wird, das sie generell höher sein werden, solange ihre bestimmungsgemäße Verwendung im Rahmen des Geschäftsbetriebs gesichert ist. Gem. § 252 Abs. 1 Nr. 2 ist für Bewertungszwecke „von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen“. Die going-concern-Prämisse gilt als erfüllt, wenn bei Bilanzaufstellung davon ausgegangen werden kann, daß das Unternehmen für einen „übersehbaren Zeitraum“ am Markt tätig bleibt oder es zumindest hinreichend sicher ist, daß es seine Tätigkeit nicht einstellen muß (ADS VI. § 252 HGB Rn. 24). Nach hM reicht das volle auf den Stichtag folgende Wj. zur Prüfung unter Fortführungsgesichtspunkten aus. Die Bestimmung des „übersehbaren Zeitraums“ wird aber letztendlich von unternehmensspezifischen Faktoren des Einzelfalls abhängen, zB Branchenzugehörigkeit (evtl. Saisonabhängigkeit), Marktposition, Fertigungsdauer und/oder Umschlaghäufigkeit des Warenlagers, deren Berücksichtigung eine Verlängerung oder auch Verkürzung des „übersehbaren Zeitraums“ rechtfertigen (vgl. BUDDÉ/GEISSLER in Beck-BilKomm. IV § 252 Rn. 11 sowie JANSSEN, WPg. 1984, 345 f.).

**Bewertung:** Wird von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgegangen, so sind die allgemeinen Bewertungsvorschriften (insbes. §§ 252–256, ergänzend für KapGes. §§ 279–283) anzuwenden. Dabei bauen wesentliche Bewertungsprinzipien auf der Fortführungsprämisse auf, zB:

- § 253 Abs. 1 HGB (Anschaffungswertprinzip): Bewertung auf Basis historischer Anschaffungs- oder Herstellungskosten statt zu Verkehrs- oder Liquidationswerten;

- § 253 Abs. 2 Satz 2 HGB: Periodisierung von AHK abnutzbarer Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (planmäßige Abschreibungen während der voraussichtlichen Nutzungsdauer im Unternehmensbereich);
- § 253 Abs. 2 Satz 3 Halbs. 1 HGB: Keine Pflicht zur Abwertung bei nur vorübergehender Wertminderung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens (gemildertes Niederstwertprinzip);
- § 253 Abs. 3 HGB: Berücksichtigung zukünftiger Wertminderungen (Niederstwertprinzip) bei der Bilanzierung des Umlaufvermögens;
- §§ 269, 274 Abs. 2 HGB: Möglichkeit zum Ansatz von Bilanzierungshilfen;
- § 249 Abs. 2 HGB: Ansatz von Aufwandsrückstellungen;
- § 250 HGB: Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten;
- Verbindlichkeiten und Rückstellungen, die aus der Liquidation des Unternehmens resultieren (bspw. aufgrund eines Sozialplans), werden bei der Bilanzierung nicht berücksichtigt, für andere Verbindlichkeiten wird dagegen unterstellt, daß sie voll beglichen werden.

**Widerlegung der Fortführungsannahme:** Vom Regelfall des „Going-concern“ ist nur dann abzuweichen, wenn „tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten“ entgegenstehen, dh. sie dürfen sich nicht nur abzeichnen, sondern müssen sich bereits (objektiv) konkretisiert haben. Die Beurteilung einer evtl. Bestandsgefährdung eines Unternehmens, zB bei anhaltenden, wesentlichen Verlusten, kritischer Eigenkapital- oder Liquiditätssituation, Kapazitätsengpässen oder aber negativen Absatz- bzw. Auslastungsprognosen usw. ist naturgemäß besonders schwierig. In Grenzfällen, bei denen die Fortführungsprognose zwar negativ ausfällt, bspw. aber die Geschäftsleitung nachweisbar an der Weiterführung festhält, würde eine Abkehr von der Fortführungsannahme das Bilanzergebnis schlagartig verschlechtern und eine Überwindung der wirtschaftlichen Krisensituationen erst recht erschweren, zB bei Kredit-/Sanierungsverhandlungen mit Banken oder Gläubigern. Mangels gesetzlich verankerter Indikatoren, die eine Anwendung der Fortführungsprämisse einschränken, wird im Schrifttum verschiedentlich auf Auswertungen von Kennzahlensystemen, Planungsrechnungen und Grenzwerte zur Einschätzung des Gefährdungsgrads einer Unternehmung verwiesen, deren Grenzen einer Verallgemeinerung allerdings nur eine bedingte Übertragbarkeit erlauben (SARX, ZfB-Erg. Heft 1/1987, 25; DERS. in FS Budde, 1995, 571).

► *Tatsächliche Gegebenheiten*, die einer Unternehmensfortführung entgegenstehen können, sind insbesondere finanzielle Schwierigkeiten wie (drohende) Zahlungsunfähigkeit, Überschuldung gem. §§ 17–19 der seit 1. 1. 1999 gültigen Insolvenzordnung, fehlende F & E-Mittel; denkbar sind auch Rohstoffknappheit, Probleme mit dem Management oder dem Personal (SELCHERT in Küting/Weber, HdR IV. § 252 Rn. 37). Wird weiterhin unter Anwendung der Going-concern-Prämisse bewertet, sind KapGes. zur Berichterstattung inkl. Begründung im Anhang verpflichtet (§ 264 Abs. 2 Satz 2 HGB).

► *Rechtliche Gegebenheiten* stellen zB die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens oder gesetzliche Vorschriften und Satzungsvorschriften dar, die eine Auflösung des Unternehmens oder eines Teilbereichs zur Folge haben (ADS VI. § 252 Rn. 29 f.; SCHERRER, WPg, 1996, 681).

## b) Bewertung zu Liquidationswerten

216

Die Bewertung bei *Widerlegung der Fortführungsannahme* ist gesetzlich nicht geregelt. Es gibt keine speziellen Bilanzierungsgrundsätze bei drohendem Unterneh-

menszusammenbruch (JANSSEN, WPg. 1984, 346) bzw. Vorschriften, wann zu einer Bewertung unter Abwicklungsgesichtspunkten überzugehen ist (vgl. SARX, ZfB-Erg. Heft 1/1987, 31; FÖRSCHLE/DEUBERT in Sonderbilanzen, 2. Aufl. 1999 Anm. U 145, S. 670). Da jedoch von der Zerschlagung des Unternehmens auszugehen ist, sind grundsätzlich alle Vermögensgegenstände mit ihren vorsichtig geschätzten Veräußerungserlösen abzüglich evtl. Nebenkosten zu bewerten. Die Ermittlung der Veräußerungserlöse ist einerseits relevant für den Ansatz, wenn sie unter den jeweiligen Buchwerten der Vermögensgegenstände liegen und folglich das Niederstwertprinzip greift. Höhere Zeitwerte sind unbeachtlich, da eine Unternehmensaufgabe nicht gleichzeitig die Aufgabe des Anschaffungswertprinzips bedeutet. Erst wenn eine Konkurs- oder Liquidationsbilanz (§§ 154 HGB, 270 AktG; 71 GmbHG) zu erstellen ist, sind Zerschlagungswerte anzusetzen. Andererseits dienen sie der Aufdeckung stiller Reserven, die bei der Bemessung liquidationsbedingter Rückstellungen (zB aufgrund eines Sozialplans, Abwicklungskosten) eine Rolle spielen können (vgl. auch ADS VI. § 252 Rn. 32–35, Rn. 35 bzgl. Nichtfortführung einzelner Betriebsteile oder Werke, BUDDÉ/GEISSLER in Beck-BilKomm. IV. § 252 Rn. 18–21 mwN).

## 217 7. Einzelbewertungsgrundsatz

Nach dem in § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB normierten Einzelbewertungsgrundsatz sind die WG sowohl der Aktiv- als auch der Passivseite („Vermögensgegenstände und Schulden“) zum Abschlußstichtag einzeln zu bewerten. Voraussetzung dafür ist zunächst die Abgrenzbarkeit eines speziellen WG und dessen Erfassung im Inventarverzeichnis (§ 240 Abs. 1 und 2 HGB), das jeder Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs aufzustellen hat. Anspruch und Folge der aus dem Vorsichtsprinzip resultierenden Vorschrift (KUPSCH in FS Forster, 1992, 341) ist die Vermeidung von Postenzusammenfassungen, innerhalb derer Wertminderungen bestimmter Vermögensgegenstände mit Wertsteigerungen anderer aus der Gruppe kompensiert werden. Vielmehr soll jedes einzelne WG individuell in seinem jeweiligen Verwendungszusammenhang betrachtet und bewertet werden.

Im Steuerrecht erfordert § 6 Abs. 1 EStG entsprechend der handelsrechtlichen Norm, daß die Bewertung nach den Risiken und individuellen Gegebenheiten des jeweiligen Vermögensgegenstands oder der jeweiligen Schuld auszurichten ist (BFH v. 22. 11. 1988 VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359).

Vom Grundsatz der Einzelbewertung darf wiederum nur in begründeten Ausnahmefällen (§ 252 Abs. 2 HGB) oder aufgrund gesetzlicher Wahlrechte abgewichen werden. Zu den letzteren gehören die Möglichkeit zur Festbewertung gem. § 240 Abs. 3 für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und andere regelmäßig ersetzte Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens, die Gruppenbewertung mit dem gewogenen Durchschnitt gem. § 240 Abs. 4 HGB für das Vorratsvermögen und andere annähernd gleichartige/-wertige bewegliche Vermögensgegenstände. Auch die diversen Verbrauchsfolgeverfahren in § 256 HGB durchbrechen den Einzelbewertungsgrundsatz und ermöglichen eine vereinfachte Bewertung. Das Erfordernis der GoB-Konformität in § 256 Satz 1 HGB charakterisiert die Verbrauchsfolgeverfahren als einen Wertungskompromiß, der vereinfachte Rechnungslegung ermöglicht, um dem vom Wesentlichkeitsprinzip bestimmten Grundsatz der Wirtschaftlichkeit Rechnung zu tragen. Das Wahlrecht ist auf Sachverhalte beschränkt, bei denen eine Bewertung nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB mit einem unvertretbaren Aufwand verbunden wäre (BFH v. 20. 6. 2000 VIII R 32/98, BFH/NV 2000, 1544).

Darüber hinaus verstoßen Pauschalbewertungen mehrerer Bewertungsobjekte aufgrund betrieblicher, branchenmäßiger oder sonstiger Erfahrungen nicht gegen das Einzelbewertungsprinzip (MOXTER, DB 1998, 269), wenn die individuelle Ermittlung des Werts und der Risiken eines einzelnen Bewertungsobjekts unmöglich, schwierig oder unzumutbar erscheint (BFH v. 16. 7. 1981 IV R 89/80, BStBl. II, 766). So dürfen zB bei einem größeren Forderungsbestand pauschale Wertberichtigungen vorgenommen werden, pauschale Rückstellungen wegen vertraglicher oder gesetzlicher Gewährleistungsansprüche (Garantierrückstellungen) gebildet werden (BFH v. 7. 10. 1982 IV R 39/80, BStBl. II 1983, 104; v. 22. 11. 1988 VIII R 62/85 aaO, 362; v. 27. 3. 1996 I R 3/95, BStBl. II, 470 betr. Heraussschätzung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr geltend gemachter Verbindlichkeiten aus einem Gesamtbetrag gleichartiger oder annähernd gleichwertiger Verpflichtungen).

**Bewertungseinheit:** In Zusammenhang mit dem Einzelbewertungsgrundsatz steht in der bilanzrechtlichen Literatur der Begriff der „Bewertungseinheit“, der hier in zwei unterschiedlichen Interpretationsrichtungen relevant ist. Zum einen muß der Grundsatz der Einzelbewertung uU einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise weichen, wenn mehrere Vermögensgegenstände eine „Sachgesamtheit“ bilden und die Abgrenzung eines an sich selbständigen Postens aus einem betriebsspezifischen Nutzungszusammenhang zu einem unrichtigen Wertausweis führen würde (CHRISTIANSEN, DStZ 1995, 385). Während die genaue Bestimmung eines Schuldpostens im allg. unproblematisch ist, ergibt insbes. im Bereich des Anlagevermögens oftmals nur die zusammengefaßte Bewertung mehrerer (einzelner) WG ein zutreffendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nach § 264 Abs. 2 HGB. Zum anderen sind oftmals mehrere (zweifelsfrei abgrenzbare) Geschäfte wirtschaftlich als Einheit zu betrachten. Innerhalb solcher Bewertungseinheiten können kompensatorische Wertansätze von Vermögensgegenständen und Schulden angebracht bzw. ökonomisch sinnvoll sein, zB die gegenseitige Aufrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber derselben Person, die Berücksichtigung von Aufwendungen *und* Erträgen bei der Bemessung von Rückstellungen für drohende Verlusten aus schwebenden Geschäften oder bei Sicherungsgeschäften aus Devisentermingeschäften (WIEDMANN in FS Moxter, 1994, 455).

Aufbauend auf die sog. Apotheker-Entscheidung (BFH v. 23. 6. 1997 GrS 2/93, BStBl. II, 735) hat der Gesetzgeber in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c die Gegenrechnung künftiger Vorteile bei der Dotierung von Rückstellungen gesetzlich festgeschrieben und damit weitere Ausnahmen vom Grundsatz der Einzelbewertung und des Verrechnungsverbots geschaffen. Das Steuerrecht entfernt sich insoweit bewußt und deutlich vom Handelsrecht. Allerdings ist eben dieses Handelsrecht gerade im Hinblick auf die Bildung von Rückstellungen in die Diskussion geraten (vgl. ua. MOXTER, ZfbF 1995, 311), wobei zwei grundsätzliche Positionen zu unterscheiden sind: Nach der einen Position ist unter anderem eine Rückstellung erst dann zu bilden, wenn die wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung vorliegt. Das Vorliegen trete jedoch erst mit den in der Zukunft realisierten Erträgen ein, die die in der Vergangenheit liegenden Aufwendungen alimentierten. Begründet wird diese Auffassung mit einem modifizierten Realisationsprinzip. Die Gegenposition vertritt die Auffassung, daß eine Rückstellungsbildung dann vorzunehmen ist, wenn sich der Bilanzierende aus rechtlichen Gründen den zu erwartenden Auszahlungen nicht entziehen kann. Begründet wird dies mit dem Vollständigkeitsgebot und der Ansicht, daß eine Verrechnung von Aufwendungen mit lediglich erwarteten (iSv. nicht vertraglich ab-

gesicherten) Erträgen nicht zulässig sei (vgl. SIEGEL, ZfbF 1995, 1141). Zum weiteren Stand der Diskussion mwN vgl. Anm. 915 (b) Realisationsprinzip. Zur gesetzlichen Neuregelung vgl. § 6 Anm. R 65.

Bei der Bilanzierung und Bewertung von Forderungen ist höchstrichterlich noch nicht entschieden, inwieweit (noch nicht entstandene) Rückgriffsansprüche entsprechend der zu den Verbindlichkeitsrückstellungen entwickelten Grundsätze zu berücksichtigen sind. Lt. BFH v. 8. 11. 2000 I R 10/98 (BStBl. II 2001, 349) ist eine Kompensation auch hier nur möglich, soweit die Rückgriffsansprüche dem Ausfall der Forderung unmittelbar nachfolgen und nicht bestritten sind.

Ausführlicher zu Bewertungseinheiten allgemein, zu kompensatorischer Bewertung bei sachlich zusammenhängenden Geschäften, Sicherungsgeschäften von Kreditinstituten etc. vgl. § 6 Anm. 90; s. auch Anm. 913 „Verrechnungsverbot“; Bsp. für Bewertungseinheiten vgl. BUDDE/GEISSLER in Beck-BilKomm. IV. § 252 Rn. 24 mwN; zu Möglichkeiten für Konzerngesellschaften vgl. MÜLLER, DB 1995, 1973).

## 218 8. Verrechnungsverbot

Nach dem in § 246 Abs. 2 HGB kodifizierten Verrechnungsverbot dürfen Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite und Aufwendungen nicht mit Erträgen saldiert werden. Ausdrückliche Erwähnung finden Grundstücksrechte, die nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden dürfen. Die Unzulässigkeit einer Saldierung ist Folge des Einzelbewertungsgrundsatzes (BFH v. 19. 7. 1995 I R 56/94, BStBl. II 1996, 28) und des Prinzips der Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses gem. § 243 Abs. 2 HGB. Es ergänzt das Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB, indem es für die Bilanz- und GuV-Posten den Bruttoausweis verlangt.

In begründeten Ausnahmefällen (§ 252 Abs. 2 HGB) kann auch vom Saldierungsverbot abgesehen werden. So ist zB eine Verrechnung von Verbindlichkeiten und Forderungen zulässig, wenn Gläubiger und Schuldner identisch und die Voraussetzungen für eine Aufrechnung nach § 387 BGB (Verrechnungsvertrag) erfüllt sind, dh. die Zeitpunkte der Fälligkeit und Erfüllbarkeit sich decken (BFH v. 12. 12. 1990 I R 153/86, BStBl. II 1991, 479; WP-Handbuch I 1996 Anm. E 52 S. 167; zu Detailfragen vgl. ADS VI. § 246 Rn. 460 ff.). Vom Verrechnungsverbot nicht betroffen sind gegenseitige Ansprüche aus *Kontokorrentkonten*. Hier ist von vornherein nur der Abrechnungssaldo aus Forderungen und Verbindlichkeiten zum Bilanzstichtag durchsetzbar (BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 232; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 652).

Nach BFH v. 24. 1. 1990 I R 157/85, I R 145/86 (BStBl. II, 639) verlangt auch die zunehmend ertragsorientierte Bewertung von Unternehmen uU eine Saldierung von Mindererträgen mit Minderaufwendungen, wenn dem mit dem einzelnen WG zu erzielenden Ertrag eine überragende Bedeutung zukommt. Im vorgenannten Fall sind Kreditinstitute nicht berechtigt, einzelne Kreditforderungen nur deshalb niedriger zu bewerten, weil der marktüblichen Zinssatz für Ausleihungen gestiegen ist. Vielmehr sind die Erträge aus den Ausleihungen in Relation zu den Kosten für die Refinanzierung der Kredite zu setzen. Bewegt sich die Differenz weiterhin im Rahmen der kalkulierten Gewinnmarge, besteht kein Grund, einzelne Kreditforderungen niedriger zu bewerten.

Diese Rspr. wurde in der sog. Apotheker-Entscheidung (BFH v. 23. 6. 1997 GrS 2/93, BStBl. II, 735) im Hinblick auf die Kompensationsmöglichkeiten bei Drohverlustrückstellungen konsequent fortgeführt und an die Wahrscheinlich-

keit des Vorteilseintritts (nach der allgemeinen Lebenserfahrung) geknüpft, wobei es für die Gegenrechnung unbeachtlich sein soll, ob die Vorteile zu einem aktivierbaren WG führen oder nicht.

**Drohverlustrückstellungen** für Aufwendungsüberschüsse aus schwebenden Geschäften gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB verkörpern insoweit eine gesetzliche Ausnahme vom Saldierungsverbot des § 246 Abs. 2 HGB. Während Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten für zukünftige Aufwendungen, denen keine bzw. keine direkt zuordenbaren Erträge gegenüberstehen, grundsätzlich in vollem Umfang passiviert werden, dürfen Drohverlustrückstellungen nur in Höhe des sog. Verpflichtungsüberschusses gebildet werden. Dieser bemisst sich bei schwebenden Geschäften aus gegenseitig auf Leistungsaustausch gerichteten Verträgen (einmalig oder auch Dauerschuldverhältnisse) nach dem Wert des Anspruchs auf die Gegenleistung im Vergleich zum Wert der Aufwendungen, die zur Bewirkung der Leistung erforderlich sind.

Gegenstand der Drohverlustrückstellung ist demnach die Verlustantizipation in Höhe des voraussichtlich negativen Saldos aus einem nach objektiven Wertverhältnissen am Bilanzstichtag noch nicht voll erfüllten Vertragsverhältnis, wenn und soweit dessen Gleichgewicht durch Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände eines Vertragspartners gestört ist oder aus diesem Geschäft ein Verlust droht. Zur Abbildung dieses Verpflichtungsüberschusses müssen entgegen § 246 Abs. 2 HGB Aufwendungen und Erträge aus den wechselseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten saldiert werden.

**Abgrenzung des Saldierungsbereichs:** Neben vertraglich vereinbarten Hauptleistungsverpflichtungen sind auch Nebenleistungen sowie darüber hinausgehende konkrete wirtschaftliche Vorteile zu berücksichtigen, wenn sie dem Grunde und der Höhe nach bestimmbar sind. Diese wirtschaftliche Betrachtungsweise führt zu einem sehr weit gefassten Bereich an Kompensationsmöglichkeiten, begrenzt durch einen strikten Kausalitätszusammenhang mit dem schwebenden Geschäft und die Bewertbarkeit des wirtschaftlichen Vorteils. Er kann auch Vorteile aus Verträgen mit Dritten umfassen, zB Zinserträge aus der zwischenzeitlichen Nutzung von An- oder Vorauszahlungen (HOROS/M. RING in Beck-Bil. Komm. VI. § 249 Rn. 64). Die Realisation des Vorteils in entsprechender Höhe muss zudem hinreichend sicher, dh. wenigstens auf verlässliche Planungsrechnungen/Erfahrungen gestützt sein und darf nicht auf bloßen Hoffnungen oder vagen Erwartung basieren. Die Bewertung hat nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zu erfolgen und schließt eine imparitätische Betrachtung zukünftiger Aufwendungen und Erträge aus (IdW-Stellungnahme RS HFA 4 v. 28.6.2000, IdW-Fachnachrichten 2000, 290).

Aufgrund der stl. Nichtanerkennung von Drohverlustrückstellungen wird der Maßgeblichkeitsgrundsatz durch § 5 Abs. 4a durchbrochen und der handelsrechtl. (weiterhin zwingende) Wertansatz unbedeutend für die stl. Gewinnermittlung.

**Berücksichtigung von Rückgriffsforderungen:** Unter bestimmten Voraussetzungen kann bei der Bewertung von Rückstellungen beim Bestehen von Rückgriffsansprüchen (Bürgschaften, Ausfallversicherungen, Aufrechnungsmöglichkeiten, Garantie- oder sonstigen Sicherungsrechten) vom Grundsatz des Verrechnungsverbots abgesehen werden (BFH v. 7.5.1998 – IV R 24/97, BFH/NV 1998, 1471). Eine Kompensation mit am Bilanzstichtag noch nicht entstandenen Rückgriffsansprüchen ist aber nur möglich, wenn sie der Entstehung oder Erfüllung der Verbindlichkeit zwangsläufig und spiegelbildlich nachfolgen

und sie vollwertig sind, dh. vom Rückgriffsschuldner nicht bestritten werden (BFH v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 440; v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994 444; v. 8.2.1995 – I R 72/94, BStBl. II 1995, 412; v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139).

**Bewertungseinheiten** stellen ebenfalls eine Ausnahme vom Einzelbewertungsgrundsatz dar, weil eine Saldierung gegenläufiger Erfolgskomponenten stattfindet (WEBER-GRELLET, DB 1997, 2236). Sie werden aus sachlogischen Gründen als wirtschaftliche Einheit behandelt mit der Folge einer kompensatorischen Bewertung (BFH v. 24.1.1990 – I R 157/85, I R 145/86, BStBl. II 1990, 639). Als Sicherungsgeschäfte kommen hierbei insbes. Finanzprodukte (sog. Derivate) in Betracht. Nach Einfügung des Abs. 1a durch das Ges. zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353) ist nunmehr gesetzlich geklärt, dass bei Ausübung der Wahlrechte bzgl. der Bildung von Bewertungseinheiten (Makro- und Portfoliohedges) in der HBil. die Bewertungsergebnisse auch stl. zu übernehmen sind.

Bei Kreditinstituten (§ 340a Abs. 2 Satz 3 HGB) und Versicherungsunternehmen (§ 341a Abs. 2 Satz 3 HGB) ist § 246 Abs. 2 HGB (Verrechnungsverbot) nicht anzuwenden, soweit abweichende Vorschriften (enthalten in den Rech Vers V) bestehen (vgl. im einzelnen SEITZ in Beck VersKomm. § 341a Rn. 20).

## 219 9. Vorsichtsprinzip

**Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung; Kodifizierung; Konkretisierung:** Aus dem unbestimmten Rechtsbegriff „vorsichtige“ Bewertung in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, der durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) aufgrund der 4. EG-Richtlinie v. 14.8.1978, 78/660/EWG (ABl. EG Nr. L 222) kodifiziert wurde, findet sich das Vorsichtsprinzip wieder, das seine Konkretisierung im Realisationsprinzip (s. Anm. 220, 231 ff.) und im Imparitätsprinzip (s. Anm. 221, 252 ff.) findet.

**Deduktive Ermittlung:** Das Vorsichtsprinzip wird mit der Ausschüttungs-bemessungs-(sperr-)funktion, aus der der Gläubigerschutz und die Kapitalerhaltung abgeleitet werden, begründet (s. Anm. 202; vgl. BEISSE in Festschr. Beusch, 1993, 77; STROBL in Festschr. Clemm, 1996, 389; krit. BALLWIESER in Festschr. Clemm, 1996, 15; BUDDE/STUEBER, AG 1996, 542, [544]; WEBER-GRELLET, DB 1997, 385 [391]).

### Gegenstand des Vorsichtsprinzips:

► *Inhalt:* Das Vorsichtsprinzip soll den Ausweis überhöhter Erfolgsbeiträge, die der tatsächlichen wirtschaftlichen Situation eines Unternehmens nicht entsprechen, verhindern (s. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 3 III [47]) und Passiva eher hoch und Aktiva eher niedrig bewerten, um so insbes. der Ausschüttung nicht wirklich erwirtschafteter Gewinne entgegenzuwirken und deren Besteuerung vorzubeugen. Ferner soll das Vermögen, auf das mögliche Gläubiger im Insolvenzfall zugreifen können, nicht durch überhöhte Ausschüttung geschmälert werden.

► *Bilanzierung dem Grunde nach; Bewertung:* Ausdrücklich regelt § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB die Anwendung des Vorsichtsprinzips für die Bewertung. Nach hM (s. BUDDE/GEISSLER in Beck-BilKomm VI. § 250 Rn. 30; MOXTER, BB 1984, 1780; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 609; krit. WEBER-GRELLET, DB 1997, 385) gilt das Vorsichtsprinzip aber auch für die Bilanzierung dem Grunde nach. Die Bilanzierungsverbote in § 248 Abs. 1 und 2 HGB werden ebenso vom Grundsatz der Vorsicht getragen wie Aktivierungs- (§ 250 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3;

§ 255 Abs. 4, § 269, § 274 Abs. 2 HGB) und Passivierungswahlrechte (§ 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2), die Abschreibungswahlrechte (§ 253 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4) sowie die Beibehaltungswahlrechte in § 253 Abs. 5.

► *Ermessensspielraum*: Den Bewertungsvorgängen der meisten Bilanzansätze liegt eine Schätzung zugrunde und so stehen dem Bilanzierenden (gerichtlich voll überprüfbar) Ermessensspielräume zu, die vom Vorsichtsprinzip mit einer Wertbegrenzung nach oben wie nach unten ausgefüllt werden sollen. Innerhalb dieser Bandbreite müssen alle Chancen und Risiken vorsichtig und willkürfrei geschätzt werden mit der groben Orientierung auf der Aktivseite an der unteren Wertgrenze und auf der Passivseite am oberen Grenzwert (BUDDE/GEISSLER in Beck-BilKomm. VI. § 252 Rn. 32 f.; ADS VI. § 252 Rn. 73; SELCHERT in KÜTING/WEBER, § 252 Rn. 66 ff.; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 607; WOERNER, FR 1984, 489). Nach oben wird die Bewertung durch die AHK begrenzt (§ 253 Abs. 1). Nach unten muss nicht stets von der schlechtesten Annahme (worst case) ausgegangen werden, sondern von dem Szenario mit der größten Wahrscheinlichkeit (ADS aaO Rn. 68).

**Prinzip der Wertaufhellung:** Aus dem Wortlaut des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB leitet sich außerdem das Wertaufhellungsprinzip ab: Die Beurteilung von am Stichtag vorhersehbaren Risiken oder Verlusten hat unter Berücksichtigung auch solcher Informationen zu erfolgen, die erst zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt werden (vgl. § 6 Anm. 82).

**Prudence-Gebot:** Zu Unterschieden in der Auslegung des Vorsichtigkeitsgebots im deutschen Handelsrecht und des *prudence*-Gebots in US-GAAP und IAS vgl. zB KRAWITZ, DStR 1997, 886.

## 10. Realisationsprinzip

220

**Kodifikation; Umsatzgeschäft:** Das in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 HGB als Konkretisierung des Vorsichtsprinzips durch das Bilanzrichtlinie-Gesetz v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) – auf Grundlage der 4. EG-Richtlinie vom 14.8.1978, 78/660/EWG (ABl. EG Nr. L 222) – kodifizierte Realisationsprinzip sieht vor, dass in der Bilanz nur Gewinne aus Umsatzgeschäften ausgewiesen werden, die am Abschlussstichtag realisiert sind (IAS 18.14c, d, IAS 20a, b sprechen dagegen von *realisierbaren* Erträgen, vgl. ZEITLER in Festschr. Beisse, 1997, 599).

**Realisationszeitpunkt:** Allgemein wird als Realisationszeitpunkt bei Umsatzgeschäften der Zeitpunkt, zu dem die Leistung erbracht und der Anspruch auf die Gegenleistung entstanden ist, gesehen; zum Zeitpunkt des Zugangs von Forderungen vgl. CLEMM/SCHERER in Beck-BilKomm. IV. § 252 Rn. 75–102; strechtl.: BFH v. 23.11.1995 – IV R 75/94, BStBl. II 1996, 195). An der Realisierung wird festgehalten, auch wenn der Erwerber die Aufhebung oder Rückabwicklung betreibt und das Geschäft zu einem späteren Zeitpunkt tatsächlich rückgängig gemacht wird. Gleiches gilt für eine spätere Vertragsauflösung. Bei Grundstücken wird der Gewinn regelmäßig dann als realisiert angesehen und die Kaufpreisforderung ist in voller Höhe zu aktivieren, wenn Besitz, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergegangen sind. Weitergehend s. Anm. 234.

### Rechts- und Schuldverhältnisse:

► *Gesetzliche Rechtsverhältnisse*: Bei gesetzlichen Rechtsverhältnissen ist maßgebend, ob der Vermögensvorteil wirtschaftlich ausnutzbar ist und einen durch-

setzbaren gegenwärtigen Vermögenswert darstellt (BFH v. 9.2.1978 – IV R 201/74, BStBl. II 1978, 370) und nicht, ob die daraus resultierende Forderung fällig oder ein Recht realisierbar ist.

► *Schadensersatzansprüche bei Geltendmachung oder Anerkennung*: Schadensersatzansprüche wie Sekundäransprüche auf Grund von Unmöglichkeit, bei Verzug, Vertragsverletzung oder auch aufgrund deliktischer Ansprüche und ungerechtfertigter Bereicherung sind bilanziell dann zu berücksichtigen, wenn das Schadensereignis eingetreten und vom Geschädigten die Ersatzforderung geltend gemacht wurde oder die Absicht der Geltendmachung ernsthaft und erkennbar bestand (dazu ADS VI. § 252 HGB Rn. 84; WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 75, 205). Ob es einer Anerkennung des Schadensersatzes für die Bilanzierung bedarf, ist fraglich.

► *Bestrittene Forderung mit rechtskräftiger Feststellung realisiert*: Davon abweichend hat BFH v. 26.4.1989 – I R 147/84 (BStBl. II 1991, 213) unter Bezugnahme auf das Vorsichtsprinzip festgehalten, dass bestrittene Forderungen erst zu dem Zeitpunkt bilanziell berücksichtigt werden dürfen, zu dem die Forderung rechtskräftig gerichtlich festgestellt worden oder der (gerichtliche, wegen § 794 Nr. 1 ZPO nicht aber der außergerichtliche) Vergleich unwiderruflich ist (vgl. KSM/KEMPERMANN, § 5 Rn. B 83; zweifelnd ADS VI. § 252 HGB Rn. 84). Die Aktivierung darf somit erst zum Bilanzstichtag, an dem die Rechtskraft eingetreten bzw. der Vergleich wirksam geworden ist, erfolgen. Zur Rückstellungsbewertung s. § 6 Anm. 1158–1189).

► *Schadensersatzansprüche nach § 317 AktG*: Der Anspruch aus § 317 AktG entsteht nach allgemeiner Auffassung mit Ablauf des Geschäftsjahres („in letzter Sekunde des Geschäftsjahres“, so KROPFF in MünchKomm., AktG, Bd. 8, 2. Aufl. 2000, § 317 Rn. 23). Nach Auffassung der Rspr. des BGH (v. 15.11.1993 – II ZR 235/92, BGHZ 124, 111 [119 ff.]) ist der so entstandene Anspruch konkret genug, um diesen für das abgelaufene Geschäftsjahr zu aktivieren. Diese Auffassung weicht von der Rspr. des BFH (v. 26.4.1989 – I R 147/84, BStBl. II 1991, 213) ab. Auch im Schrifttum wird die Auffassung des BGH bestritten, s. KROPFF aaO § 317 Rn. 22–24 mwN; aA MÜLLER, AG 1994, 410; unklar ADS VI. § 252 HGB Rn. 81, 84.

### Rangrücktritt und Realisation:

► *Rangrücktritt keine Gewinnrealisation beim Schuldner*: Ein Rangrücktritt eines Gläubigers stellt für den Schuldner keine Gewinnrealisation dar, da der Schuldner verpflichtet bleibt und nicht von seiner Verpflichtung frei wird, sondern führt lediglich zu einer Änderung der Rangordnung (BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; KNOBBE-KEUK, StuW 1991, 308; ADS VI. § 252 HGB Rn. 85).

► *Erläss und Rangrücktritt*: Nach der Rspr. des BFH kommt es zu einer gewinnerhöhenden Auflösung einer Verbindlichkeit nur dann, wenn der Gläubiger dem Schuldner (entsprechend § 397 BGB) die Schuld erlässt (s. BFH v. 12.3.1970 – IV R 39/69, BStBl. II 1970, 518), was in einer Rangrücktrittsvereinbarung per se nicht gesehen werden kann (s. RAUTENBERG/SCHAUFENBERG, DB 1995, 1345), oder wenn die Schuld mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt zu werden braucht (s. BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359). Sofern der Rangrücktritt und die Rückzahlung einnahmen- oder gewinnabhängig ausgestaltet sind, kann uU Abs. 2a zur Anwendung kommen (s. Anm. 1761–1777).

**Steueransprüche mit Ablauf des VZ realisiert:** Bei Steueransprüchen ist die Vermögensmehrung dann als „quasi-sicher“ anzusehen, wenn das Geschäftsjahr (VZ) abgelaufen ist, auf das sich der Steueranspruch bezieht (zur GewSt. und KSt. s. WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 94, 1. Spiegelstr.).

**Gesellschaftsauflösung bei Insolvenz:** Nach stRspr. des BFH kommt das Realisationsprinzip auch bei Auflösung einer Gesellschaft im Rahmen eines Insolvenzverfahrens wegen Eröffnung des Konkursverfahrens zum Tragen (BFH v. v. 21.12.1993 – VIII R 69/88, BStBl. II 1994, 648; v. 7.7.1992 – VIII R 56/88, BFH/NV 1993, 25; v. 2.10.1984 – VIII R 20/84, BStBl. II 1985, 428).

Auflösungsgewinne oder -verluste iSv. § 17 Abs. 4 sind idR erst mit Abschluss des Konkursverfahrens realisiert. Erst dann steht endgültig fest, ob und in welcher Höhe noch eine Zuteilung und Rückzahlung von Vermögen der Gesellschaft stattfinden kann (BFH v. 25.1.2000 – VIII R 63/98, BStBl. II 2000, 343). Ein Veräußerungsgewinn oder -verlust ist auch im Konkursfall erst realisiert, wenn einzelne WG des Gesellschaftsvermögens oder das Unternehmen im Ganzen veräußert sind, da stille Reserven oder Veränderungen von Marktwerten bei Eröffnung des Konkursverfahrens noch nicht endgültig bekannt sind.

## 11. Auswirkungen der sog. Alimentationslehre auf das Vorsichts- und Realisationsprinzip

### a) Grundgedanken der Alimentationslehre

220a

**Ausdehnung des Realisationsprinzips auf Verbindlichkeiten:** Die sog. Alimentationslehre, die auf MOXTER zurückgeht, hat insbes. im Zusammenhang mit dem Kriterium der wirtschaftlichen Verursachung bei (der Rückstellungsbildung wegen) ungewissen Verbindlichkeiten hinsichtlich der Reichweite des Realisationsprinzips praktische Relevanz erlangt. Nach dieser Lehre erstreckt sich das Realisationsprinzip auch auf Verbindlichkeiten (Aufwendungen), dh. die Passivseite, die mit Gewinnen in Zusammenhang stehen. Allerdings sind nur künftige Verbindlichkeiten, die am Bilanzstichtag realisierte Gewinne „alimentiert“ haben, zu passivieren (s. MOXTER, StuW 1983, 300 [305]). Insoweit schränkt die sog. Alimentationslehre das Imparitätsprinzip ein, was zur Konsequenz hat, dass das Realisationsprinzip zum grundlegenden Aktivierungs- und Passivierungsprinzip wird (MOXTER in Festschr. Havermann, 1995, 487 [502 f.]: ein „umfassendes Periodenprinzip“).

**Nettorealisation:** Realisation im Kontext der sog. Alimentationslehre meint Nettorealisation. Damit geht eine Periodisierung einher, so dass auf den Realisationszeitpunkt Erträge und Aufwendungen zusammengeführt werden (MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 5. Aufl. 1999, 108; MOXTER in Festschr. Döllerer, 1988, 447 [455 f.]; MOXTER in Festschr. Forster, 1992, 427 [432]). Ferner ergibt sich dadurch, so MOXTER (Bilanzrechtsprechung, 5. Aufl. 1999, 90), die Beantwortung der Frage nach der verursachungsgerechten Zuordnung von Aufwendungen.

### b) Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur sog. Alimentationslehre

220b

**Frühere Tendenzen zur Anerkennung der Alimentationslehre:** Nach Aufkommen der Thesen von MOXTER (s. Anm. 220a) hat der BFH in einigen Entscheidungen, die mit der Bestimmung des Passivierungszeitpunkts bei ungewissen Verbindlichkeiten in Zusammenhang stehen, die Alimentationsformel anklingen lassen:

- ▷ Bereits in der Entscheidung des BFH v. 19.5.1987 – VIII R 327/83 (BStBl. II 1987, 848) im Zusammenhang mit Rückstellungen für Wartungsaufwendungen von Luftfahrtgeräten (ohne Hinweis auf MOXTER).

- ▷ In der Entscheidung des BFH v. 28.6.1989 – I R 86/85 (BStBl. II 1990, 550 [553]) – unter Verweis auf die Auffassung von MOXTER – hinsichtlich Verpflichtungen zur Beitragsrückgewähr.
- ▷ Auch in der Entscheidung des BFH v. 25.8.1989 – III R 95/87 (BStBl. II 1989, 893 [895]) mit Bezug auf Aufwendungen für die Nachzulassung von Arzneimitteln.
- ▷ In der Entscheidung des BFH v. 24.1.1990 – I B 112/88 (BFH/NV 1991, 434 [435]) mit Bezug auf Verpflichtung zur Nachanalyse von sog. Alt-Arzneimitteln.
- ▷ In der Entscheidung des BFH v. 25.3.1992 – I R 69/91 (BStBl. II 1992, 1010) – unter ausdrücklichem Hinweis auf die Auffassung von MOXTER – zur Passivierbarkeit öffentlich-rechtl. Verpflichtung zur Vornahme rückständiger Buchung.
- ▷ Neben der bekannten Formel zur wirtschaftlichen Verursachung weist der XI. Senat in der sog. Nachbetreuungsentscheidung des BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91 (BStBl. II 1994, 158) darauf hin, dass die Verpflichtung zur Nachbetreuung im Wesentlichen zukunftsbezogen sei und die Entscheidungen BFH v. 28.6.1989 – I R 86/85 (aaO) und BFH v. 25.8.1989 – III R 95/87 (aaO), in denen auf MOXTER zurückgegriffen wurde, mit dieser im Einklang stehen (zwischenzeitlich modifiziert durch BFH v. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736; s. dazu BMF v. 12.10.2005, BStBl. I 2005, 953).
- ▷ Auch der 2. Zivilsenat des BGH hat sich in einer Entscheidung aus dem Jahre 1991 in Bezug auf eine Rückstellungsbildung bei einer Verbindlichkeit aufgrund faktischen Leistungszwangs der Formel des I. Senats des BFH v. 28.6.1989 – I R 86/85 (aaO) angeschlossen (BGH v. 28.1.1991 – II ZR 20/90, DB 1991, 962 f.).

**Ablehnung der Alimentationslehre durch den I. Senat:** Der I. Senat des BFH (v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121) hat sich zuletzt dezidiert gegen die Alimentationsformel und die dahinter stehende Lehre ausgesprochen:

Der I. Senat lehnt unter Hinweis auf BFH v. 12.12.1991 – IV R 28/91 (BStBl. II 1992, 600 [604]) die Einordnung des Realisationsprinzips als allgemeines Zuordnungsprinzip ab, da dies nach den handelsrechtl. GoBil. geboten ist.

Weitere zitierte Rspr. des I. und IV. Senats: BFH v. 29.11.1990 – IV R 131/89, BStBl. II 1992, 715; v. 4.5.1977 – I R 27/74, BStBl. II 1977, 802; v. 19.6.1973 – I R 206/71, BStBl. II 1973, 774.

Schließlich weist der BFH (v. 27.6.2001 – I R 45/97 aaO) darauf hin, dass das Imparitätsprinzip durch die Alimentationslehre weitgehend entbehrlich werden würde, sich diese weder aus dem Wortlaut („*Gewinne*“) in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 HGB noch aus dessen Zweck oder auch aus den gesetzgeberischen Motiven entnehmen lässt. Insbes. ergebe sich aus dem RegE zum Bilanzrichtliniengesetz (§ 259 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Buchst. a), dass das Realisationsprinzip als Ausfluss des Prinzips der Vorsicht einzuordnen ist. Dieser RegE wurde lediglich sprachlich, nicht jedoch inhaltlich verändert (s. BTDrucks. 10/4268; BRDrucks. 61/82, 87) und deswegen sei inhaltlich dem Realisationsprinzip die traditionelle Auffassung beizulegen.

#### 220c c) Auffassung der Finanzverwaltung

**Ablehnung der Rechtsprechung des I. Senats durch die Finanzverwaltung:** Die FinVerw. (s. BMF v. 21.1.2003, BStBl. I 2003, 125, bestätigt durch BMF v. 12.10.2005, BStBl. I 2005, 953 [954]) wendet das Urt. des I. Senats des

BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97 (BStBl. II 2003, 121) nicht an; vgl. auch BFH v. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736; s. dazu BMF v. 12.10.2005, BStBl. I 2005, 953.

**d) Auffassung des Schrifttums zur sog. Alimentationslehre**

220d

**Vertreter der Alimentationslehre; rückstellungsbegrenzende Wirkung:**

Die Auffassung MOXTERS (s. Anm. 220a), das Realisationsprinzip als grundlegendes Aktivierungs- und Passivierungsprinzip zu sehen, dieses auf die Aufwendungen auszudehnen und die Realisation als sog. Nettorealisation zu begreifen, hat im neueren Schrifttum Anklang gefunden.

S. KUPSCH, DB 1989, 53; GROH, StuW 1994, 90; ebenso wohl auch HOYOS/M. RING in Beck-BilKomm. VI., § 249 Rn. 36; BALLWIESER in MünchKomm. HGB, 2. Aufl. 2007, § 252 Rn. 72, 82 ff.; KSM/KEMPERMANN, § 5 Rn. B 84; ebenso HERZIG, DB 1990, 1341 (1344, 1346 f.); HERZIG in Festschr. L. Schmidt, 1993, 209 (212, 215), der allerdings die „rückstellungsbegrenzende Wirkung des Realisationsprinzips“ hervorhebt, um eine „Ausweiseinheit in zeitlicher Hinsicht“ zu erreichen; differenzierend SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 80, 381, 383; GOSCH, DStR 2002, 977 (979): zum Zusammenhang von dynamischer Bilanzauffassung und Alimentationslehre.

Zu Gemeinsamkeiten und Trennendem der Alimentationslehre mit dem – im anglo-amerikanischen Rechtskreis entwickelten – sog. matching principle s. GOSCH, DStR 2002, 977 (979); STROBL in Festschr. Moxter, 1994, 409; SIEGEL, BB 1993, 326 (334); eher ablehnend zum „matching principle“ WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. D 966; BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121.

**e) Traditionelle Auffassung im Schrifttum**

220e

**Traditionelles Verständnis des Realisationsprinzips:** Nach traditioneller Auffassung bezieht sich das Realisationsprinzip allein auf Gewinne (Erträge), da der Grundsatz der Vorsicht fordert, dass Verpflichtungen bereits vor Realisierung und unabhängig vom Kriterium erwarteter Erträge bilanziell abzubilden sind.

S. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 3 III (49); SIEGEL, BB 1993, 326 (334); SIEGEL in Festschr. Forster, 1992, 585 [595]; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 617.

Darüber hinaus orientiert sich die bilanzrechtl. Beurteilung an rechtl. Kategorien (Stichwort: Bilanz im Rechtssinne) und nicht an betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und Opportunitäten.

S. WASSERMAYER, WPg 2002, 10 (11 f.); KESSLER, DStR 2001, 1903 (1906 f.); CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1361); WOERNER in Festschr. Moxter, 1994, 489; WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. D 966.

Das Realisationsprinzip als umfassendes Periodisierungsprinzip kann weder aus den Gesetzesmaterialien noch aus dem Zweck und dem Wortlaut von § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 HGB geschlossen werden.

S. BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 252, 799 ff.; KLEINDIEK in STAUB, Großkomm. z. HGB, 4. Aufl. 2002, § 249 Rn. 36, 34; KESSLER, DStR 1996, 1430 mwN; SIEGEL, BFuP 1994, 1 (5 ff.); CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1361); MAYER-WEGELIN, DB 1995, 1241 (1243 f.); dazu s. Anm. 222b).

Fraglich ist allerdings, ob die Alimentationslehre eine Abkehr vom statischen Bilanzkonzept darstellt, die sich uU aus der deduktiven Ermittlung der GoB (s. Anm. 202, 219) ableiten lässt (s. auch Anm. 222–222b). Das statisch geprägte Bilanzkonzept und das Vorsichtsprinzip bieten wohl bisher keinen Raum für einen derartigen Ausgabenperiodisierungsansatz bzw. „umsatzgebundenes Periodisie-

rungsprinzip“ (BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 252; s. auch KESSLER, DStR 1996, 1430; § 4 Anm. 16 f. zum Bilanzbegriff).

Hierzu wird dargelegt, dass die Alimentationslehre auch vor dem Hintergrund des Gläubigerschutzes, der dem Realisationsprinzip als Konkretisierung des Vorsichtsprinzips inhärent ist, nicht überzeugen kann (s. KESSLER, DStR 1996, 1430 [1432 f.]; dazu auch CREZELIUS, DB 1992, 1353 [1361]).

Die Zuordnung künftiger Aufwendungen auf den Zeitpunkt, zu dem diese (die sachlich entsprechenden) Erträge alimentieren, soll mit dem Vollständigkeitsgrundsatz (§ 246 Abs. 1 HGB) nicht in Einklang zu bringen sein, da zum Bilanzstichtag rechtl. entstandene Verbindlichkeiten auszuweisen seien.

S. WASSERMEYER, WPg, 2002, 10 [12]; MAYER-WEGELIN, DB 1995, 1241 [1243]; CREZELIUS, DB 1992, 1353 [1361].

Diese Umorientierung des Realisationsprinzips in Richtung des anglo-amerikanischen *matching principle* würde das Imparitätsprinzip entbehrlich werden lassen (s. dazu WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 89; CREZELIUS, DB 1992, 1353 [1361]).

## 220f f) Stellungnahme

**Vorlage an den Großen Senat:** Wegen der uneinheitlichen Rspr. der Senate des BFH erscheint eine Vorlage an den Großen Senat geboten, um eine Klärung herbeizuführen, ob man einer wirtschaftlichen oder rechtl. Betrachtungsweise den Vorzug geben will, dh. den Anwendungsbereich des Realisationsprinzips iSd. sog. Alimentationslehre ausdehnt oder dieses zugunsten des Imparitätsprinzips unangetastet lässt. Eine Klärung des Großen Senats ist auch deshalb von grundlegender Bedeutung, da die FinVerw. das Urt. des I. Senats des BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97 (BStBl. II 2003, 121) nicht anwendet. Fraglich ist auch, wie die Einbeziehung des Kriteriums der wirtschaftlichen Belastung (vgl. BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BFH/NV 2004, 271; dazu SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 381, 384, 386) im Einklang mit der Entscheidung des I. Senats des BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97 (aaO) und der daraus abgeleiteten Ablehnung der Alimentationslehre steht.

## 221 12. Imparitätsprinzip

**Prinzip der Vorsicht; Kodifikation:** Das Imparitätsprinzip ist wie das Realisationsprinzip ebenfalls Ausfluss des Prinzips der Vorsicht.

Dazu s. BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 253; WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 210; WINKELJOHANN/GEISSLER in Beck-BilKomm. VI. § 252 Rn. 35; GROH, DB 1999, 978; aA KESSLER, DStR 1994, 1289 (1294); s. auch WEBER-GRELLET, DB 1994, 288.

Es ist in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB kodifiziert und bezieht seinen Namen aus der im Vergleich zur Behandlung nicht realisierter Gewinne ungleichen Behandlung nicht realisierter Verluste. Anders als bei Gewinnen sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag verursacht waren, zu berücksichtigen, selbst wenn sie erst zwischen Bilanzstichtag und Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind (Grundsatz der Wertaufhellung). Auch nicht verwirklichte Verluste müssen also bilanziert werden (sofern sie bis zum Abschlussstichtag entstanden sind). Es ist hinreichend, wenn die Vermögensminderungen nur drohen (s. Anm. 253; BFH v. 16.11.1982 – VIII R 95/81, BStBl. II 1983, 361; v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735). Die bloße Erwartung genügt dazu nicht (s. Anm. 253).

**Geltung für Bilanzansatz:** Wie das Realisationsprinzip gilt das Imparitätsprinzip nicht nur für die Bewertung, sondern auch für den Ansatz dem Grunde nach (Anm. 219).

**Konkretisierung:** Für die Bewertung folgen aus dem Imparitätsprinzip, als dessen Konkretisierung, das sog. *gemilderte Niederwertprinzip* in § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und das *strenge Niederwertprinzip* gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens. Aus dem strengen Niederwertprinzip folgt der Logik der Imparität entsprechend ein strenges Höchstwertgebot für Verbindlichkeiten.

**Anwendung im Steuerbilanzrecht:**

▶ *Eingeschränkte Geltung im Steuerbilanzrecht:* Das Imparitätsprinzip gilt über den Maßgeblichkeitsgrundsatz im Steuerbilanzrecht gleichfalls. Gleichwohl ist die strechtl. Geltung durch Ausnahmen vom Maßgeblichkeitsprinzip eingeschränkt, zB Abs. 3 und 4; Abs. 4a sowie Abs. 4b iVm § 6 Abs. 1 Nr. 3a und § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 (s. Anm. 61–77, 3).

▶ *Festhalten am Imparitätsprinzip im Steuerbilanzrecht:* Nicht zuletzt aufgrund der fortschreitenden Durchlöcherung der Maßgeblichkeit im Steuerbilanzrecht, die auch das Imparitätsprinzip berührt, wird über das Festhalten am Imparitätsprinzip im Steuerbilanzrecht diskutiert.

Der BFH hält am Imparitätsprinzip im Steuerbilanzrecht fest.

S. BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BFHE 196 216 [222]; v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 [507]; v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 [738].

Im Schrifttum ist eine Auffassung im Vordringen, die für eine Aufgabe des Imparitätsprinzips im Steuerbilanzrecht plädiert, da es strechtl. nicht angezeigt sei, die Aktiv- und Passivseite unterschiedlich zu behandeln, da bilanzierende Stpfl. dadurch Liquiditäts- und Steuervorteile erlangen könnten, was mit dem Prinzip der Leistungsfähigkeit nicht in Einklang zu bringen sei.

S. JACHMANN, DStJG 23 (2000), 9 (56); SCHULZE-OSTERLOH, DStJG 23 (2000), 67 (73); THIEL, BB 1999, 828 (829); WAGNER, DB 1998, 2073 (2075); DORALT, DB 1998, 1357 f.; SCHREIBER in Festschr. Beisse, 1997, 491 (505); MÜLLER, DB 1996, 689 (695); SIEGEL, BB 1994, 2237 (2244); andere Akzentuierung bei WEBER-GRELLET, DB 1997, 385 (389); WEBER-GRELLET, DB 1994, 288.

Dem wird zu Recht entgegen gehalten, dass das Imparitätsprinzip gerade Ausdruck der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist und einer Übermaßbesteuerung entgegenwirkt.

S. KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 32, 40, 42; s. auch HENNRICHS, DStJG 24 [2001], 301 [318 f.]; SCHÖN, DStJG 23 [2000], 172 f.; TIEDCHEN in MünchKomm. AktG, § 252 Rn. 53, 45; PEZZER, DStJG 14 [1991], 3 [24 f.]; MÖSSNER, Stbg. 1998, 145 [148 f.]; DÖLLERER, BB 1971, 1333 [1335].

**13. Zusammenwirken von Realisations- und Imparitätsprinzip**

221a

**Schrifttum:** GLANEGGER, Bewertungseinheit und einheitliches Wirtschaftsgut, in Festschr. L. Schmidt, München 1993, 145; BEISSE, Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems, in Festschr. Moxter, Düsseldorf 1994, 3; KESSLER, Verabschiedet sich der Bundesfinanzhof vom Imparitätsprinzip?, DStR 1994, 1289; MOXTER, Grundwertungen in Bilanzordnungen – Ein Vergleich von überkommenem deutschen Bilanzrecht und Jahresabschlussrichtlinie, in Festschr. Beisse, Düsseldorf 1997, 347; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 5. Aufl., Tübingen 1999; KLEINDIEK in STAUB, Großkommentar zum HGB, 4. Aufl., Berlin 2002; CHRISTIANSEN, Zum Grundsatz der Einzelbewertung – insbesondere zur Bildung so genannter Bewertungseinheiten, DStR 2003, 264; HAHNE, Kompensatorische Bewertung in der Steuerbilanz, BB 2003, 1943.

Während das Realisationsprinzip – allgemein gesprochen – als sog. Ertragsantizipationsverbot eingeordnet wird, wirkt das Imparitätsprinzip generell als sog. Aufwandsantizipationsgebot.

KLEINDIEK in STAUB, Großkomm. z. HGB, 4. Aufl. 2002, § 252 Rn. 33; KSM/KEMPERMANN, § 5 Rn. B 101; BEISSE in Festschr. Moxter, 1994, 3 (19); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 17 Rn. 201, 40 ff.; s. auch zum Begriff „Verlustantizipationsprinzip“ TIEDCHEN in MünchKomm. AktG, § 252 Rn. 52; WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 210; ADS VI. § 252 Rn. 93; WINKELJOHANN/GEISSLER in Beck-BilKomm. VI. § 252 Rn. 35; kritisch KESSLER, DStR 1994, 1289 (1294 f.); BEISSE in Festschr. Moxter, 1994, 3 (19 f.).

**Unterschiedliche Behandlung von Chancen und Risiken:** Das Zusammenwirken von Realisations- und Imparitätsprinzip und die daraus folgende unterschiedliche Behandlung von – zum Bilanzstichtag – noch nicht verwirklichten (erfolgswirksamen) Erträgen, dh. Chancen einerseits, die bilanziell unberücksichtigt bleiben, und noch nicht eingetretenen Belastungen, dh. Risiken andererseits, die bilanziell zu antizipieren sind, ist Ausdruck des Prinzips der Leistungsfähigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

**Forderungen und Einzelbewertung:** Fraglich ist, ob Forderungen und Risiken bilanziell getrennt iS einer Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) berücksichtigt werden oder ob diese als Einheit anzusehen sind. Dem Grundsatz der Einzelbewertung liegt eine nicht disponible Forderung nach getrennter Bilanzierung und Bewertung der jeweiligen WG zugrunde (CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 [265]; s. auch BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249); der Grundsatz der Einzelbewertung folgt aus dem Prinzip der Vorsicht, konkretisiert das Imparitätsprinzip und bildet die Voraussetzung des Saldierungsverbots iSd. § 246 Abs. 2 HGB, das wiederum aus dem Realisationsprinzip ableitbar ist; s. CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 (265); TIEDCHEN, MünchKomm. AktG, § 252 HGB Anm. 17; GLANEGGER in Festschr. L. Schmidt, 1993, 145); dieser Grundsatz wird seit VZ 2006 uR durch Abs. 1a durchbrochen.

**Behandlung nicht abgesicherter Risiken:** Bei Forderungen und Verbindlichkeiten, bei denen das (Kurs-, Zins- und/oder Preis-)Risiko (mit einer entsprechenden Gegenposition) nicht abgesichert ist, ist nach hM grundsätzlich an der Einzelbewertung der Forderung einerseits und des Risikos andererseits festzuhalten. Das bedeutet, dass bei einer

- ▷ *Kurs-, Zins-, Preissteigerung* im Zusammenhang mit einer Forderung die Steigerung unberücksichtigt bleibt, denn diese stellt (noch) keinen realisierten Ertrag dar, während bei Verbindlichkeiten der gestiegene Kurs, Zins, Preis zum Bilanzstichtag (entsprechend dem Imparitätsprinzip und § 6 Abs. 1 Nr. 2) als entstanden gilt, soweit dieser vorhersehbar ist (s. zu Fremdwährungsrisiken Schl.-Holst. FG v. 15.3.2000, EFG 2000, 1057; zum dazu ergangenen, aber nicht rechtswirksam gewordenen Gerichtsbescheid des BFH v. 19.3.2002 – I R 87/00, nv. s. CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 [265] u. HAHNE, BB 2003, 1943 ff.).
- ▷ *Kurs-, Zins-, Preisminderungen* sind im Zusammenhang mit Forderungen, die bereits als realisiert gelten, entsprechend dem Imparitätsprinzip durch Ansatz des niedrigeren Teilwerts ergebniswirksam, während bei Verbindlichkeiten (entsprechend dem Imparitätsprinzip) deren Minderung zumindest nicht berücksichtigt werden müsste (s. CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 [265 f.]; Schl.-Holst. FG v. 15.3.2000 aaO unter Hinweis auf das AKPrinzip).

**Behandlung abgesicherter Risiken:** Sind (Kurs-, Zins-, Preis-)Risiken durch ein (gegenläufiges) Sicherungsgeschäft („Micro Hedge“; zB Fremdwährungskre-

dit, Termingeschäft, Option und dergleichen) abgesichert, ist nach hM Haupt- und Sicherungsgeschäft als Bewertungseinheit zu behandeln. Der bei Einzelbewertung mangels Realisierung unbeachtliche Ertrag aus dem Sicherungsgeschäft gleicht den Verlust aus der Teilwertabschreibung der Forderung bzw. Erhöhung der Verbindlichkeit aus. Das Abweichen von den Prinzipien der Einzelbewertung, dem Imparitäts- und Realisationsprinzip wird damit gerechtfertigt, dass die wirtschaftliche Lage unzutreffend dargestellt würde, wenn negative (und unrealisierte) Wertveränderungen erfasst, (gegenläufige) positive – aus dem Sicherungsgeschäft – hingegen unberücksichtigt blieben (s. HAHNE, BB 2003, 1943 [1944]; CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 [265 f.]). Diese Auffassung stützt sich auf § 252 Abs. 2 HGB (s. CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 [265]; GLANEGGER in Festschr. L. Schmidt, 1993, 145) bzw. ist aus einer teleologischen Reduktion der GoB (s. HAHNE, BB 2003, 1943 [1945]; s. auch § 6 Anm. 90) ableitbar. Die Bewertungseinheit hat zur Konsequenz, dass neben nicht realisierten Verlusten auch nicht realisierte Gewinne (entgegen § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) erfasst werden. Dies wird durch die Neuregelung des Abs. 1a (ab VZ 2006) bestätigt, wobei diese Norm aber nur deklaratorisch wirkt.

#### 14. Periodisierungsprinzip

##### a) Allgemeines zur Zuordnung und Periodisierung von Zahlungsvorgängen

222

**Periodengerechte Zuordnung:** In § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB ist die periodengerechte Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen kodifiziert. Danach sind Aufwendungen und Erträge des *Geschäftsjahres* unabhängig von den Zahlungszeitpunkten im Jahresabschluss zu berücksichtigen.

**Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung:** Dieser Bilanzierungsgrundsatz verstärkt die dynamische Bilanzauffassung bzgl. des handelsrechtl. Jahresabschlusses (BIENER/BERNEKE, BiRiLiG, 91). Das Periodisierungsprinzip ist in § 252 Abs. 1 HGB – nach und neben dem Vorsichts-, Imparitäts- und Realisationsprinzip – als eigenständige Regelung genannt: Gleichwohl stehen die vorstehend genannten Grundsätze zweifellos in einem engen Zusammenhang (s. LEFFSON, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 188 ff. und 299 ff.).

**Periodisierung und Zahlungsvorgänge:** Periodisierung im vorgenannten Sinne bedeutet generell die Überführung von Ein- und Auszahlungen, als Liquiditätsgrößen, in zielbezogene Ertrags- und Aufwandsgrößen. Sie umfasst also nur Aufwendungen und Erträge, die auch zu späteren Zeitpunkten zu Zahlungsvorgängen führen und letztlich die Liquidität beeinflussen und verändern. Nicht erfasst dagegen werden sog. kalkulatorische Kosten. Aufwendungen führen zu einer Minderung des Nettovermögens in einer Periode und bilden einen Wertverzehr ab.

Abgrenzungskriterium ist der Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung (vgl. dazu ADS VI. § 252 Rn. 97 mwN). Die Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben, die zeitraumbezogen anfallen, ist unproblematisch. So werden zB im voraus bezahlte/erhaltene Mieten und Zinsen den Abrechnungsperioden pro rata temporis zugewiesen. Dh. für die Monate bis zum Bilanzstichtag stellen sie Aufwand/Ertrag dar, für die Monate danach ist eine RAP zu bilden. Zugänge beim Anlagevermögen werden zunächst mit den AK aktiviert und erst durch Zeitablauf in Höhe der Jahresabschreibungen zu Aufwendungen des jeweiligen Geschäftsjahres.

Eine leistungsbezogene GuV erfordert, von den Erträgen einer bestimmten Periode die entsprechenden Aufwendungen in Abzug zu bringen. Mit Hilfe des Realisationsprinzips wird festgelegt, in welcher Periode Gewinne als „realisiert“ gelten, dh. zu welchem Zeitpunkt ein Ertrag entsteht. Vor dem Hintergrund einer leistungsbezogenen Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen liefert das Periodisierungsprinzip den zeitlichen Ansatz für die Wertminderung, die durch die Leistungserstellung verursacht worden ist. Diese Aufwendungen werden der Periode zugeordnet, in der die Leistungen abgesetzt/erbracht werden, dh. in der die sachlich entsprechenden Erträge realisiert sind. Erfolgt letzteres erst zu einem späteren Zeitpunkt, werden die Aufwendungen als Aktivposten für unfertige Erzeugnisse und Leistungen in die Bilanz abgebildet.

#### 222a b) Periodisierung und das sog. Matching Principle

**Matching Principle:** Die Aufwands-/Ertragszuordnung nach dem sog. matching principle, das Eingang in die internationalen Rechnungslegungsgrundsätze (IFRS) gefunden hat und sich an anglo-amerikanischen Rechnungslegungsprinzipien orientiert, gilt im Rahmen der periodengerechten Gewinnermittlung indessen nicht durchgängig. Ansätze zeigen sich in § 252 Abs. 2 HGB, den gesetzlich zugelassenen Ansatzwahlrechten (§§ 247 Abs. 3, 249 Abs. 2 HGB) und verschiedenen Bewertungswahlrechten (§§ 253 Abs. 3 Satz 3, Abs. 4, 254 und 255 Abs. 2 Sätze 3 u. 4 HGB; zum Ganzen instruktiv STROBL in Festschr. Moxter, 1994, 409 ff.).

**Periodisierung und matching principle:** Ausgaben dürfen dann aktiviert werden, wenn diesen in Folgeperioden mit gewisser Wahrscheinlichkeit Erträge gegenüber stehen. Ist das nicht der Fall, dann sind Ausgaben sofort als Aufwand zu behandeln, da aus diesen in der Zukunft kein wirtschaftlicher Nutzen erwächst. Es finden nur Ausgaben bei der Gewinnermittlung Berücksichtigung, die konkreten Einnahmen unmittelbar zugeordnet werden können. Dies hat zur Konsequenz, dass sich insbes. bei einmaligen und weder zeitlich noch sachlich genau zuordenbaren Ausgaben Bilanzierungsspielräume für vorgezogene Gewinnrealisierungen, für in die Zukunft verlagerte Kosten oder für die Nichtberücksichtigung von drohenden Verlusten ergeben, da derartige Ausgaben nicht nach genau umrissenen Kriterien zuzuordnen sind. Entscheidendes Kriterium im Rahmen des matching principle ist die Beurteilung, ob bereits getätigte Ausgaben möglicherweise in Zukunft zu Erträgen führen werden oder nicht.

#### 222b c) Periodisierung und das Prinzip der Verursachung

**Periodisierung und Verursachungsprinzip:** Im deutschen Bilanzrecht orientiert sich das Verursachungsprinzip am Prinzip der Vorsicht, was zur Folge hat, dass Aufwendungen, deren wirtschaftlicher (unternehmerischer) Wert unsicher ist (zB Werbung, Marketing, Public Relation), der abgelaufenen Periode (in der diese angefallen sind) zwingend zugerechnet werden. Bei der Bildung von RAP ist nicht die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Aufwendungen zu bestimmten Erträgen, sondern deren rechtl. Entstehung entscheidend (s. BFH v. 29.10.1969 – I 93/64, BStBl. II 1970, 178).

**Beispiele:** Die deutschen einerseits und die internationalen Rechnungslegungsgrundsätze andererseits unterscheiden sich insbes. in der Bedeutung des Vorsichtsprinzips. Die deutschen Rechnungslegungsgrundsätze lassen sich überwiegend aus der Ausschüttungsbemessungs-(sperr-)funktion ableiten, die gegenüber der Informationsfunktion vorrangig ist (s. Anm. 202). Nach den IFRS, die sich primär an der Informationsfunktion orientieren, sind Fremdwäh-

zungforderungen/-verbindlichkeiten zum Wechselkurs am Bilanzstichtag anzusetzen, was den Ausweis unrealisierter Gewinne zum Gegenstand haben kann (HGB). Bei langfristiger Fertigung führt die Anwendung der percentage of completion method zur Gewinnrealisierung entsprechend dem Fertigstellungsgrad, was nach hM nach HGB nur bei abgrenzbaren und abgenommenen selbständigen Teilleistungen zulässig ist (s. Anm. 259c). Forschungs- und Entwicklungskosten dürfen nach IFRS unter bestimmten Voraussetzungen, zB einem konkreten Projekt, aktiviert werden, während nach dem HGB diese grundsätzlich nicht als selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert werden dürfen (zum ganzen s. STROBL in Festschr. Moxter, 1994, 409).

### 15. Gebot des „true and fair view“

223

Mit dem BiRiLiG v. 19.12.1985 wurde der in Art. 2 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie v. 25.7.1978 (78/660/EWG, ABI. EG Nr. L 222 S. 11) enthaltene Grundsatz des true and fair view in § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB umgesetzt. Nach der auf das anglo-amerikanische Bilanzrecht zurückgehenden Generalnorm hat der Jahresabschluss von KapGes. „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ zu vermitteln. Das gilt auch für Genossenschaften gem. § 336 Abs. 2 HGB, Kreditinstitute (§ 340a Abs. 1 und 2 HGB), Versicherungsunternehmen (§ 341a Abs. 1 und 2 HGB) und Konzernabschlüsse (§ 297 Abs. 2 Satz 2 HGB), jedoch nicht für Unternehmen des § 5 Abs. 1 Satz 2 PublG. § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB nimmt zugleich Bezug auf die GoB und stellt somit letztlich eine Kompromiss dar zwischen der international bedeutsamen true and fair view-Maxime und dem in Deutschland weiter geltenden Vorsichtsprinzip.

Der Grundsatz der Bilanzwahrheit gilt seit jeher für alle Kaufleute und gehört somit zu den GoB, während die Generalklausel der Gesetzsystematik nach eine rechtsformspezifische Vorschrift ist. Welche Bedeutung dem true and fair view im Handelsrecht zukommt und ob es sich dabei um einen von Abs. 1 erfassten GoB handelt, ist deshalb im Schrifttum umstritten, zumal aus dem Gesetzeswortlaut nicht unmittelbar hervorgeht, wie dieses Gebot des „getreuen Einblicks“ in die Lage eines Unternehmens zu verstehen ist.

Unabhängig davon ist der Terminus „true and fair“ genausowenig als „Wahrheit“ der Bilanz zu interpretieren wie im deutschen Sprachgebrauch (s. Anm. 212), sondern als Verlangen nach umfassender Information, die auf keinen Fall irreführen darf, dafür einen möglichst tiefen Einblick in das Unternehmensgeschehen ermöglichen soll (vgl. LEFFSON, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 196 mwN; zT Übersetzungsversuch mit „Prinzip der Redlichkeit“, so zB WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht, 1996, § 5 Anm. 4; zum unbestimmten Verständnis selbst im englischen Schrifttum vgl. WALTON, European Accounting Review 1993, 49–58 und weitere Nachweise bei BEISSE in Festschr. Clemm, 1996, 31).

Zu den grundlegenden Aufgaben des Jahresabschlusses einer KapGes. gehören (1) die Informations- und Rechenschaftslegung und (2) die vorsichtige Ermittlung des (ausschüttbaren) Gewinns (ADS VI. § 264 Rn. 87). Während die GoB in Rspr. und Schrifttum durch Vorsichts- und Objektivierungsprinzipien geprägt sind, verlangt das Einblicksgebot die Vermittlung eines möglichst realistischen Bildes der VFE-Lage. Die dem Gläubigerschutz dienende vorsichtige Ergebnisermittlung widerspricht aber uU dem Anspruch auf optimale Informationsversorgung von Aktionären bzw. Verantwortlichen der Unternehmensorgane (CLEMM, Wpg. 1989, 357).

Die vielfältigen Meinungen zum „true and fair view“-Gebot lassen sich grob in zwei Gruppen einteilen. Die Vertreter der sog. „Abkoppelungsthese“ gestehen dem Gebot nur eine Informationsaufgabe im Anhangteil des Jahresabschlusses zu, nicht aber eine Gewinnermittlungs-, also Ausschüttungsbemessungsfunktion. Sie begründen dies mit der Einschränkung in Satz 2 der Vorschrift, der im Anhang zusätzliche Angaben verlangt, wenn der Abschluß kein zutreffendes Bild der VFE-Lage vermittele. Die Beachtung der Bilanzierungsvorschriften gehe demnach vor und bei Konflikt mit dem true and fair view-Gebot sei diesem nur im Anhang Rechnung zu tragen (nur bspw. BEISSE in Festschr. Clemm, 1996, 27; BEISSE in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, 385 [404]; BEISSE, DStZ 1998, 310; MOXTER in Festschr. Budde, 1995, 419; MOXTER in Festschr. Baetge, 1997, 97). Nach aA hat das Gebot als „overriding principle“ neben einer Erläuterungsfunktion auch materielle bilanzrechtl. Bedeutung (als GoB für *alle* Kaufleute) mit seiner Interpretations- und Abweichungsfunktion (ADS VI. § 264 Rn. 59 mwN, VAN HÜLLE in Festschr. Budde, 1995, 313; BUDDE/STEUER, AG 1996, 542; WEBER-GRELLET, DB 1996, 2089; KROPFF, ZGR 1997, 115; KESSLER, DB 1997, 1; HERZIG/RIECK, IStR 1998, 309; GROH, DStR 1998, 813).

Konkret reduziert sich das Spannungsverhältnis zwischen dem Grundsatz des true and fair view und dem Leitprinzip der GoB auf die Ausübungspraxis der gesetzlich zugebilligten Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte. Während zB BEISSE die Wahlrechtsausübung durch § 264 Abs. 2 HGB nicht eingeschränkt sieht und nur unter „besonderen Umständen“ zusätzliche Angaben im Anhang verlangt, dürfen zB nach BUDDE die eingeräumten Wahlrechte nur so ausgeübt werden, dass der beste Gesamteindruck vermittelt wird (vgl. CLEMM in Festschr. Budde, 1995, 135).

Nach wohl hM ist die Generalnorm des § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB *subsidiär* gegenüber den Einzelvorschriften des HGB und dient nur zu deren Auslegung bzw. Lückenschließung bei Zweifelsfragen (WINKELJOHANN/SHELLHORN in Beck-BilKomm. VI. § 264 Rn. 25; ADS VI. § 264 Rn. 103; BAETGE, Bilanzen, 7. Aufl. 2003, 36; HOFFMANN, DB 1995, 1821).

Neue Brisanz erfuhr die Diskussion durch das sog. *Tomberger-Urteil* des EuGH v. 27.6.1996 – Rs. C-234/94 (IStR 1996, 352 zur phasengleichen Aktivierung von Dividendenansprüchen im Konzernverbund). In dieser ersten grundlegenden bilanzrechtl. Entscheidung des EuGH äußert sich das Gericht zur Reichweite der true and fair view-Vorschrift der 4. EG-Richtlinie. Der EuGH betont in diesem Urteil ausdrücklich die zentrale Bedeutung des true and fair view. Unterstützt wird die Dominanz dieses Grundsatzes insbes. durch Abs. 5 des Art. 2: Im Fall der Unvereinbarkeit einer Vorschrift dieser Richtlinie mit dem Grundsatz des true and fair view „muss von der betreffenden Vorschrift abgewichen werden um sicherzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild iSd. Abs. 3 vermittelt wird“. Damit wird dem true and fair view unmissverständlich eine übergeordnete Stellung eingeräumt. Einer restriktiven Betrachtungsweise, die der Generalnorm lediglich eine Informationsfunktion im Anhangteil beimisst, könnte somit nicht gefolgt werden. Denn trotz sehr knapper Begründung hebt der EuGH deutlich hervor, dass die Beachtung des true and fair view die Hauptzielsetzung der 4. Richtlinie sei und keineswegs als subsidiär gegenüber dem Grundsatz der Vorsicht eingestuft werden könne. Die Auslegung des Realisationsprinzips in Art. 31 der 4. Richtlinie müsse sich am true and fair view messen lassen (ARNDT/WIESBROCK, DStR 1999, 350 sprechen in diesem Zusammenhang von einem „Paradigmenwechsel“ für das deutsche Bilanzrecht; zur Auseinandersetzung mit der Frage, ob auch Abs. 5 des Art. 2 in

deutsches Recht umgesetzt worden ist, vgl. GROH, DStR 1998, 817). Etwas konkreter impliziert das Tomberger-Urteil eine Annäherung des Handelsrechts an das Steuerrecht. Sinn und Zweck der stl. Gewinnermittlung entspricht es, den „vollen“ Gewinn zu erfassen (so BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291). Spielräume, die die GoB in Form von Wahlrechten für die Gewinnberechnung gewähren, sollen stl. nicht anerkannt werden, weil sie dem verfassungsrechtl. Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entgegenstehen. Das bisher vom BGH gewährte handelsrechtl. Wahlrecht für konzernabhängige Gesellschaften (BGH v. 3.11.1975 – II ZR 67/73, BGHZ 65, 230) muss bei Anwendung von Gemeinschaftsrecht in eine Aktivierungspflicht umgedeutet werden. So auch bisher die Position des BFH, der die phasengleiche Gewinnaktivierung im Bilanzsteuerrecht bereits unter weniger engen Voraussetzungen als im Urteilsfall befürwortet hatte (BFH v. 2.4.1980 – I R 75/76, BStBl. II 1980, 702; v. 3.12.1980 – I R 125/77, BStBl. II 1991, 184; v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714).

Allerdings änderte der Große Senat des BFH (v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632) seine bisherige Rspr. zur phasengleichen Aktivierung von Dividendenansprüchen zwischenzeitlich. Er entschied, dass im Rahmen der stl. Gewinnermittlung eine Mehrheitlich an einer anderen KapGes. beteiligte KapGes. Dividendenansprüche aus einer zum Bilanzstichtag noch nicht beschlossenen Gewinnverwendung der nachgeschalteten Gesellschaft grundsätzlich nicht aktivieren kann (Folgeurteile BFH v. 20.12.2000 – I R 50/95, BStBl. II 2001, 409; v. 31.10.2000 – VIII R 85/94, BStBl. II 2001, 185: das gilt auch, wenn der Gesellschafter eine PersGes. oder ein bilanzierender Einzelunternehmer ist). Erstaunlich an diesem Beschluss ist weniger der Ausgang des Verfahrens selbst als die Begründung für den Meinungswechsel des Großen Senats. Er unterscheidet darin ausdrücklich zwischen Handels- und Steuerrecht und fällt eine ausschließlich strechtl. Entscheidung. Handels- und Steuerrecht folgten unterschiedlichen Sachgesetzhelkeiten: Handelsrecht werde wesentlich vom Gläubigerschutzinteresse beeinflusst, StRecht dagegen sei öffentliches Recht und werde wesentlich vom verfassungsrechtl. Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung geprägt. Im Interesse der Gleichbehandlung folge ein strechtl. Verbot zur Aktivierung von Dividendenansprüchen, da keine Verpflichtung zur generellen Aktivierung anzunehmen sei. Allein unter strechtl. Gesichtspunkten sei deshalb eine Abweichung vom Tomberger-Urteil des EuGH möglich, weil dieser sich nur zu der in Deutschland geltenden Handelsrechtslage geäußert habe. Der Große Senat erkennt den Grundsatz des *true and fair view* zwar auch im StRecht an, misst ihm darin aber eine andere Bedeutung zu (das *true and fair view*-Prinzip ergänze das Realisations- und Vorsichtsprinzip, mache es jedoch weder überflüssig, noch werde es in sein Gegenteil verkehrt). Der BFH betont insofern ausdrücklich die Selbständigkeit des Bilanzsteuerrechts (zum Beschl. vgl. GROH, DB 2000, 2444 u. 2558; HERZIG, BB 2000, 2247; HOFFMANN, DStR 2000, 1809; MOXTER, DB 2000, 2333; WASSERMAYER, DB 2001, 1053). Zur Bedeutung internationaler Entwicklungen für das Maßgeblichkeitsprinzip s. Anm. 20 ff.

## 16. Grundsatz der Wesentlichkeit (*materiality*)

224

Der Grundsatz der Wesentlichkeit ist ein der angelo-amerikanischen Rechnungslegung entlehnter ungeschriebener GoBil., der erst in jüngerer Zeit im deutschsprachigen Schrifttum ausführlicher diskutiert wird, dh. über die allgemeine Problematik der Nützlichkeil jeglicher Informationsvermittlung hinaus. Er bedeutet

ganz allgemein eine Relativierung des Prinzips der Vollständigkeit und Bilanzwahrheit.

Nach dem Wesentlichkeitsgrundsatz dürfen aus Gründen der Wirtschaftlichkeit Sachverhalte von untergeordneter Bedeutung bei der Erstellung des Jahresabschlusses vernachlässigt werden, wenn sie aufgrund ihrer Größenordnung keinen wesentlichen Einfluß auf die Rechnungslegung haben. Grundsätzlich sind nur Tatbestände zu berücksichtigen, die für die Adressaten des Jahresabschlusses wesentlich (material) sind (LEFFSON, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 180–186 mwN; OSSADNIK, WPg. 1993, 617; HOFFMANN, BB 1995, 1688; einschränkend GROH, ZGR 1996, 642: unwesentliche Abweichungen machen den Abschluss nicht unrichtig, das Bemühen um eine exakte Gewinnermittlung bleibt aber dennoch oberstes Gebot; zu Problemen bei der Abgrenzung entscheidungsrelevanter von unwichtigen Informationen im Dienste der optimalen Informationsversorgung potenzieller Rechnungslegungsadressaten vgl. OSSADNIK, WPg. 1995, 33; WP-Handbuch I 2006, Anm. R 71: eine Angabe ist als wesentlich anzusehen, wenn ihr Weglassen oder ihre unrichtige Darstellung die wirtschaftliche Entscheidung der Abschlussadressaten beeinflussen kann). Dieser Einschränkung liegt folgende Überlegung zugrunde: Mit steigender Genauigkeit der Wertermittlung erhöht sich unweigerlich der Arbeitsaufwand. Da aber eine Verbesserung der Informationsqualität kein Selbstzweck sein darf, muss der Erstellungsaufwand immer im Verhältnis zum Informationsertrag auf Seiten des externen Bilanzlesers gesehen werden. Der deutsche Gesetzgeber hat diese Überlegungen in § 240 Abs. 3 und 4 HGB (Fest- und Gruppenbewertung), in § 256 HGB (Verbrauchsfolgeverfahren) sowie in der Möglichkeit zur Sofortabschreibung geringwertiger WG gem. § 6 Abs. 2 (DÖRING in HdR, § 253 Rn. 127) kodifiziert. In der Rspr. erscheint der Begriff „wesentlich“ zB in BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80 (BStBl. II 1986, 788 betr. Abrechnungsverpflichtung nach § 14 VOB/B: unwesentliche Nebenleistungen beeinflussen nicht den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung).

ADS VI. § 252 Rn. 128 weisen aber berechtigterweise daraufhin, den Wesentlichkeitsgrundsatz nicht dahingehend zu verstehen, Posten mit eindeutig feststehenden Werten nur deshalb nicht in die Bilanz aufzunehmen, weil sie einen verhältnismäßig geringen Betrag aufweisen.

Bislang konnten allerdings noch keine quantitativen Maßstäbe zur intersubjektiv nachprüfbarer Beurteilung der Wesentlichkeit eines Sachverhalts entwickelt werden (OSSADNIK, BB 1993, 1763). Die im Schrifttum erscheinenden Ansätze einer inhaltlichen Konkretisierung des Materiality-Grundsatzes erörtern zwar die Festlegung von Bezugsgrößen, zu denen die in Frage stehenden Werte ins Verhältnis gesetzt werden können oder sollen. Es finden sich aber keine praktikablen Grenzwerte für die Beurteilung der Wesentlichkeit. Ob die Erforschung und Festlegung solcher Grenzwerte sinnvoll ist, bleibt ohnehin fraglich, da sie dem Vereinfachungsgedanken evtl. sogar widersprechen, wenn sie dem Bilanzierenden bzw. Abschlussprüfer auferlegen, einen Vergleich des Bewertungsergebnisses mit und ohne Materiality-Kriterien anzustellen (ADS VI. § 252 Rn. 218). Für die Materiality-Beurteilung sind jedenfalls sämtliche Umstände des Einzelfalles unter Beachtung des Vorsichtsprinzips und zeitlicher Aspekte heranzuziehen.

Neben der Selektionsaufgabe hat der materiality-Grundsatz auch im Bereich des Prüfungswesens (Prüfungsplanung und Prüfungsdurchführung) Bedeutung (WP-Handbuch I 2006, Anm. R 72). Aus Gründen der Wirtschaftlichkeit ist es bei der Durchführung von Jahresabschlussprüfungen allgemein anerkannt, den Grundsatz der Wesentlichkeit zugrunde zu legen (HFA des IdW, FG 1/1988,

WPg. 1989, 13). Der Abschlussprüfer hat seine Prüfungshandlungen so auszurichten, dass sie die Entdeckung wesentlicher Fehler im Jahres- oder Konzernabschluss garantieren (HFA des IdW, FG 3/1988, WPg. 1989, 31).

Beim risikoorientierten Prüfungsansatz (WIEDMANN, WPg. 1993, 13) wird durch die Verwendung einer Wesentlichkeitsgrenze bestimmt, ab welcher Größenordnung ein Fehler von Jahresabschlussadressaten als wesentlich eingestuft wird (höchstzulässiger Fehler). In Kombination mit einem prozessorientierten Prüfungsansatz kann die Wahrscheinlichkeit einer wesentlichen Falschaussage im Jahresabschluss reduziert werden (WIEDMANN, WPg. 1998, 347; ORTH, WPg. 1999, 573).

### 17. Ausnahmen nach § 252 Abs. 2 HGB

225

Von den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen des § 252 Abs. 1 Nr. 1–6 HGB darf gem. Wortlaut des Abs. 2 „nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden“ (die zT bereits unter den jeweiligen Überschriften angeführt sind; an dieser Stelle deshalb nur noch ein kurzer Überblick). Die Möglichkeit evtl. Abweichungen von den Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften räumt das Gesetz bereits selbst ein, zB in § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB, wonach Abweichungen im Anhang angeben und ihre Auswirkungen begründet werden müssen. Der Grundsatz der Bilanzidentität (Abs. 1 Nr. 1) kann zB in Umwandlungsfällen (Verschmelzung, Spaltung) nicht erfüllt werden, weil die jeweiligen Schlussbilanzen zum (stl.) Übertragungsstichtag nicht identisch sein können mit der Eröffnungsbilanz am (handelsrechtl.) Umwandlungsstichtag (WINKELJOHANN/GEISSLER, Beck-BilKomm. VI. § 252 Rn. 6: keine Anpassung an abweichende StBil.).

Die going-concern-Prämisse in Abs. 1 Nr. 2 ist naturgemäß nicht mehr aufrechtzuerhalten nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens oder bei tatsächlicher Bestandsgefährdung (s. Anm. 215).

Zum Konflikt des Vorsichtsprinzips (Abs. 1 Nr. 4) mit europarechtl. Einflüssen in Gestalt des true and fair view vgl. Anm. 223. Zu Ausnahmen vom Periodisierungsprinzip vgl. Anm. 282 aE.

**Gesetzliche Vorschriften** begründen zT zwingend solche Ausnahmefälle. Eine derartige Mussvorschrift wird in der Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB gesehen. Danach hat der Jahresabschluss (nicht nur) von KapGes. (s. Anm. 223) ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln. Wird ein derartiges Abbild mit den bisher angewandten allgemeinen Bewertungsgrundsätzen in Abs. 1 nicht dargestellt, müssen vom Vorjahr abweichende Bewertungsmethoden angewandt werden.

**Gesetzliche Wahlrechte** können ebenfalls zu Abweichungen führen. Hierunter fallen die Bewertungsvereinfachungsverfahren in § 256 HGB sowie die Fest- und Gruppenbewertung gem. § 240 Abs. 3 und 4 HGB, die Ausnahmen vom Einzelbewertungsgrundsatz (Abs. 1 Nr. 3) ermöglichen (vgl. Anm. 217). Zur Diskussion, inwieweit der als Sollvorschrift formulierte Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (Abs. 1 Nr. 6) Wahlrechte einräumt, vgl. § 6 Anm. 93.

**Sonstige Gründe**, die Abweichungen iSd. § 252 Abs. 2 zulassen bzw. erzwingen, müssen entsprechend schwerwiegend sein und absolut frei von Willkür. WINKELJOHANN/GEISSLER (Beck-BilKomm. VI. § 252 Rn. 75–77) nennen hier zB die Vereinfachungsverfahren zum Einzelbewertungsgrundsatz oder Änderungen im Kostenrechnungssystem.

Einstweilen frei.

226–229

## B. Prinzipien des Gewinn- und Verlustausweises nach dem Realisations- und Imparitätsprinzip

230

### I. Verhältnis von Gewinn- und Verlustausweis zur Realisation

**Begriff der Realisation:** Was inhaltlich unter dem Begriff der Realisation zu verstehen ist, lässt sich aus § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB nicht direkt entnehmen. Aus dem Wortlaut von § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB lässt sich jedoch ableiten, dass Realisation die Erfüllung der Verpflichtung bedeutet, die dem Gewinn bzw. dem Verlust zugrunde liegt und zum Abschlussstichtag erfolgt ist. Dh. Gewinne gelten dann als realisiert, wenn ein Umsatzvorgang in Form einer Veräußerung oder eines Tauschs (§ 6 Abs. 6) stattgefunden hat (s. dazu BFH v. 14.12.1988 – I R 44/83, BStBl. II 1989, 323; v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II.1987,14; MOXTER in Festschr. L. Schmidt, 1993, 195).

**Gewinn- und Verlustausweis:** Der Gewinn, iS einer Mehrung des BV, gilt dann als realisiert, wenn ein Vermögensgegenstand durch Veräußerung aus dem BV gegen Entgelt bzw. Forderung – als Gegenleistung – ausscheidet.

Mit der Realisierung der Gegenleistung wird die bis dahin propagierte Erfolgsneutralität von Beschaffungs- und Herstellungsvorgängen verlassen (s. Anm. 247 und § 6 Anm. 279). Denn mit der Gegenüberstellung von Ertrag in Höhe des Werts der Gegenleistung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2) und dem Buchwert dieses Vermögensgegenstands in Höhe der (ggf. fortgeführten) AHK wird die realisierte und zu aktivierende BV-Mehrung ermittelt (s. § 6 Anm. 279; BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, FR 2001, 897 [899]; HERZIG in Festschr. L. Schmidt, 1993, 209, 212; KSM/WERNDL, § 6 Rn. A 77; BAETGE, Bilanzen, 8. Aufl. 2005, 132). Veräußerung meint die Verschaffung wenigstens des wirtschaftlichen Eigentums iSd. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO (als Minus zum zivilrechtl. Eigentum) an einem Vermögensgegenstand gegen Gegenleistung (s. § 6b Anm. 123; BFH v. 29.10.1996 – IV B 144/95, BFH/NV 1997, 558). Verluste sind entsprechend dann realisiert, wenn die diesen zugrunde liegenden Verpflichtungen erfüllt sind.

### II. Gewinn- und Verlustausweis auf Grund des Realisationsprinzips

#### 231 1. Allgemeines

Das Realisationsprinzip wurde aus dem seinerzeitigen Verständnis als Regel zur Bestimmung des Zeitpunkts Gewinnrealisierung durch das Bilanzrichtlinie-Gesetz v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) – auf Grundlage der 4. EG-Richtlinie v. 14.8.1978, 78/660/EWG (ABl. EG Nr. L 222) – kodifiziert (s. BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121). Das Realisationsprinzip ist Ausdruck des allgemeinen Vorsichtsprinzips und das grundlegende Prinzip der Aktivierung.

S. Anm. 219 zum Vorsichtsprinzip; BFH v. 17.9.2003 – I R 91, 92/02, BFH/NV 2004, 182; s. Anm. 220a–f zur Alimentationslehre; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 3 III (49); SIEGEL, BB 1993, 326 (334); SIEGEL in Festschr. Forster, 1992, 585 (595); WEBER-GRELLET, DB 2002, 2180; nach aA auch grundlegendes Passivierungsprinzip: s. MOXTER in Festschr. Havermann, 1995, 487 (502 f.); BALLWIESER in MünchKomm. HGB, § 252 Rn. 72, 82 ff.; KSM/KEMPERMANN, § 5 Rn. B 84; HERZIG in Festschr. L. Schmidt, 1993, 209 (212, 215); differenzierend WEBER-GRELLET, DB 2002, 2180; SCHULZE-OSTERLOH in Festschr. Forster, 1992, 653.

**Gewinnausweis:** Die Vorschrift sieht inhaltlich vor, dass Gewinne nur dann Berücksichtigung finden, dh. in die Gewinn- und Verlustrechnung bzw. in die

Bilanz eingehen dürfen, wenn die – diesen Gewinnen zugrunde liegenden – Verpflichtungen am Abschlussstichtag erfüllt sind (WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 86). Ein Gewinn ist dann auszuweisen, wenn ein WG aus dem BV auscheidet oder eine Dienstleistung (als Unternehmensleistung) erbracht wird und der Leistungserbringer dafür als Gegenleistung eine Leistung (oder die Befreiung von einer Leistungspflicht, s. dazu BFH v. 12.1.1983 – IV R 180/80, BStBl. II 1983, 595) erlangt, die höher bemessen ist als der Buchwert der erbrachten Leistung. Bloße Wertsteigerungen, die in WG des BV ruhen, sind für den Gewinnauweis ohne Belang und dürfen nicht mit einem höheren Wert als den AHK bilanziell berücksichtigt werden. Das bedeutet, dass ohne einen tatsächlich erfolgten Realisierungsvorgang Gewinne erst zu diesem späteren Zeitpunkt auszuweisen sind (BFH v. 23.11.1995 – IV R 75/94, BStBl. II 1996, 194; WINKELJOHANN/GEISSLER in Beck-BilKomm. VI. § 252 Rn. 43; SELCHERT in KÜTING/WEBER V. § 252 Rn. 101).

**Verlustausweis:** Der bilanzielle Verlustausweis erfolgt nicht erst zum vorgenannten Zeitpunkt, sondern bereits dann, wenn die Verluste vorhersehbar sind, dh. zeitlich vor deren Realisierung (s. Anm. 221; Anm. 252–257b).

**Zeitwerte:** Die Berücksichtigung von nicht realisierten Werten (bzw. Zeitwerten), dh. Gewinnen, die bloße Wertsteigerungen abbilden, ohne tatsächlich durch den Markt bestätigt worden zu sein, ist vor dem Hintergrund des Substanzeingriffs (eigentumsschonende Besteuerung, Art. 14 GG; dazu s. Anm. 548 Einl.) und der Verlässlichkeit und Stetigkeit der Gewinnermittlung, die in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Ausdruck finden, bedenklich.

Dazu s. HENNRICHS, DStJG 24 (2002), 301 (312); LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 4 Rn. 105, 107 f., § 8 Rn. 32 f. (zur sog. Reinvermögenszuwachsstheorie), § 9 Rn. 50 f.; HEY in TIPKE/LANG aaO § 17 Rn. 202.

**Gegenstand des Realisationsprinzips** ist die Unternehmensleistung. Diese können sein die entgeltliche Lieferung oder Leistung von WG und Dienstleistungen eines Unternehmens, der Tausch, der betriebliche Schuldenerlass oder außerhalb gegenseitiger Verträge die Ausschüttung, Entnahme bzw. Totalentnahme.

## 2. Zeitpunkt der Gewinnrealisation

232

**Zeitmoment:** Bei der Frage, wann der Anspruch auf die Gegenleistung anstatt des Vermögensgegenstands in Höhe der AHK zu aktivieren ist, ist auf den Zeitpunkt der „wirtschaftlichen Erfüllung“ abzustellen (s. BFH v. 12.5.1993 – XI R 1/93, BStBl. II 1993, 786).

Als Zeitpunkt der Realisierung, der gesetzlich nicht geregelt ist, kommen theoretisch mehrere in Betracht, denn der Abwicklungsprozess durchläuft – vom Bargeschäft (auch „Handgeschäft“) einmal abgesehen – verschiedene Stationen: beginnend mit der schuldrechtl. Verpflichtung über die Erbringung einer Teilleistung, die Versendung, dh. die Übergabe an eine Transportperson, die Einräumung der Verfügungsmacht, die Leistungserbringung, dh. wenn der Leistungsschuldner die ihm obliegende Primärleistung erbracht hat, und die Gegenleistungsgefahr auf den Gläubiger (der Primärleistung) übergegangen ist, und dem (Primär-) Leistungsschuldner der Anspruch auf die Gegenleistung erwachsen ist, den Zufluss der Gegenleistung beim (Primär-) Leistungsschuldner (und Gegenleistungsgläubiger), die Rechnungsstellung, die Erfüllung der Gegenleistung und schließlich das Erlöschen von Gewährleistungsansprüchen.

**Leistungsbewirkung als Realisationszeitpunkt:** Nach einhelliger Auffassung ist ganz allgemein für den Realisationszeitpunkt nicht der Eintritt des Leistungs-

erfolgs, dh. die Erfüllung iSv. § 362 Abs. 1 BGB erforderlich, sondern vielmehr hinreichend, dass der Leistungsschuldner die ihm obliegende vertragliche Primärleistung erbracht hat (s. auch BFH v. 29.4.1987 – I R 192/82, BStBl. II 1987, 797). Zu diesem Zeitpunkt wird die Erlangung der Gegenleistung als „so gut wie sicher“ angesehen.

ADS VI. § 252 Rn. 82; WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 90; WINKELJOHANN/GEISLER in Beck-BilKomm. VI. § 252 Rn. 45; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 249; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 11. Aufl., 2000, 165; SELCHERT in KÜTING/WEBER V. § 252 Rn. 83, 102, 104; BALLWIESER in MünchKomm. HGB, § 252 Rn. 75; KLEINDIEK in ULMER, HGB-BilRecht, § 252 Rn. 27; KIRCHHOF/CREZELIUS VII. § 5 Rn. 153, 155; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 79; BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904; v. 12.5.1993 – XI R 1/93, BStBl. II 1993, 786 mwN; v. 10.8.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21.

### 3. Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei gegenseitigen Verträgen

#### 233 a) Grundsatz

Von einer Gewinnrealisierung bei gegenseitigen Rechtsverhältnissen kann grundsätzlich dann gesprochen werden, wenn objektiv ein marktgängiger Umsatzvorgang erfolgt ist.

S. Anm. 231; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 249; WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 90; KSM/KEMPERMANN, § 5 Rn. B 83, B 65; KSM/WERNDL, § 6 Rn. A 78; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 79; SELCHERT in KÜTING/WEBER V. § 252 Rn. 101 f.; KLEINDIEK in ULMER, HGB-BilRecht, § 252 Rn. 27; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 247, 250; KIRCHHOF/CREZELIUS VII. § 5 Rn. 151; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 17 Rn. 205, 68, 70; MOXTER in Festschr. L. Schmidt, 1993, 195; BEISSE in Festschr. Moxter, 1994, 3, 18; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 11. Aufl. 2000, 165; BFH v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14; v. 14.12.1988 – I R 44/83, BStBl. II 1989, 323.

#### 234 b) Lieferungs-/Kaufvertrag

Bei Rechtsverhältnissen, denen ein Lieferungs- (Kauf-)Vertrag zugrunde liegt, ist grundsätzlich dann von einer Realisierung (im o.g. Sinne, s. Anm. 230) auszugehen, wenn dem Erwerber wenigstens das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO, als Minus zum rechtl. Eigentum) an der (Kauf-)Sache verschafft wurde.

**Realisation und Kauf beweglicher Sachen:** Beim Kauf beweglicher Sachen wird dem Käufer die (Kauf-)Sache derart übergeben, dass dieser die „tatsächliche Gewalt über die Sache mit dem Willen“ auszuüben vermag, diese wie eine ihm gehörende zu beherrschen (§ 872 BGB) und die Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen.

BFH v. 27.2.1986 – IV R 52/83, BStBl. II 1986, 552; v. 3.5.1979 – I R 49/78, BStBl. II 1979, 738; BGH v. 29.3.1996 – V ZR 326/94, NJW 1996, 1890 [1893]; „Eigenbesitz“, § 872 BGB; BFH v. 25.1.1996 – IV R 114/94, BStBl. II 1997, 382; v. 7.11.1991 – IV R 34/90, BStBl. II 1992, 398; ebenso KIRCHHOF/CREZELIUS VII. § 5 Rn. 154 f.

Die Übergabe kann auch durch ein sog. Besitzkonstitut (§§ 930, 868 BGB) erfolgen, dabei wird dem Erwerber durch einen Dritten der Besitz der (Kauf-)Sache vermittelt.

**Realisierung und Versandungskauf:** Beim sog. Versandungskauf (§ 447 BGB) fallen Leistungsort (§ 269 BGB, dh. Ort, an dem der Schuldner der Primärleistung die letzte geschuldete Leistungshandlung zu erbringen hat) und Erfolgsort („anderer Ort“ iSv. § 447 BGB, dh. Ort, an dem die Erfüllung iSv. § 362 BGB zu erfolgen hat) auseinander. Mit Auslieferung der (Kauf-)Sache an die

Transportperson durch den Schuldner (Verkäufer) geht die Gegenleistungs- (auch Preis-)Gefahr auf den Gläubiger (Käufer) über. Darin liegt die Übergabe der (Kauf-) Sache und dieser Zeitpunkt stellt den Erlösrealisierungszeitpunkt dar.

BFH v. 3.8.1988 – I R 157/84, BStBl. II 1989, 21; zum Überseehandel; KIRCHHOF/CREZELIUS VII. § 5 Rn. 155; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 932.

**Realisierung beim Immobilienkauf:** Beim Immobilienkauf bildet der vertraglich vereinbarte Zeitpunkt, zu dem die Gefahren, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen, den Ertragsrealisierungszeitpunkt ab und liegt idR vor dem Übergang des rechtl. Eigentums, § 873 BGB.

StRSpr.: BFH v. 4.6.2003 – X R 49/01, BStBl. II 2003, 751; v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, DStR 2000, 1176 (1177 f.); v. 7.11.1991 – IV R 43/90, BStBl. II 1992, 398; v. 2.3.1990 – III R 70/87, BStBl. II 1990, 733; v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788; v. 31.1.1980 – IV R 13/76, BStBl. II 1980, 318; s. auch FG München v. 12.4.2005, EFG 2005, 1616, aufgeh. durch BFH v. 18.5.2006 – III R 25/05, BFH/NV 2006, 1747.

**Realisierungszeitpunkt und Leistungsstörung:** Dem Gläubiger der Primärleistungspflicht (dem Käufer) steht bei Leistungsstörung (wegen Unmöglichkeit, Verzögerung, Verletzung einer vertraglichen Pflicht) bei Schlechtleistung (wegen Unmöglichkeit der Nacherfüllung, Nichtvornahme der Nacherfüllung, Mangel der Kaufsache und grds. auch bei Teilleistung) stets die Möglichkeit eines Rücktritts, der ein Gestaltungsrecht darstellt, offen.

**Gesetzliches Rücktrittsrecht:** Bei Unmöglichkeit und Verzögerung kann der Schuldner (Verkäufer) die geschuldete Primärleistung nicht bzw. nicht zeitgerecht erbringen, wobei dann die Gegenleistungs-(Preis-)Gefahr – mangels Übergabe – nicht auf den Gläubiger der Primärleistung (Käufer) übergeht. Sofern eine entgegenstehende Gefahrtragungsregelung dies nicht gleichwohl eintreten lässt, liegt keine Gewinnrealisation vor (hier geht es dann vielmehr um die Frage, ob und inwieweit der Sekundäranspruch aus dem gesetzlichen Schuldverhältnis im Zusammenhang mit der Leistungsstörung realisiert ist).

Die Schlechtleistung steht einer Gewinnrealisierung nicht entgegen, denn obwohl der Verkäufer seiner vertraglich geschuldeten Leistungsverpflichtung nicht nachgekommen ist (was sowohl die Freiheit von Rechts- wie von Sachmängeln einschließt), ist die (Preis-)Gegenleistungsgefahr durch Übergabe der mangelbehafteten Sache auf den Käufer (Gläubiger der – mangelhaften – Primärleistung) übergegangen. Diesem steht erst mit der Ausübung des Gestaltungsrechts eine Rückabwicklung des Vertragsverhältnisses zu. Bei hinreichender Wahrscheinlichkeit ist dafür eine Rückstellung zu bilden (s. auch KIRCHHOF/CREZELIUS VII. § 5 Rn. 154).

**Vertragliches Rücktrittsrecht:** Beim vertraglichen Rücktrittsrecht (des Käufers) ist gleichwohl von einer Gewinnrealisierung mit der Übertragung (wenigstens) des wirtschaftlichen Eigentums (BFH v. 25.1.1996 – IV R 114/94, BStBl. II 1997, 382) auszugehen, obwohl dem Käufer am Abschlusstichtag noch das Recht, vom Vertrag zurückzutreten, zukommt. Gleichwohl muss die künftige Rücknahmeverpflichtung bei entsprechender Wahrscheinlichkeit des Rücktritts abgebildet werden; dies soll durch eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) oder eine Verbindlichkeit, die auf den Zeitpunkt des Erlöschens des Rücktrittsrechts bedingt ist (dazu KIRCHHOF/CREZELIUS VII. § 5 Rn. 154), geschehen (ADS VI., § 252 HGB Rn. 82, 2. Spiegelstr.; WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 92, 4. Spiegelstr.; zum Rückgaberecht im Versandhandel s. WP-Hdb. 2006, Bd. I, E Tz. 436).

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass Gestaltungsrechte (strechtl.) *nicht* zurückwirken (BFH v. 25.1.1996 – IV R 114/94, BStBl. II 1997, 382).

**Spätere, einvernehmliche Vertragsauflösung:** Eine spätere (einvernehmliche) Vertragsauflösung steht der Gewinnrealisierung grundsätzlich nicht entgegen.

Zum Schuldrecht vor dem sog. Schuldrechtsmodernisierungs-Gesetz 2002 s. BFH v. 21.10.1999 – I R 44/98, BStBl. II 2000, 424; v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, DStR 2000, 1176 [1177] zum Immobilienkauf; zum Werkvertrag s. Anm. 236; die vom BFH (v. 29.11.1973 – IV R 181/71, BStBl. II 1974, 202, und v. 5.5.1976 – I R 121/74, BStBl. II 1976, 541) aufgestellten Grundsätze zur Gewinnrealisierung im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen sind nach Auffassung des BFH (v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, DStR 2000, 1176 [1177]). v. 12.10.1977 – I R 248/74, BStBl. II 1978, 191; v. 25.1.1996 – IV R 114/94, BStBl. II 1997, 382; v. 29.4.1987 – I R 192/82, BStBl. II 1987, 797 [Werklieferungsverträge]) nicht verallgemeinerungsfähig und im Kontext der Rückabwicklung (rechts-) wirksamer Verträge nicht heranzuziehen.

**Mängleinrede:** Auch eine (bloße) Mängleinrede steht einer Gewinnrealisierung nicht entgegen; vielmehr ist bei hinreichender Wahrscheinlichkeit eine Rückstellung zu bilden.

BFH v. 25.1.1996 – IV R 114/94, BStBl. II 1997, 382; v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, DStR 2000, 1176; s. auch KIRCHHOF/CREZELIUS VII. § 5 Rn. 154; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 6 II a; WOERNER, BB 1988, 769 [777].

**Annahme- bzw. Gläubigerverzug:** Hat der (zur Leistung vermögende, § 297 BGB) Schuldner der Primärleistungspflicht (der Verkäufer) die (Kauf-)Sache dem Gläubiger (Käufer) in vertragsgemäßer Weise angeboten (§§ 294–296 BGB) und nimmt der Gläubiger die gehörig angebotene (Kauf-)Sache nicht ab, so kommt er in Annahme-(Gläubiger-)Verzug. Dies hat zur Konsequenz, dass die Gegenleistungs-(Preis-)Gefahr gleichwohl auf den Gläubiger übergeht. Damit ist der Käufer zur Zahlung des Kaufpreises (Gegenleistung) verpflichtet und der Gewinn für den Verkäufer realisiert (WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 92, 5. Spiegelstr.).

### 235 c) Dienstleistungsvertrag

Beim Dienstvertrag besteht nach § 614 BGB eine Vorleistungspflicht des Dienstleistungsverpflichteten. Der Anspruch auf die Gegenleistung (Entgelt) erfolgt erst mit Erbringung der (Dienst-) Leistung; somit tritt Realisierung erst zu diesem Zeitpunkt ein (WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 92, 6. Spiegelstr.; ADS VI. § 252 HGB Anm. 82, 3. Spiegelstr.).

**Unterrichtsverträge:** Honorare bei sog. Unterrichtsverträgen (insbes. Vorbereitungskursen auf berufsqualifizierende Examina), die Dienstverträge sind (da kein Erfolg geschuldet wird), sind nach Auffassung des BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96 (FR 1999, 87 [88]) über die Lehrgangsdauer verteilt qualitativ gleichartig zu erbringen und mit der erbrachten Dienst-(Unterrichts-)Leistung realisiert. Eine (später) eintretende Unmöglichkeit lässt die Realisierung des Honoraranspruchs (für erbrachte Leistungen) nicht entfallen. Der Anspruch ist für den – bis zum Bilanzstichtag – geleisteten Unterricht realisiert (BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96 aaO.; zustimmend STOBBE, FR 1999, 88 f.).

Die auf die folgenden Wj. – nach dem Bilanzstichtag – entfallenden Honorare werden durch passive RAP (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2) neutralisiert, sofern diese Honorarteile bereits als Einmalbetrag vereinnahmt wurden bzw. die dem Honorar zugrunde liegende Forderung aktiviert wurde (BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, FR 1999, 87 [88]).

**Beraterhonorare; Gebührenordnungen:** Vorstehendes gilt auch für Beratungsleistungen, die zB nach berufsständischer Gebührenordnung (RVG, StBGebO) oder Regelungen der Makler- und Bauträgerverordnung (s. STOBBE, FR 1999, 88) abgerechnet werden.

Zu beachten sind allerdings die Sondervorschriften (zu § 614 BGB) §§ 64, 87c HGB und § 11 Berufsbildungsgesetz.

#### d) Werkvertrag

236

Beim Werkvertrag (§§ 631 ff. BGB) ist der Werkunternehmer (der Schuldner der Primärleistung) neben der Übergabe des Werks gehalten, die Abnahme der Leistung (des Werks) durch den Besteller (Gläubiger, § 640 BGB) zu erlangen. Mit der Abnahme gilt das Werk als die im Wesentlichen geschuldete und erfüllte Hauptleistungspflicht als erbracht. Damit erlischt grundsätzlich der sog. Erstherstellungsanspruch (Erfüllungsanspruch), wodurch die Einrede des nicht erfüllten Vertrags (§§ 320, 322 BGB) seitens des Bestellers (Gläubigers) nicht mehr möglich ist und die beim Schuldner der Primärleistungspflicht (Werkunternehmer) liegende Gegenleistungs-(Preis-)Gefahr (§ 644 Abs. 1 Satz 1 BGB; wegen der Erfolgsbezogenheit des Werkvertrags) auf den Gläubiger (Besteller) übergeht. Damit gilt die Gegenleistung (Forderung) auf Grund der vorstehend dargestellten rechtl. Erwägungen als realisiert.

S. BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26; v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788; WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 92, 7. Spiegelstr.; ADS VI. § 252 HGB Rn. 82, 4. Spiegelstr.; WOERNER, BB 1988, 769 [776]; WOERNER, FR 1984, 489 [494].

**Spätere, einvernehmliche Vertragsauflösung:** Eine spätere Vertragsauflösung – gleich aus welchen Gründen – steht einer Gewinnrealisierung grundsätzlich nicht entgegen (ausdrücklich zum Werkvertragsrecht BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, DStR 2000, 1176 [1177], unter Hinweis auf BFH v. 29.4.1987 – I R 192/82, BStBl. II 1987, 797 mwN).

**Realisierung trotz ausstehender Nebenpflichten:** Noch ausstehende (vertragliche) Nebenpflichten, wie zB Abrechnungsverpflichtungen nach § 14 VOB/B (als Fälligkeitsvoraussetzung ist derartiges dem Werkvertragsrecht des BGB fremd, s. BGH v. 24.1.2002 – VII ZR 196/00, NJW 2002, 1567) oder andere (untergeordnete) vertragliche Nebenpflichten, stehen bei Fertigstellung und Abnahme der (geschuldeten) Werkleistung der Realisierung des Vergütungsanspruchs nicht entgegen (BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788, der auf BGH v. 18.12.1980 – VII ZR 43/80, BGHZ 79, 180 verweist). Bei derartigen Konstellationen ist es auch nicht angezeigt, den realisierten Vergütungsanspruch (bilanziell) zu reduzieren (s. BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788).

#### e) Werklieferungsvertrag

237

Mit der Auslieferung und der Eigentumsübertragung wird die (Primär-) Leistung beim Werklieferungsvertrag bewirkt, so dass zu diesem Zeitpunkt der Gefahrübergang erfolgt ist; s. FISCHER/NEUBECK, BB 2004, 657; zur Veräußerung einer Eigentumswohnung s. BFH v. 25.8.2004 – IV B 12/04, BFH/NV 2004, 1532.

#### f) Miet- und Pachtvertrag

238

Miet- und Pachtverhältnisse sind strukturell nicht auf einen einmaligen Austausch, sondern auf eine längerfristige Leistungsanspannung ausgerichtet. Mit der Überlassung (Besitzverschaffung nach § 854 BGB oder wenigstens Gewähr-

leistung des Zugangs) der Miet- bzw. Pachtsache zum bestimmungsgemäßen Gebrauch derselben geht die Gegenleistungs-(Preis-)Gefahr auf den Gläubiger (Mieter bzw. Pächter) über und der Schuldner der Primärleistung hat diese erbracht, dh. in Abhängigkeit vom Zeitablauf ist dann die Gegenleistung (der Miet- bzw. Pachtzins) als Ertrag für die abgelaufene Gebrauchsüberlassung realisiert.

BFH v. 20.5.1995 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904: die Teilleistungen werden pro rata temporis der abgelaufenen Zeitabschnitte realisiert; s. auch BFH v. 27.2.1976 – III R 64/74, BStBl. II 1976, 529; SELCHERT in KÜTING/WEBER V. § 252 Rn. 106; WINKELJOHANN/GEISSLER in Beck-BilKomm. VI. § 252 Rn. 47; sowie ELLROTT/ST. RING in Beck-BilKomm. VI. § 247 Rn. 86 ff.; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 270.

In der Praxis wird diese Vorleistungspflicht des Schuldners (Vermieter bzw. Verpächter) abweichend geregelt, dh. der Gläubiger (Mieter bzw. Pächter) leistet für eine bestimmte Periode die Gegenleistung im Voraus. Damit ist mit Beginn der Periode, auf die sich die Gegenleistung bezieht, diese zwar (vertraglich) fällig, jedoch noch nicht realisiert, da der Schuldner (der Vermieter bzw. Verpächter) die Miet- bzw. Pachtsache noch nicht überlassen, dh. nicht erfüllt hat. Die Forderung (Gegenleistung) ist zu aktivieren, doch ist ein passiver RAP zu bilden.

ADS VI. § 252 Rn. 82, 8. Spiegelstr.: „in Abhängigkeit vom Zeitablauf als Ertrag zu vereinnahmen, und zwar unabhängig davon, wann über sie abzurechnen ist“; ebenso WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 92, 8. Spiegelstr.; s. BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904 zu Nutzungsüberlassungsverträgen (zB Autovermietungsverträge) s. auch WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 94, 6. Spiegelstr.

### 239 g) Leasingvertrag

Bei Leasingverträgen werden die Erträge grundsätzlich in Abhängigkeit des Zeitablaufs (Teilleistungen pro rata temporis) realisiert. Die Bilanzierung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen, die im Gegensatz zum – stets als Gebrauchsüberlassung zu behandelnden – Operate-Leasing (s. Anm. 310 f., 1138), in der Praxis eine große Rolle spielen und wirtschaftlich ein Finanzierungsgeschäft darstellen, hängt davon ab, wem der Gegenstand bilanzrechtl. zuordenbar ist; dabei ist es entscheidend, ob von den Vertragsparteien die Übertragung der Sachsubstanz beabsichtigt ist. Es kommt letztlich darauf an, wer wirtschaftlich betrachtet die Chancen und Risiken aus der Wertentwicklung des WG hat.

BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904 zu „Automietverträgen“; s. auch WINKELJOHANN/GEISSLER in Beck-BilKomm. VI. § 252 Rn. 47; FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VI. § 246 Rn. 37–39; ADS VI. § 252 HGB Rn. 82, 8. Spiegelstr., § 246 HGB Rn. 385–395, § 250 HGB Rn. 121 ff.

### 240 h) „Sale-and-lease-back“-Geschäft

Bei sog. sale-and-lease-back-Geschäften (insbes. beim Immobilien-sale-and-lease-back) liegt isoliert betrachtet neben einem Veräußerungsgeschäft, das zu einer Gewinnrealisierung beim Verkäufer führen kann, ein Leasinggeschäft vor, das abhängig von dessen Ausgestaltung zur Zurechnung des Leasing-Gegenstands sowohl beim Leasinggeber (dem Käufer) als auch beim Leasingnehmer (dem Veräußerer) führen kann.

**Liquiditätsbeschaffung:** Ist durch die Kombination beider Geschäfte primär die Liquiditätsbeschaffung für den Verkäufer (und Leasingnehmer) vorgesehen und verbleibt bei diesem die tatsächliche Sachherrschaft, kann dem Leasingnehmer bei bestimmten Konstellationen (Spezialleasing, günstige Optionen zum Kauf oder zur Mietverlängerung) der Gegenstand weiterhin zugerechnet werden

(s. KROPFF, ZGR 1993, 41 [54]; FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VI. § 246 Rn. 40, auch zur Konstellation, dass von den Vertragsparteien durch das Geschäft die Aufdeckung stiller Reserven beabsichtigt wird). Somit kommt es bei derartigen Konstellationen zu keiner Gewinnrealisierung (s. KROPFF, ZGR 1993, 41 [54, 56 f. mwN]).

FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VI. § 246 Rn. 40 (auch zur Konstellation, dass von den Vertragsparteien durch das Geschäft die Aufdeckung stiller Reserven beabsichtigt wird); KROPFF, ZGR 1993, 41 [54, 56 f.].

**Wirtschaftliches Eigentum beim Käufer:** Wenn der Käufer (Leasinggeber) das wirtschaftliche Eigentum (iSd. § 39 AO) erwirbt, ist diesem der Gegenstand zuzurechnen; in diesem Fall ist der Gewinn für den Verkäufer realisiert (s. auch ADS VI. § 246 HGB Rn. 395; § 252 HGB Rn. 82, 8. Spiegelstr.).

### i) Wechseldiskontgeschäft

241

Bei Wechseldiskontgeschäften erlangt die Bank gegen den aus dem Wechsel Verpflichteten eine Forderung (und idR zugleich die dem Wechselgeschäft zugrunde liegende Forderung, da die Hingabe eines Wechsels idR erfüllungshalber [§ 364 Abs. 2 BGB] erfolgt). Die Bank erwirbt mit der Diskontierung eines Wechsels die bestehenden Forderungen gegen Zahlung (in Höhe des diskontierten Forderungsbetrags); diese sind in Höhe des ausgereichten diskontierten Betrags zu aktivieren (BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594 [597]; s. auch BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875 zur Forderungsabtretung; s. Anm. 2200).

#### Keine (zeitanteilige) Realisierung des Diskonts vor Fälligkeit:

▶ *Auffassung der Rspr.:* Da die Forderung aufschiebend bedingt ist, ist die Wechselsumme auch nicht unter Berücksichtigung des zeitanteiligen Diskonts, der vor Fälligkeit auch nicht zeitanteilig realisiert ist, aktivierbar. Diese Auffassung basiert auf der (zivil-)rechtl. Einordnung des Wechseldiskontgeschäfts als Kaufvertrag.

BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594 (597); ebenso im Erg. Hess. FG v. 27.3.1987, EFG 1987, 522 nrkr.; anders jedoch FG Ba.-Württ. v. 27.5.1994, EFG 1995, 110, aufgeh. durch BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94 aaO.

▶ *Auffassung des Schrifttums:* Die vorstehende Auffassung der Rspr. wird vom Schrifttum abgelehnt und eine wirtschaftliche Betrachtung entgegengesetzt.

MOXTER, BB 1995, 1997 ff.; HOFFMANN, BB 1996, 420 f.; GOSCH, FR 1995, 581 f.; kritisch auch SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 270 „Wechseldiskontierung“, 618; s. auch WINKELJOHANN/GEISSLER in Beck-BilKomm. VI. § 252 Rn. 47; PLEWKA/KRUMBHOLZ, DB 1996, 342 ff.

▶ *Stellungnahme:* Folgt man der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, so wäre analog dem Gedanken der Alimentationslehre (s. Anm. 220a) auch hier eine zeitanteilige Gewinnrealisierung erforderlich; insoweit wäre auch hier eine Entscheidung des Großen Senats wünschenswert (s. dazu Anm. 220f).

### j) Pensionsgeschäft

242

**Echtes Pensionsgeschäft:** Bei sog. (entgeltlichen) echten Pensionsgeschäften, die sich dadurch auszeichnen, dass eine Rückübertragung des Pensionsguts (WG) – idR nicht notwendigerweise desselben – auf den Pensionsgeber vereinbart ist (bzw. diesem eine Call-Option eingeräumt ist, s. FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VI. § 246 Rn. 25; KUSTERER, EStB 2003, 148 [150]), ist das Pensionsgut (WG) dem Pensionsgeber zuzurechnen, weil dieser auch für die Zeit

der „Pension“ der wirtschaftliche Eigentümer des Pensionsguts bleibt. Steht der Sicherungszweck im Vordergrund gilt dies unwidersprochen.

► *Keine Rspr.*: Die Rspr. hat sich zur Frage der Zurechnung des Pensionsguts nicht ausdrücklich geäußert (s. dazu BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272; v. 23.11.1983 – I R 147/78, BStBl. II 1984, 217; beide Urteile beziehen sich auf die Zuordnung der laufenden Erträge daraus).

► *Auffassung von FinVerw. und hM im Schrifttum*: Der vorstehenden Auffassung folgt grundsätzlich auch die FinVerw. und die hM im Schrifttum. Dies wird in Anlehnung an den Rechtsgedanken des § 39 AO („wirtschaftliches Eigentum“; zum Verhältnis von § 39 AO und GoB s. BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 280; SCHMIDT/STOLL, DStR 2001, 2137 [2142 f. mwN]) begründet.

BMF v. 3.4.1990, DStR 1990, 713 ff.; OFD Frankf., v. 15.3.1995, BB 1995, 1081; KROPFF, ZGR 1993, 41 (52); BÖCKING/OLDENBURGER in MünchKomm. HGB, 2001, § 340b Rn. 20; KROPFF, ZGR 1993, 41 (53); SCHMIDT/STOLL, DStR 2001, 2137 (2142 f.); HÄUSELMANN, BB 2000, 1282 (1287 ff.); STOBBE, BB 1990, 518 (524); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI, § 5 Rn. 270 „Pensionsgeschäfte“, „Wertpapier-Leihgeschäfte“, der eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums aus der rechtsformspezifischen Norm des § 340b HGB ableitet; zum Halbeinkünfteverfahren und zu Pensionsgeschäften s. HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331 (335).

▷ *Sicherungszweck steht nicht im Vordergrund*: Steht bei einem echten Pensionsgeschäft nicht der Sicherungszweck im Vordergrund, sondern bilanzpolitische Erwägungen, so sollte der Gegenstand stl. – zumindest bis zum Inkraft-Treten des § 340b Abs. 4 HGB – dem Pensionsnehmer bilanziell zuzuordnen sei.

Dazu KIRCHHOF/CREZELIUS VII, § 4 Rn. 82; CREZELIUS, ZGR 1987, 1 (22); DÖLLERER, ZGR 1984, 629 f.; MATHIAK, StuW 1983, 262 f.; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 330; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI, § 5 Rn. 270 „Pensionsgeschäfte“, „Wertpapier-Leihgeschäfte“.

▷ *Einheitliches Geschäft; keine Realisierung durch zeitweise Weggabe*: Das (echte) Pensionsgeschäft ist als einheitliches Geschäft zu sehen, dem regelmäßig der Sicherungszweck und gerade nicht die Idee eines sog. Absatzgeschäfts zugrunde liegt. Aus der (zeitweisen) Weggabe und dem späteren Rückerhalt kann keine Realisierung geschlossen werden, da das Geschäft erfolgsneutral ist; auch die Rücknahmeverpflichtung des Pensionsgebers steht der Annahme einer Gewinnrealisierung nicht entgegen.

SCHMIDT/STOLL, DStR 2001, 2137 (2144); HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331 (335); KROPFF, ZGR 1993, 41 (56); MEYER-SIEVERS, WPg. 1988, 291 (295 f.); FORSTER/GROSS in Festschr. Scholz, 1985, 51 (66).

► *Stellungnahme*: UE ist die Zurechnung beim echten Pensionsgeschäft entsprechend § 340b Abs. 4 HGB abzuleiten.

**Unechte Pensionsgeschäfte**: Bei sog. unechten Pensionsgeschäften, bei denen der Pensionsgeber keinen Rückübertragungsanspruch hat, allenfalls der Pensionsnehmer verlangen kann, dass der Pensionsgeber das Pensionsgut (WG) zurücknimmt (dem Pensionsnehmer kommt eine Put-Option zu, s. FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VI, § 246 Rn. 26; KUSTERER, EStB 2003, 148 [150]), soll nach Auffassung des BFH (v. 23.11.1983 – I R 147/78, BStBl. II 1984, 217; v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272), das zu den Erträgen bei echten Pensionsgeschäften Gesagte gelten.

**Ausschließliche bilanzielle Zurechnung beim Pensionsnehmer**: Beim unechten Pensionsgeschäft ist das Pensionsgut dem Pensionsnehmer zuzurechnen.

ADS VI. § 246 HGB Rn. 344; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 155; KIRCHHOF/CREZELIUS VII. § 4 Rn. 82; BÖCKING/OLDENBURGER in MünchKomm. HGB, 2001, § 340b Rn. 32, 39 f.; s. auch KROPFF, ZGR 1993, 41 (56); MEYER-SIEVERS, WPg. 1988, 291 (296).

#### k) Nicht-vertypertes Dauerschuldverhältnis

243

**Abgrenzung zu vertyperten Dauerschuldverhältnissen:** Bei nicht vertyperten Dauerschuldverhältnissen, besser Verträgen auf fortgesetzte Lieferung, wie zB Sukzessivlieferungsverträgen, Wiederkehrschuldverhältnissen und sog. Teillieferungsverträgen, ist nach der zivilrechtl. Struktur zu differenzieren. Die Dauerhaftigkeit der Leistungsanspannung ergibt sich bei diesen auf fortgesetzte Leistung (Lieferung) ausgerichteten Vertragsverhältnissen aus der vertraglichen Vereinbarung, wohingegen bei Dauerschuldverhältnissen i.e.S. (auch „vertypete Dauerschuldverhältnisse“) sich die Dauerhaftigkeit aus der Leistung unmittelbar ergibt.

**Sukzessivlieferungsverträge:** Sukzessivlieferungsverträge (terminologisch der Oberbegriff für Raten- oder Dauerlieferungsverträge) sind dadurch gekennzeichnet, dass die auf einheitlicher vertraglicher Grundlage beruhenden Einzelleistungen (nach hM keine Teilleistungen i.Sd. § 266 BGB) das repräsentieren, was der Schuldner zum Zeitpunkt der Erbringung dieser Einzelleistung(en) schuldet.

**Wiederkehrschuldverhältnisse:** Bei Wiederkehrschuldverhältnissen, die auf einem Rahmenvertrag beruhen und bei denen auf Verlangen des Leistungsgläubigers einzelne Verträge über Einzelleistungen geschlossen werden, erfolgt die Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Erbringung der jeweils (geschuldeten) Einzelleistung (ebenso BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904).

**Zinserträge** aus festverzinslichen Wertpapieren und Forderungen werden pro rata temporis mit deren Entstehung realisiert.

ADS VI. § 252 HGB Rn. 82, 5. Spiegelstr.; SELCHERT in KÜTING/WEBER V. § 252 HGB Rn. 107). Als Zinsertrag gilt in diesem Zusammenhang auch ein (bei Auszahlung) einbehaltenes Disagio (SELCHERT in KÜTING/WEBER V. § 252 HGB Rn. 107; SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 362 ff.

Einstweilen frei.

244

### 4. Ertragsrealisation im Zusammenhang mit nicht-gegenseitigen Rechtsverhältnissen

#### a) Allgemeines

245

**Bilanzielle Berücksichtigung konkretisierter, gesicherter Ansprüche:** Bei nicht gegenseitigen oder gesetzlichen Rechtsverhältnissen (s. Anm. 222; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 250; KSM/KEMPERMANN § 5 Rn. B 83; ADS VI. § 252 Rn. 84) sind die jeweiligen Ansprüche (Rechte) bzw. Forderungen dann aktivisch in der Bilanz zu berücksichtigen, wenn der Anspruch nach den Verhältnissen des Einzelfalles als rechtl. gesichert erscheint (FEDERMANN, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 11. Aufl. 2000, 166, unter Berufung auf EuGH v. 27.6.1996 – Rs. C-234/94 [Tomberger], DStR 1996, 1093; BGH v. 12.1.1998 – II ZR 82/93, DB 1998, 567).

**Forderung als Wirtschaftsgut:** Dies ist dann der Fall, wenn der aus dem Rechtsverhältnis resultierende (Vermögens-)Vorteil wirtschaftlich nutzbar ist und diesem ein gegenwärtiger Wert innewohnt (BFH v. 9.2.1978 – IV R 201/74, BStBl. II 1978, 370). Anders – mit den Worten des BGH (v. 12.1.1998 – II ZR 82/93, DB 1998, 567) – ausgedrückt: es ist maßgebend, ob sich die Forderung

so weit konkretisieren lässt, dass sich diese wirtschaftlich als Vermögensgegenstand einordnen lässt und somit zu einer Mehrung des Vermögens führt (so auch SCHULZE-OSTERLOH, ZGR 1/1977, 104 [106 mwN]), und nicht, wann die Forderung fällig ist (s. Anm. 220).

**Ertragsrealisierungszeitpunkt bei nicht-gegenseitigen Verträgen:** In diesen Fällen muss der Anspruch (dh. die Forderung bzw. das Recht) nach den Umständen des Einzelfalls als sicher erscheinen (s. näher Anm. 220). In Anknüpfung an den in Anm. 232 formulierten und allgemein anerkannten Grundsatz, dass Ertragsrealisation eine „quasi sichere“ Vermögensmehrung erfordert, ist die bilanzielle Berücksichtigung von Ansprüchen, denen kein Umsatzgeschäft zugrunde liegt, grundsätzlich dann möglich und geboten, wenn die aus dem Anspruch bzw. Recht folgenden Forderungen hinreichend rechtl. konkretisiert sind (s. Anm. 220 und SCHULZE-OSTERLOH, ZGR 1977, 104 [106 f. mwN]; WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 93, E 94).

#### 246 b) Teilnahme an der Gewinnbeteiligung einer Kapitalgesellschaft

**Gewinnbeteiligung an Kapitalgesellschaften mit Ausschüttungsbeschluss realisiert:** Ansprüche aus Gewinnbeteiligungen an KapGes. sind grundsätzlich zu dem Zeitpunkt realisiert und zu aktivieren, zu dem die Gewinnausschüttung beschlossen ist, denn erst mit dem Gewinnausschüttungsbeschluss wird ein für die Aktionäre bzw. Gesellschafter rechtl. durchsetzbarer Anspruch geschaffen.

BGH v. 12.1.1998 – II ZR 82/93, DB 1998, 568; BFH v. 12.5.1993 – XI R 1/93, BStBl. II 1993, 786; v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714; v. 21.5.1986 – I R 190/81, BStBl. II 1986, 815; v. 12.4.1984 – IV R 112/81, BStBl. II 1984, 554; v. 6.12.1978 – I R 35/78, BStBl. II 1979, 262; KSM/KEMPERMANN, § 5 Rn. B 83.

Zur Frage der Aktivierung des Gewinns im Zeitpunkt der Feststellung des Gewinns in den sog. Mutter-/Tochter-Konstellationen s. weitergehend Anm. 334.

**Gewinnabführungsvertrag:** Bei Gewinnabführungsverträgen ist eine Realisierung des Anspruchs aus dem Gewinnabführungsvertrag der berechtigten Gesellschaft dann gegeben, wenn der Jahresabschluss der verpflichteten Gesellschaft aufgestellt ist (ADS VI. § 252 HGB Rn. 82, 7. Spiegelstr.; aA CLAUSSEN in Kölner Komm., § 157 AktG Rn. 34). Der Gewinn der Untergesellschaft (verpflichteten Gesellschaft) ist auf Grund der Gewinnabführungsvereinbarung zum Stichtag für die Obergesellschaft bereits zu diesem Zeitpunkt begründet, dh. für diese als sicher anzusehen (WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 165; FÖRSCHLE in Beck-BilKomm. VI. § 277 Rn. 17). Zur phasengleichen Bilanzierung s. § 277 Abs. 4 HGB.

#### 246a c) Teilnahme am Gewinn einer Personengesellschaft

**Grundsätzlich mit Ablauf des Geschäftsjahres realisiert:** Ansprüche aus Beteiligungen an PersGes. hat der berechtigte Gesellschafter grundsätzlich mit Ablauf des Geschäftsjahres der PersGes. realisiert. Nach § 120 Abs. 2 (iVm. § 167 Abs. 1) HGB steht dem Gesellschafter der Gewinn unmittelbar zu.

**Ausnahme(n):** Eine Ausnahme ist dann zu machen, wenn im Gesellschaftsvertrag anderes geregelt ist. Gleiches gilt, wenn die Gesellschafter einen Beschluss dahin fassen, dass hinsichtlich der Gewinnverwendung ein Mehrheitsbeschluss erforderlich ist. In diesen Fällen sei hinsichtlich des Gewinnanteils – auch mit Ablauf des Geschäftsjahres der Gesellschaft – „den einzelnen Gesellschaftern die Verfügungsgewalt entzogen“ (BGH v. 3.11.1975 – II ZR 67/73, BGHZ 65, 230; SELCHERT in KÜTING/WEBER V. § 252 Rn. 109; IdW RS HFA 18 [Stand: 6.9.2006]).

**Steuerbilanz:** Für die StBil. hat dies keine Konsequenzen, denn PersGes. sind transparent, dh. den Mitunternehmern wird der Gewinn (Verlust) unabhängig davon, ob die gewinnrelevanten Geschäftsvorfälle tatbestandlich bereits erfüllt sind und wann die Gutschrift auf dem Gesellschafterkonto erfolgt, am Ende des entsprechenden Wj. zugerechnet (s. § 15 Anm. 489 mwN; aA BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 493).

**d) Anspruch auf Rückgewähr der Gesellschaft gegen einen Gesellschafter** 246b

Bei einem Rückgewähranspruch (der Gesellschaft gegen einen Gesellschafter), der auf einer handelsrechtl. vGA basiert, ist dieser dann zu aktivieren, wenn die Gesellschaft vom Bestehen des Anspruchs Kenntnis genommen hat (WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 94, 2. Spiegelstr.; BFH v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl. II 1984, 723 [725]).

**e) „Einlageersetzende Forderung“** 246c

Sog. einlageersetzende Forderungen (zB § 9 Abs. 1 GmbHG: Differenzhaftung; § 31 GmbHG: Vorbelastungshaftung) sind zum Zeitpunkt der Kenntnis des Gesellschafters über die Umstände, die den (jeweiligen) Anspruch begründen, als bilanziell hinreichend konkretisiert anzusehen (WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 94, 4. Spiegelstr.).

**f) Bonus mit Erreichen des Umsatzziels realisiert** 246d

Boni sind in dem Zeitpunkt bilanziell zu berücksichtigen, zu dem das im Vorhinein festgelegte Umsatzziel, auf dem der Bonus-Anspruch basiert, erreicht wurde (WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 94, 3. Spiegelstr.).

Bei umsatzabhängigen Boni über mehrere Perioden (zB Verkauf von 1000 Stück in zwei Jahren oder der Einräumung von Rabatten bei Abnahme von 10 Stück) ist der Bonus bzw. der Rabatt als sog. Erlösminderung einzuordnen, und beim Verkäufer (Hersteller) ist dies mit einer Rückstellung abzubilden, sobald die Erreichung des Ziels sicher oder hinreichend wahrscheinlich erscheint.

**5. Höhe der Gewinnrealisierung** 247

**Erfolgsneutralität von Herstellungs- und Beschaffungsvorgängen:** Durch das Realisationsprinzip soll die im Grundsatz verfolgte Erfolgsneutralität von Beschaffungs- und Herstellungsvorgängen sichergestellt werden (so zuletzt BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, FR 2001, 897 [899]; zum Konzept der Erfolgsneutralität s. § 6 Anm. 279, 287; HERZIG in Festschr. L. Schmidt, 1993, 209 [212]; BAETGE, Bilanzen, 8. Aufl. 2005, 185; s. auch Anm. 230). Dies wird grundsätzlich dadurch erreicht, dass die zur Beschaffung bzw. zur Herstellung eines WG erfolgten Aufwendungen durch die Aktivierung des erworbenen bzw. hergestellten WG zu AHK bewertet und so „neutralisiert“ werden (KSM/WERNDL, § 6 Rn. A 77 spricht auch von „Umorganisation des Betriebsvermögens“). Erst mit der Bestätigung am Markt findet auch der Gewinn Eingang in die Bilanz. Mit Realisierung wird nicht mehr die am Markt umgesetzte (Primär-)Leistung (WG) – zu AHK – bilanziell erfasst, sondern die dafür realisierte höhere Gegenleistung (die ja auch Gewinnanteile einschließt) als Ertrag berücksichtigt, dh. der Veräußerer weist statt der gelieferten (Kauf-)Sache die Gegenleistung in Form der (Kaufpreis-)Forderung, einschließlich seiner Gewinnmarge bilanziell aus (Aktivierung).

## 6. Ausnahmen vom Realisationsprinzip

### 248 a) Echte Ausnahmen

Neben dem Gewinnausweis außerhalb des Realisationsprinzips, dh. Gewinnrealisierung ohne Umsatzakt (s. Anm. 262 ff.) kennt das Steuerrecht auch echte Durchbrechungen des Realisationsprinzips. Diese sehen vor, dass stille Reserven strechtl. nicht erfasst werden, obwohl eine Übertragung (zB aufgrund einer Veräußerung), dh. eine Gewinnrealisierung, gegeben ist.

### 249 b) Übertragung stiller Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter nach § 6b

**Übertragung stiller Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter:** § 6b sieht die Möglichkeit vor, stille Reserven eines ausgeschiedenen WG auf angeschaffte oder hergestellte ErsatzWG zu übertragen bzw. eine Rücklage (in Höhe der Differenz zwischen dem tatsächlichen Wert [Veräußerungserlös] und dem Buchwert) zu bilden (s. BFH v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282; v. 5.6.1997 – III R 218/94, BFH/NV 1997, 754), womit die Besteuerung der stillen Reserven aufgehoben wird (s. BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289). Zur Europarechtskonformität s. SCHNITGER, BB 2004, 804 ff.

### 250 c) Ersatzbeschaffungsrücklage

**R 6.6 EStR:** Die durch die Rspr. des BFH (zB BFH v. 14.10.1999 – IV R 15/99, BStBl. II 2001, 130; v. 4.2.1999 – IV R 57/97, BStBl. II 1999, 602) erarbeiteten und entwickelten Grundsätze im Zusammenhang mit dem (nicht auf willentlichem [Veräußerungs-] Akt bzw. zu entschädigendem unfreiwilligen) Ausscheiden von WG aus dem BV haben als „Ersatzbeschaffungsrücklage“ Eingang in R 6.6 EStR (vormals R 35 EStR) gefunden; § 6b bleibt davon unberührt.

### 251 d) Unentgeltliche Betriebsübertragung (§ 6 Abs. 3)

**Buchwertverknüpfung; keine Aufdeckung stiller Reserven:** Bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Anteils eines Mitunternehmers oder Teilanteils eines Mitunternehmers an einem Betrieb schreibt § 6 Abs. 3 die Buchwertverknüpfung vor, an die der Rechtsnachfolger gebunden ist, während dies beim bisherigen Inhaber nicht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven führt. Weitergehend s. Anm. 1330–1419; zu § 6 Abs. 5 s. § 6 Anm. 1440–1474.

## III. Verlustausweis nach dem Imparitätsprinzip

**Schrifttum:** WOERNER, Grundsatzfragen zur Bilanzierung schwebender Geschäfte, FR 1984, 489; GROH, Verbindlichkeitsrückstellung und Verlustrückstellung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede, BB 1988, 27; BAETGE, Zur Frage der Reichweite des Passivierungsgrundsatzes, in Festschr. Forster, Düsseldorf 1992, 27; DÖLLERER, Handelsrechtliche Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, in Festschr. F. Klein, Köln 1994, 699; KÄMPFER, Zum Ansatz von Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB, in Festschr. Moxter, Düsseldorf 1994, 257; KESSLER, Verabschiedet sich der Bundesfinanzhof vom Imparitätsprinzip?, DStR 1994, 1289; WEBER-GRELLET, Maßgeblichkeitsschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz, DB 1994, 288; COSTEDE, Gewinn und Gewinnrealisierung im Einkommensteuerrecht, StuW 1996, 19; BÜCHELE, Der Apotheker-Fall – Beschluss des Großen Senats v. 23.6.1997, DB 1997, 2448; FÜGER/RIEGER, Das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform – rückwirkende Änderungen im EStG, KStG und UmwStG, DStR 1997, 1427; GOSCH, Zum Kompensationsbereich bei der Drohverlustrückstellung, StBp. 1997, 328; GREFE, Bilanz-(steuer-)rechtliche Aspekte des Verbots von

Drohverlustrückstellungen, BB 1997, 2635; HERZIG/RIECK, Saldierungsbereich bei Drohverlustrückstellungen im Gefolge der Apothekerentscheidung, DB 1997, 1881; HOFFMANN, Anmerkungen zum bilanzrechtlichen Teil des Steuerreformgesetzes 1998, BB 1997, 1195; KÜTING/KESSLER, Rückstellungsbildung nach der Entscheidung im „Apotheker-Fall“, DStR 1997, 1665; MOXTER, Zur Abgrenzung von Verbindlichkeitsrückstellungen und (künftig grundsätzlich unzulässigen) Verlustrückstellungen, DB 1997, 1477; OSER, Zum Saldierungsbereich bei Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Dauerschuldverhältnissen, BB 1997, 2367; WEBER-GRELLET, Der Apotheker-Fall – Anmerkungen und Konsequenzen zum Beschluss des Großen Senats v. 23.6.1997, DB 1997, 2233; DORALT, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, DB 1998, 1357; ECKSTEIN/FUHRMANN, Steuerliche Nichtanerkennung von Drohverlustrückstellungen – Abgrenzung zu anderen Rückstellungen, DB 1998, 530; HERZIG/RIECK, Die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften im Steuerrecht – Übungsfragen und Grundsätzliches, BB 1998, 311; KÜTING/KESSLER, Zur geplanten Reform des bilanzsteuerlichen Rückstellungsrechts nach dem Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, DStR 1998, 1937; MOXTER, Künftige Verluste in der Handels- und Steuerbilanz, DStR 1998, 509; NAUMANN, Steuerliche Nichtanerkennung von Drohverlustrückstellungen – Abgrenzung zu anderen Rückstellungen, DB 1998, 529; HOFFMANN, Die vermeintliche Verlustantizipation als Mutter des Verbots von Teilwertabschreibungen, DStR 1999, 1545; SIEGEL, Rückstellungen, Teilwertabschreibungen und Maßgeblichkeitsprinzip, StuB 1999, 195; PILTZ, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1999/2000, 221; ARNDT/WIESBROCK, Der unbestimmte Rechtsbegriff „Verlustrückstellung“ und die Notwendigkeit einer verfassungskonformen Auslegung, DStR 2000, 718; MOXTER, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003; WULF/PETZOLD, Bilanzierung von Leasing-Rücknahmeverpflichtungen in der Automobilbranche, DStR 2004, 2116; s. auch das Schrifttum vor Anm. 221, 221a.

## 1. Allgemeines

252

**Imparitätsprinzip, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Kodifizierung:** Wie schon in Anm. 231 für das Realisationsprinzip dargelegt, findet auch das Imparitätsprinzip als ungeschriebener GoB nach allgemeiner Auffassung für den Bilanzansatz (per se) Anwendung. Durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz (v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2355) hat es als Bewertungsvorschrift Eingang in das geschriebene Recht gefunden (s. Anm. 221).

**Einschränkung des Realisationsprinzips:** Das Imparitätsprinzip schränkt das Realisationsprinzip im Hinblick auf Wertminderungen ein. Verluste und Risiken sind – anders als Wertsteigerungen – nicht erst mit deren Realisierung auszuweisen, sondern bereits wenn und soweit diese vorhersehbar und zum Abschlussstichtag verursacht sind. Nach allg. Ansicht hat das Imparitätsprinzip eine Antizipation zukünftiger, nicht entstandener Verluste zum Gegenstand. Näher besehen, dh. bei genauerer Differenzierung der Begrifflichkeiten Vermögensminderung und Vermögensabgang wird jedoch deutlich, dass es im Rahmen des Imparitätsprinzips eigentlich nicht um eine (geschätzte) Vorwegnahme etwaiger Verluste, sondern um deren zeitnähere Berücksichtigung geht. Denn unternehmerische Tätigkeit führt zu einem Verbrauch von WG/Arbeitsleistung, der sofort, dh. noch vor dem Absatz des Produkts/der Dienstleistung, zu einer Vermögensminderung führt.

## 2. Bilanzielle Abbildung von Risiken und Verlusten

253

Nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB sind sowohl eingetretene als auch zu erwartende Risiken und Verluste bilanziell abzubilden.

Das Imparitätsprinzip verlangt bei einem zu erwartenden Verlust im Zusammenhang mit konkreten Vermögensgegenständen oder Schuldpositionen, dass Aktivposten abzuwerten bzw. die Passivposten aufzuwerten sind. Der bei einem

zu erwartenden Verlust aus einem schwebenden Geschäft bestehende Verpflichtungsüberschuss ist in der HBil. zu passivieren, dh. eine Rückstellung ist zu bilden; nach geltendem Recht (Abs. 4a) bleibt diese jedoch in der StBil. ohne Berücksichtigung.

Dies ist der Fall, wenn Verluste bzw. Risiken eingetreten sind (BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; v. 16.11.1982 – VIII R 95/81, BStBl. II 1983, 361), dh. entstandene Aufwendungen (in der GuV) bzw. Vermögensminderungen (in der Bilanz), die indessen nicht notwendigerweise durch Umsatzakt realisiert (verwirklicht) sind (unbeschadet einer etwaigen Vorhersehbarkeit, s. TIEDCHEN in MünchKomm. AktG, § 252 HGB Rn. 56). Somit sind Vermögensminderungen bzw. Aufwendungen dann entstanden, wenn diese hinreichend konkret und wahrscheinlich sind.

S. Anm. 221; BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479; v. 16.11.1982 – VIII R 95/81, BStBl. II 1983, 361 (363); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 253; WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 212; KLEINDIEK in HGB-Bilanz, 1. Teilbd., 2002, § 252 Rn. 34, ADS VI. § 252 HGB Rn. 92; TIEDCHEN in MünchKomm. AktG, § 252 HGB Rn. 55; s. auch BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681.

Der Tatbestand, der der entstandenen, aber noch nicht realisierten Aufwendung bzw. Vermögensminderung zugrunde liegt, muss im Zeitpunkt des Bilanzstichtags (bereits) eingetreten sein. Die bloße Erwartung eines Verlusts in einem konkreten Fall ist aber nicht hinreichend.

S. BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479; v. 16.11.1982 – VIII R 95/81, BStBl. II 1983, 361 (363); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 254; WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 212; WINKELJOHANN/GEISLER in Beck-BilKomm. VI. § 252 Rn. 35; BEISSE in Festschr. Moxter, 1994, 3 (19 mwN); COSTEDE, StuW 1996, 19; MOXTER, DStR 1998, 509; s. auch BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681; BEINE, BB 1995, 2415 (2418); s. auch SCHULZE-OSTERLOH, DStJG 23 (2000), 67 (72 f.).

§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB schließt auch vorhersehbare (iSd. oa. Wahrscheinlichkeit) Verluste und Risiken ein, die auf Tatsachen basieren, die vor dem Bilanzstichtag eingetreten, dh. verursacht sind, aber erst nach diesem Zeitpunkt Auswirkungen auf die Bewertung zeitigen (WINKELJOHANN/GEISLER in Beck-BilKomm. VI. § 252 Rn. 35; TIEDCHEN in MünchKomm. AktG, § 252 HGB Rn. 55), zB wenn aus einem schwebenden Geschäft ein Verpflichtungsüberschuss droht.

S. auch TIEDCHEN in MünchKomm. AktG, § 252 HGB Rn. 55; GROH, DB 1999, 978 (980); aA HENNRICHS, DStJG 24 (2001), 301 (319); KÜTING/KESSLER, DStR 1998, 1937 (1940); KESSLER, DStR 1994, 1289 (1294).

Des Weiteren sind vorhersehbare Risiken und Verluste zu berücksichtigen, die auf Tatsachen basieren, die bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bekannt werden, jedoch vor dem Bilanzierungszeitpunkt (-stichtag) ihre Ursache haben (s. WINKELJOHANN/GEISLER in Beck-BilKomm. VI. § 252 Rn. 35) – sog. Wertaufhellung.

### 3. Imparitätsprinzip im Steuerbilanzrecht

#### 254 a) Imparitätsprinzip und seine besonderen Ausprägungen und Konkretisierungen

**Imparitätsprinzip und Steuerbilanz:** Für das Steuerbilanzrecht gilt das Imparitätsprinzip auf Grund des Maßgeblichkeitsprinzips gleichfalls (zur verfassungsrechtl. Rechtfertigung im Steuerbilanzrecht s. SCHLOTTER, FR 2007, 951 [962 ff.])

mwN), wobei die besonderen stl. Ansatz- und Bewertungsvorbehalte, wie zB Abs. 4a (Rückstellungsverbot für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften), § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 (Beschränkung der Teilwertabschreibung), § 6 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a (abweichende, besondere Bewertungsregelungen bei Rückstellungen), zu berücksichtigen sind und die Wirkung(en) des Imparitätsprinzips einschränken. Erfolgt die strechtl. Gewinnermittlung nach BV-Vergleichsrechnung, findet das Imparitätsprinzip korrespondierend seine Berücksichtigung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB).

**Ausprägungen und Konkretisierungen des Imparitätsprinzips** (s. Anm. 221) sind:

- ▷ *Verlustrückstellungen*, dh. Rückstellungen bei ungewissen Verbindlichkeiten (s. BFH v. 11.10.1973 – VIII R 1/69, BStBl. II 1974, 90; v. 26.4.1989 – I R 147/84, BStBl. II 1991, 213; v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158; v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891; v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592), bei Bestehen oder hinreichender Wahrscheinlichkeit einer Verbindlichkeit, Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. (BFH v. 2.10.1992 – III R 54/91, BStBl. II 1993, 153; v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406) oder drohenden Verlusten aus schwebenden Geschäften, § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB,
- ▷ das sog. strenge Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB) beim Umlaufvermögen sowie
- ▷ das sog. gemilderte Niederstwertprinzip beim Anlagevermögen (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB).

Vgl. auch BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 253; WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 210; WINKELJOHANN/GEISSLER in Beck-BilKomm. VI. § 252 Rn. 35; GROH, DB 1999, 978; aA KESSLER, DStR 1994, 1289 [1294]; s. auch WEBER-GRELLET, DB 1994, 288 zum Prinzip der Vorsicht und Steuerbilanzrecht.

## b) Verlustrückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

255

**Verlustrückstellung im Handelsrecht:** Verlustrückstellungen iSd. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften stellen einen Unterfall zu Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten dar.

BFH v. 16.11.1982 – VIII R 95/81, BStBl. II 1983, 361 (363); v. 19.7.1983 – VIII R 160/79, BStBl. II 1984, 56 (58); HOYOS/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 249 Rn. 52; aA GROH, BB 1988, 27 ff.; s. BAETGE in Festschr. Forster, 1992, 27 ff.; KÄMPFER in Festschr. Moxter, 1994, 257 ff.; DÖLLERER in Festschr. F. Klein, 1994, 699 ff.; KIRCHHOF/CREZELIUS VII. § 5 Rn. 124.

Diese sind handelsrechtl. dann anzusetzen, wenn ein drohender Verlust in Form eines Verpflichtungsüberschusses aus einem auf einmaligen Leistungsaustausch bzw. auf fortdauernde Leistungsanspannung (sog. Dauerschuldverhältnis im weiteren Sinne), auf Sach- oder Dienstleistung gerichteten Schuldverhältnisses vorliegt (vgl. WP-Handbuch 2006, Bd. 1 Rn. 99–102; HOYOS/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 249 Rn. 52 f.; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 453; WOERNER, FR 1984, 490; s. auch Anm. 296; s. auch BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735).

**Steuerbilanz und Verlustrückstellung:** Mit der Einführung des Abs. 4a (als *lex specialis* zu Abs. 1 Satz 1 und § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) im Zuge des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 sind Drohverlustrückstellungen seit dem VZ 1997 für die StBil. ausgeschlossen.

Vgl. BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 15, 255, 883a; HOYOS/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 249 Rn. 1, 14, 51; HENNRICHS in DStJG 24 (2001), 301 (320); WEBER-GRELLET, DB 1997, 2233; STOBBE, FR 1997, 361 (363); zur Abgrenzung zu Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten bei Erfüllungsrückstand s. Anm. 296.

### 256 c) Niederstwertprinzip

**Handelsrechtliches Niederstwertprinzip:** Als Konkretisierung des Imparitätsprinzips zielt das Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 2 und 3 HGB) auf den Gläubigerschutz. Darüber hinaus ist es jedoch auch verlustbegrenzend, da für den Fall, dass die erwarteten Verluste nicht eintreten bzw. eine Werterhöhung eintritt, ein Gebot zur Zuschreibung (s. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Abs. 1 Nr. 2 Satz 3; s. § 6 Anm. 243, 625) besteht. Diese Zuschreibungspflicht findet ihre Grenze in den fortgeschriebenen Buchwerten (s. weitergehend HOYOS/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 Rn. 507–509; WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 225 f.).

► *Strenges Niederstwertprinzip im Umlaufvermögen:* Das sog. strenge Niederstwertprinzip im Umlaufvermögen, § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB, das rechtsformunabhängig und zwingend ist, antizipiert sog. Abgangsverluste gegenüber den AHK. Der niedrigere Wert resultiert aus dem – zum Abschlussstichtag gegebenen – Markt- oder Börsenpreis. Sollte ein solcher nicht vorhanden sein, ist handelsrechtl. der sog. beizulegende Wert (§ 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB) anzusetzen (vgl. HOYOS/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 Rn. 510–531; WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 227, 229 f. [„verlustfreie Bewertung“]; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 255).

► *Gemildertes Niederstwertprinzip im Anlagevermögen:* Das sog. gemilderte Niederstwertprinzip bei Gegenständen des Anlagevermögens, § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB, gebietet nur für dauernde Wertminderungen eine rechtsformunabhängige Pflicht zur Abschreibung. Bei vorübergehenden Wertminderungen besteht ein handelsrechtl. Abschreibungsverbot bei KapGes. für immaterielle Gegenstände und Sachanlagen (nicht jedoch bei Finanzanlagen, § 279 Abs. 1 Satz 2 HGB, s. HOYOS/SCHRAMM/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 Rn. 280, 295; s. auch § 6 Anm. 53), ein Wahlrecht hingegen bei Kaufleuten, die eine Bilanz aufstellen.

**Geltung des Niederstwertprinzips in der Steuerbilanz:** Das Niederstwertprinzip gilt über § 5 Abs. 1 insoweit auch für die StBil., als § 6 Abs. 1 Nr. 2 (sog. Teilwertvermutung) einen anderen – für steuerbilanzielle Zweck gebotenen – Ansatz vorschreibt (s. auch HOYOS/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 Rn. 507, 532 ff.). Das strenge Niederstwertprinzip wird stl. allerdings insoweit eingeschränkt, als es nur noch bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung gilt. Eine Teilwertabschreibung ist also bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen (seit VZ 1999) nicht mehr zulässig. Insoweit kann es – insbes. beim Umlaufvermögen – zu zwingenden Differenzen zwischen Hbil. und StBil. kommen (s. dazu ausführlich § 6 Anm. 562 mwN). Weitere Differenzen sind uU aufgrund der unterschiedlichen Wertkonzeptionen (beizulegender Wert und Teilwert) erforderlich (s. § 6 Anm. 618–621).

**Teilwertabschreibung und Verlustrückstellungen als Ausfluss des Imparitätsprinzips:** Technisch erfolgt der (steuer-)bilanzielle Verlustausweis zum einen durch Teilwertabschreibungen, die eine originär steuerbilanzrechtl. Regelung darstellen, auf WG des Anlage- und Umlaufvermögens, zum anderen durch die Bildung von Rückstellungen als Vorgang der Gewinnermittlung, die dem Handelsrecht entstammt und für das Steuerrecht aufgrund des Grundsatzes der Maßgeblichkeit (§ 249 Abs. 1 HGB iVm. § 5 Abs. 1 Satz 1) gilt.

Prinzipiell sind (Verlust-)Rückstellung und Teilwertabschreibung auf dasselbe Ziel ausgerichtet (GROH, DB 1999, 978 [981]), nämlich auf die Ermittlung des ausschüttungs- und bestuerungsfähigen Gewinns (s. § 6 Anm. 559).

Mit der Teilwertabschreibung werden Verluste, die das Vermögen bereits gegenwärtig tangieren, vorweggenommen. Sie mindern den durch Vermögensvergleich ermittelten Gewinn (s. auch GROH, DB 1999, 978 [981]). Mit der Verlustrückstellung wird ein – zum Bilanzstichtag verursachter – Verpflichtungsüberschuss eines eingegangenen (schwebenden) Geschäfts berücksichtigt (s. § 6 Anm. 559).

Einstweilen frei.

257

#### IV. Gewinnausweis bei langfristiger Fertigung

**Schrifttum:** CLEMM, Grundprobleme der Gewinn- und Verlustrealisation bei langfristiger Auftragsfertigung und langfristiger Vermietung, DStJG 4 (1981), 117; CREZELIUS, Das Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, ZGR 1987, 1; DÖLLERER, Handelsbilanz und Steuerbilanz nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, BB 1987, Beil. 12, 13; STEWIG, Bilanzierung bei langfristiger Auftragsfertigung, BB 1990, 100; SCHMID/WALTER, Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung in Handels- und Steuerbilanz, DB 1994, 2353; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düss. 1997; BEISSE, Wandlungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, Köln 1997, 385; BEISSE, Normqualität und Normstruktur von Bilanzvorschriften und Standards, BB 1999, 2180; HERZIG, Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, WPg. 2000, 104; HAHNE, Kompensatorische Bewertung in der Steuerbilanz, BB 2003, 1943; CHRISTIANSEN, Zum Grundsatz der Einzelbewertung – insbesondere zur Bildung so genannter Bewertungseinheiten, DStR 2003, 264.

##### 1. Definition und Bedeutung

**Realisierung bei langfristiger Fertigung:** Die bilanzielle Behandlung von Erträgen aus einer langfristigen Fertigung bzw. langfristigen Leistungserstellung, die über den Zeitraum eines Geschäftsjahrs hinausgeht, wie zB Errichtung von Groß-(technischen) Anlagen, bei Infrastrukturmaßnahmen, Großbauten, Schiffen und Flugzeugen, und denen ein Auftrag – in Form eines Werk-, Kauf- oder auch Dienstvertrags – zugrunde liegt, ist von der Lagerfertigung (Fertigung auf Halde) zu unterscheiden, da deren Ergebnis noch keinen Umsatz darstellt, sondern UV, das zu AHK zu aktivieren ist.

S. ADS VI. § 252 HGB Rn. 86–90; WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. E 96, 2. Spiegelstr.; SELCHERT in KÜTING/WEBER V. § 252 HGB Rn. 110–120; STEWIG, BB 1990, 100 (103); weitere Beispiele bei ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI. § 255 Rn. 457; TIEDCHEN in MünchKomm. AktG, § 252 Rn. 66.

##### 2. Handelsrechtliche Realisation unter bestimmten Bedingungen

###### a) Handelsrechtliche Berücksichtigung

**Anerkennung der Teilgewinnrealisierung im Handelsrecht:** Eine (handels-)rechtl. Berücksichtigung von Erträgen im Zusammenhang mit einem im laufenden Geschäftsjahr noch nicht vollständig abgeschlossenen (und abgerechneten) Fertigungs- bzw. Leistungsauftrag als sog. (Teil-)Gewinnrealisierung – in Abweichung zu den in Anm. 231 ff. dargestellten Grundsätzen des Realisationsprinzips – ist umstritten.

**Auffassung der Rechtsprechung:** Die Rspr. des BFH lässt nicht eindeutig erkennen, ob die Teilgewinnrealisierung im Handelsrecht Anerkennung finden soll.

258

259

Gleichwohl lässt der I. Senat erkennen, daß er die Realisierung von nicht abgerechneten und somit nicht abgenommenen (Teil-)Leistungen als nicht GoB-konform ablehnt (BFH v. 5.5.1976 – I R 121/74, BStBl. II 1976, 541 [543]).

**Auffassungen im Schrifttum:** Der Auffassung der Rspr. folgt eine Meinung im Schrifttum, die eine Gewinnrealisierung für erbrachte – jedoch (noch) nicht abgerechnete, dh. abgenommene – (Teil-)Leistungen im Rahmen langfristiger Fertigung vor dem Hintergrund des Realisationsprinzips und der Vorgabe aus § 255 Abs. 2 HGB ablehnt.

SCHOLZ/CREZELIUS, GmbHG, Bd. I, 9. Aufl. 2000, Anh. § 42a Rn. 130; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 104, 327; SIGLOCH in MICHALSKI, GmbHG, Bd. 2, 2002, Anh. §§ 41–42a Rn. 490–492: wegen Ausschüttungsmöglichkeit nicht GoB-konform.

Eine andere Strömung im Schrifttum erachtet die sog. Teilgewinnrealisierung unter bestimmten Bedingungen (s. Anm. 259b) für zulässig.

ADS VI. § 149 AktG Rn. 70 f., § 252 HGB Rn. 86 ff.; KROPFF, Komm. AktG, § 14 Rn. 87 f.; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 278 ff.; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 11. Aufl. 2000, 166; CLAUSSEN/KORTH in Kölner Komm. AktG, 2. Aufl., § 252 HGB Rn. 30; TIEDCHEN in MünchKomm. AktG, § 252 Rn. 66 f.; MERKT in BAUMBACH/HOPT, HGB, 32. Aufl. 2006, § 252 Rn. 14; NIEHUS/SCHOLZ in MEYER-LANDRUT, GmbHG, 1987, §§ 238–335 HGB Rn. 188 unter Hinweis auf die Entstehungsgeschichte.

#### 259a b) Teilgewinnrealisierung und Generalklausel des „true and fair view“

**Teilgewinnrealisierung und Generalklausel:** Die Frage nach der Zulässigkeit der Teilgewinnrealisierung stellt sich auch vor dem Hintergrund, dass die tatsächlichen, wirtschaftlichen und rechtl. Verhältnisse eines Unternehmens (vgl. § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB, der keine GoB zum Inhalt hat; BEISSE, BB 1999, 2180 [2182]; BEISSE in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, 385 [402]; s. auch HAHNE, BB 2003, 1943 [1945], sondern der Auslegung der GoB dient; s. CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 [265]) mit Abschluss des Geschäftsjahrs zutreffend und klar (§ 243 Abs. 2 HGB) wiedergegeben werden müssen (s. STEWIG, BB 1990, 100 [103]). Dies wäre nicht gegeben, wenn eine Realisierung von Erträgen für bereits im abgelaufenen Geschäftsjahr erbrachte Leistungen, die einen Teil der Gesamtleistung darstellen, erst mit der vollständigen Abwicklung des Auftrags (dh. mit Fertigungsende, Abnahme und Übereignung an den Besteller – s. Anm. 236 zum Werkvertrag) erfolgen könnte (sog. Completed-contract-Methode) bzw. solche Erträge nur dann Berücksichtigung fänden, wenn Teillieferungen bzw. -leistungen vertraglich vereinbart worden sind (so SCHOLZ/CREZELIUS, GmbHG, Bd. I, 9. Aufl. 2000, Anh. § 42a Rn. 130; SELCHERT in KÜTING/WEBER V. § 252 HGB Rn. 113).

#### 259b c) Bedingungen und Voraussetzung für die Anerkennung der Teilgewinnrealisierung

**Kriterien für die Anerkennung der Teilgewinnrealisierung im Handelsrecht:** Die grundsätzliche Anerkennung, bei der Ertragsrealisation vom allgemeinen Grundsatz der Realisation abzuweichen, darf den Blick nicht darauf verstellen, dass die Kriterien für eine zulässige (Teil-)Gewinnrealisierung, dh. die Bedingungen zu einem Abweichen gegeben sein müssen, die aber bislang rechtsicher nicht erarbeitet worden sind.

Nach einer Auffassung im Schrifttum soll in den Fällen der langfristigen Fertigung bzw. Leistungserstellung eine (Teil-)Gewinnrealisierung dann zulässig sein, wenn zum in Anm. 259a Gesagten hinzutritt, dass

- ▷ die Gesamtleistung in abgrenzbare Teilleistungen zerlegt werden kann (SELCHERT in KÜTING/WEBER V. § 252 HGB Rn. 111; ADS VI. § 252 HGB Rn. 88, Nr. 6) und
- ▷ der Ertrag diesen abgrenzbaren Teilleistungen eindeutig zuorden- und zurechenbar ist; dies ist dann der Fall, wenn die Erträge aufgrund von Teilleistungen die Folge der (Teil-)Leistungserbringung sind (SELCHERT in KÜTING/WEBER V. § 252 HGB Rn. 111; SCHMID/WALTER, DB 1994, 2353 [2355]), denn nur der auf die Teilleistung des jeweils in Rede stehenden Geschäftsjahrs entfallende (Teil-)Gewinn darf in diesem Geschäftsjahr als solcher bilanziell berücksichtigt werden (SELCHERT in KÜTING/WEBER V. § 252 HGB Rn. 111 [117 – Maß der Ertragsrealisierung bei nicht vertraglich fixierten Teilleistungen muss sich an innerbetrieblichen tatsächlichen Feststellungen orientieren]; ADS VI. § 252 HGB Rn. 88, Nr. 7),
- ▷ der Gewinn der jeweiligen Teilleistungen (Differenz aus den [Teil-]Erlösen und [Teil-]Aufwendungen) als sicher (im oa. Sinne, s. Anm. 232) anzusehen ist (SELCHERT in KÜTING/WEBER V. § 252 HGB Rn. 112; ADS VI. § 252 HGB Rn. 88, Nr. 4; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 11. Aufl. 2000, 166; SCHMID/WALTER, DB 1994, 2353 [2355]), wobei fraglich ist, ob und inwieweit bei der Gewinnrealisierung einer einzelnen Teillieferung bzw. -leistung drohende Verluste für (Teil-)Lieferungen bzw. Leistungen späterer Perioden Berücksichtigung finden müssen. Herrschend ist hierzu die Auffassung, dass dann, wenn die Teilabrechnung endgültig ist, die (Teil-)Gewinnrealisierung von einem (möglichen) Verlust des Gesamtprojekts (in einer späteren Periode) unbeeinflusst bleibt (FEDERMANN aaO, 166; SELCHERT in KÜTING/WEBER V. § 252 HGB Rn. 112 mwN: hinsichtlich der angedeuteten Möglichkeit der Bildung von Drohverlustrückstellungen beachte im Hinblick auf die StBil. Abs. 4a),
- ▷ keine (Teil-)Gewinnrealisierung erfolgen kann, wenn die (abgrenzbaren) Teilleistungen mit gegenüber der Vorkalkulation höheren Ist-Kosten abgeschlossen haben, sofern nicht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden kann, dass die höheren Kosten durch die Erlöse eine hinreichende Deckung erfahren (ADS VI. § 252 HGB Rn. 88, Nr. 8; FEDERMANN aaO, 166),
- ▷ die langfristige Fertigung bzw. Leistungserstellung einen wesentlichen Teil der Unternehmenstätigkeit darstellt (ADS VI. § 252 HGB Rn. 88, Nr. 1; SCHMID/WALTER, DB 1994, 2353 [2355]),
- ▷ keine Indizien dahin erkennbar sind, dass dem Abnehmer (Auftraggeber) Einwendungen zukommen, die das Ergebnis der Gesamtleistung negativ beeinflussen können (SCHMID/WALTER, DB 1994, 2353 [2355]).

Zur Anerkennung einer sog. Teilgewinnrealisierung müssen sämtliche vorstehend dargelegten Kriterien kumulativ erfüllt sein.

#### d) Abzulehnendes Realisierungswahlrecht

259c

**Fragwürdiges handelsrechtliches Bewertungswahlrecht:** Unter den Vertretern, die die Teilgewinnrealisierung für zulässig erachten, ist indessen nicht unbestritten, ob deren handelsrechtl. Anerkennung bzw. Berücksichtigung in der Gewinn- und Verlustrechnung als Realisierungswahlrecht anzusehen ist (so STEWING, BB 1990, 100 [106]; ADS VI. § 252 HGB, Rn. 89, 87; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI. § 255 Rn. 460; NIEHUS/SCHOLZ in MEYER-LANDRUT, GmbHG, 1987, HGB §§ 238–335 Rn. 188; FEDERMANN, Bilanzierung nach Han-

dels- und Steuerrecht, 11. Aufl. 2000, 166; SELCHERT in KÜTING/WEBER V. § 252 HGB Rn. 120, der darin einen GoB sieht), etwa weil es keine Pflicht gäbe, vom Grundsatz der Vorsicht abzuweichen (ADS VI. § 252 HGB Rn. 89). In diesem Zusammenhang ist nicht unproblematisch, dass (unbeschadet Abs. 6) ein handelsrechtl. Wahlrecht im Steuerrecht uU zu einer Pflicht führt, was die stl. Anerkennung der Teilgewinnrealisierung im Steuerrecht zur Konsequenz hätte (hierzu s. SCHMID/WALTER, DB 1994, 2352 [2357–2359]). Letzteres ist aber abzulehnen, vielmehr erscheint es vorzugswürdig, die Teilgewinnrealisierung als Abweichung von den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen (§ 252 Abs. 2 HGB) zu qualifizieren (SCHMID/WALTER, DB 1994, 2352 [2356]; WP-Handbuch, 2006, Bd. I, E 244); dies nicht zuletzt, weil die von der hL vertretene Annahme eines Wahlrechts einer gesetzlichen Grundlage entbehrt. Neuerdings wird im Schrifttum vertreten, dass Teilgewinnrealisierungen (SCHMID/WALTER, DB 1994, 2352 [2356]) bzw. eine Aktivierung der Betriebskosten, analog § 269 HGB, als Bilanzierungshilfen zulässig und begründbar sein sollen.

**Stellungnahme:** Für die Einordnung als Bilanzierungshilfe fehlt es an einer rechtl. Grundlage. Insoweit ist eine Aktivierung der Betriebskosten und eine damit verbundene Teilgewinnrealisierung unzulässig (SCHOLZ/CREZELIUS, GmbHG, Bd. I, 9. Aufl. 2000, Anh. § 42a Rn. 130; KIRCHHOF/CREZELIUS VII. § 5 Rn. 37, 61; CREZELIUS, ZGR 1987, 1 [7f.]). Richtig erscheint es, handelsrechtl. eine Teilgewinnrealisierung für erbrachte – jedoch noch nicht abrechenbare – Teilleistungen eines periodenübergreifenden Großauftrags vor dem Hintergrund der allgemeinen Grundsätze des Realisationsprinzips und § 255 Abs. 2 HGB abzulehnen (ebenso SCHOLZ/CREZELIUS, GmbHG, Bd. I, 9. Aufl. 2000, Anh. § 42a Rn. 130; KIRCHHOF/CREZELIUS VII. § 5 Rn. 84). Eine Gewinnrealisierung ist aber (zwingend) vorzunehmen, wenn die in einer Periode erbrachten Teilleistungen entsprechend den vertraglichen Abreden selbständig, dh. unabhängig von in den Folgeperioden zu erbringenden weiteren (Teil-) Leistungen, (zivilrechtl.) abnahmefähig und somit fakturierbar sind (s. SCHOLZ/CREZELIUS, GmbHG, Bd. I, 9. Aufl. 2000, Anh. § 42a Rn. 130; KIRCHHOF/CREZELIUS VII. § 5 Rn. 84, der ein Realisierungsgebot annimmt; ebenso SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 104, anders insoweit ADS VI. § 252 HGB Rn. 88).

#### 259d e) Möglichkeiten der rechtlichen Gestaltung

**Gestaltungsmöglichkeiten:** Das Vorliegen einer abnahmefähigen und somit gesondert abrechenbaren Teilleistung ist durch Sachverhalts-(Tatbestands-)Gestaltung erreichbar. So kann bei Großprojekten im Verhältnis zwischen dem Subunternehmer und dem (General-) Unternehmer eine Abnahme nach Gewerken erfolgen, dh. es können selbständig abnahmefähige Teilleistungen vertraglich vereinbart werden, so dass der Subunternehmer die Gegenleistung für die Teilleistungen bei Abnahme realisieren kann, während im Verhältnis zwischen dem (General-)Unternehmer und dem Abnehmer (dem Besteller) Gesamt-abnahme vereinbart sein kann, also dort mit der Gesamtabnahme die Realisierung erfolgt und eine Realisierung von Teilerträgen nach zutreffender Auffassung ausscheidet. Allerdings können das Ständesrecht bzw. die Gebührenordnungen der sog. freien Berufe einer derartigen Tatbestandsgestaltung entgegenstehen. So kann zB in der Aufschlüsselung einer Pauschale bei der Wirtschaftsprüfung, die vorsieht, dass 1/3 für die Vorprüfung und 2/3 für die Hauptprüfung angesetzt werden, nicht die wirksame Vereinbarung rechtl. unzulässiger selbständiger abnahmefähiger Teilleistungen gesehen werden.

**4. International Accounting Standards und Teilgewinnrealisierung**

260

**Internationale Rechnungslegung und Teilgewinnrealisierung:** Die Grundsätze IFRS sehen in IAS 11 (1993; International Accounting Standard Board „IASB“; vormals International Accounting Standard Committee, IASC) sehen eine Teilgewinnrealisierung vor; diese wird nicht als Wahlrecht, sondern – für den Fall des Vorliegens der Kriterien – als verpflichtend angesehen. Ob diese Regelungen in das deutsche Recht übernommen werden, ist bereits außerhalb des Einzelabschlusses umstritten, für diesen jedoch sicher abzulehnen (s. Anm. 20 ff.; ADS VI. § 252 HGB Rn. 88; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 11. Aufl. 2000, 166; nach SELCHERT in KÜTING/WEBER V. § 252 HGB Rn. 116 mwN ist die unmittelbare Anwendung nach deutschem Recht nicht zulässig; s. auch SIGLOCH in MICHALSKI, GmbHG, 2002, Anh. §§ 41–42a Rn. 489).

**5. Teilgewinnrealisierung und Steuerrecht****a) Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs**

261

**Keine Teilgewinnrealisierung in der Steuerbilanz:** Die Rspr. des BFH hat sich zur stl. Anerkennung der sog. Teilgewinnrealisierung nicht abschließend geäußert, jedoch in verschiedenen Entscheidungen hinsichtlich eines Abweichens vom Realisationsgrundsatz für die StBil. eine kritische Ablehnung erkennen lassen.

- ▷ BFH v. 5.5.1976 – I R 121/74 (BStBl. II 1976, 541 [543]) hat unter Hinweis darauf, dass nur bei endgültiger Teilabrechnung oder abgenommenen Teilbauten eine sukzessive Gewinnverwirklichung zulässig ist (so bereits BFH v. 18.12.1956 – I 84/56 U, BStBl. III 1957, 27; OFH v. 13.1.1950 – IV 62/49, StuW II 1950, Nr. 49), Bedenken hinsichtlich der stl. Teilgewinnrealisierung geäußert, jedoch ohne eine weitergehende Begründung.
- ▷ In BFH v. 8.12.1982 – I R 142/81 (BStBl. II 1983, 369) hat ebenfalls der I. Senat unter Hinweis auf die allgemeinen Realisierungsgrundsätze eine Teilgewinnrealisierung nur für den Fall angenommen, dass die Gegenleistung sich auf die erbrachte, selbständige und abgrenzbare Teilleistung bezieht. Bei Teilbauten sei dies dann der Fall, wenn diese abgenommen sind und somit ein Anspruch auf die vereinbarungsgemäße Gegenleistung entstanden ist.
- ▷ Ähnlich haben sich der IV. Senat in BFH v. 27.2.1986 – IV R 52/83, BStBl. II 1986, 552) und
- ▷ der X. Senat in BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89 (BStBl. II 1992, 904) geäußert. S. auch BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, DStR 2005, 1975 aE.

**b) Herrschende Auffassung im Schrifttum**

261a

**Ablehnung der Teilgewinnrealisierung im Steuerbilanzrecht:** Teile des Schrifttums formulieren ihre Zweifel bzw. ihre Ablehnung hinsichtlich der Anerkennung einer steuerbilanziellen Teilgewinnrealisierung deutlicher: So lehnen SCHMID/WALTER (DB 1994, 2353 [2359]) diese ab, weil das Prinzip der Maßgeblichkeit ein Abweichen von den allgemeinen Grundsätzen des Realisationsprinzips nicht gebietet, der Bilanzansatz aktivierter WG anderenfalls Gewinnanteile beinhalten würde (was handelsrechtl. unter dem Gesichtspunkt der bilanziellen Vergleichbarkeit geduldet wird), wofür strechtl. keine Grundlage besteht und was deshalb unzulässig sei.

S. auch TIEDCHEN in MünchKomm. AktG, § 252 Rn. 66 f.; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI. § 255 Rn. 461, 463; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 948; CLEMM, DStJG 4

(1981), 117; HENNRICHS, DSStJG 24 (2001), 301 (317); HERZIG, WPg. 2000, 104 (114); ADS VI. § 252 HGB Rn. 88; ablehnend SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 270 „Langfristige Fertigung“.

### 261b c) Eigene Auffassung

**Teilgewinnrealisierung und Verlustverrechnung:** Die Teilgewinnrealisierung im Rahmen der StBil. hat vor dem Hintergrund von § 10d Abs. 2 besondere aktuelle Bedeutung erlangt. Sie ist auch daher in der Sache sehr umstritten und abzulehnen (s. dazu Anm. 233).

**Stellungnahme:** UE muss das Steuerbilanzrecht dem Handelsbilanzrecht aufgrund der materiellen Maßgeblichkeit nach Abs. 1 Satz 1 folgen. Dies bedeutet, dass nur unter strengen Bedingungen (zB vereinbarte Teilleistungen) eine Teilgewinnrealisierung erfolgen muss (kein Wahlrecht). Ansonsten ist eine Teilgewinnrealisierung auch stl. ausgeschlossen; internationale Rechnungslegungsregeln, die eine Teilgewinnrealisierung vorsehen und die von den deutschen GoB abweichen, können steuerbilanzrechtl. nicht zur Anwendung kommen.

## C. Gewinnausweis außerhalb des Realisationsprinzips

### I. Das Problem der Steuerentstrickung

#### 1. Durchbrechung des Realisationsprinzips

##### 262 a) Ausnahmen vom Realisationsprinzip

**Ausnahmen vom Realisationsprinzip:** Es ist systemimmanent, dass bloße (nicht realisierte) Wertsteigerungen bei WG (Vermögensgegenständen) ertragstrechtl. – anders als bei einem sog. Fair-Value-Konzept – nicht sofort erfasst werden, was die Bildung stiller Reserven zur Konsequenz hat. Diese Wertsteigerungen finden (steuer-)bilanzrechtl. erst dann Berücksichtigung, wenn das WG (Vermögensgegenstand) aus dem BV ausscheidet, dh. die Steuerverstrickung beendet ist. In besonderen – gesetzlich geregelten – Fällen ist der Gesetzgeber von der Doktrin, dass nur realisierte Gewinne (einkommen-)rechtl. erfasst werden, abgewichen. Dieser Gewinnausweis außerhalb des Realisationsprinzips ist das Ergebnis rechtl. Erfordernisse und bildet die Ausnahme zum Realisationsprinzip. Er wird im Schrifttum unter dem Begriff „Ersatzrealisierung“ gefasst.

Zum Begriff der „Ersatzrealisation“ BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 451; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 17 Rn. 232; zum Regel-Ausnahme-Verhältnis von Realisationsprinzip und sog. Ersatzrealisierung s. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 7 I [268 f.]; § 7 II 2 [269 f.]; zur Vereinbarkeit von Ersatzrealisierung und Leistungsfähigkeitsprinzip: s. TRZASKALIK, DSStJG 4 (1981), 145 (155); E. BECKER, EStG 1925, § 30 Anm. 11; E. BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, 207 ff.; RfH v. 26.11.1931, RStBl. 1932, 624; KNOBBE-KEUK aaO § 7 II 3 (270); § 7 II 2 (269 f.), auch zum Konzept der Entpersonalisierung von stillen Reserven; dazu s. auch BFH v. 7.2.1980 – IV R 178/76, BStBl. II 1980, 383; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 17 Rn. 232; ein von der hM abweichendes Begründungskonzept hat COSTEDE, StuW 1996, 19 (23 f.) – auch zum Verständnis der Maßgeblichkeit und hinsichtlich der Begründung der Bildung und Auflösung stillen Reserven – vorgelegt.

**Prinzip der steuerlichen Entstrickung:** Auf Grundlage einer besonderen stl. Regelung wird die Entstrickung dadurch erreicht, dass Wertsteigerungen, denen kein Umsatzakt zugrunde liegt, in den geregelten Fällen erfasst und nach der einschlägigen Bewertungsvorschrift mit dem dafür vorgesehenen Wert, anstelle

des Verkaufserlöses, im Zeitpunkt der Entnahmehandlung bewertet werden. Dadurch soll dem unversteuerten Ausscheiden der Wertsteigerungen entgegen gewirkt werden.

### b) Allgemeines, gesetzlich geregelter Entstrickungskonzept

263

**Allgemeines Entstrickungskonzept:** Bis zum SEStEG vom 7.12.2006, (BGBl. I 2006, 2782) kannte das deutsche EStG keine allgemeine Entstrickungsregelung, dgl. wurde durch § 4 Abs. 1 Satz 3 (und § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1) EStG eingeführt.

Zur Frage, ob vor dem SEStEG ein durchgängiges Entstrickungskonzept bestand, was von der hM verneint wurde: s. WASSERMAYER, IStR 2001, 113 (114); REISS, BB 2001, 1225 (1226 f.); SPIEGELBERGER/WÄLZHOLZ, DStR 2001, 1093 (1099); zum Fehlen eines allgemeinen Grundsatzes BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187; v. 16.12.1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246; Einf. ESt. Anm. 115; § 16 Anm. 437; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 7 IV (277 f.); KLUGE, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, M 74, (4) (S. 212); POHL, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 23 (2002), 33 (48 f.); KLINGBERG/VAN LISHAUT, Der Konzern 2005, 698 (705); HÜGEL, ZGR 1999, 71 [96 f.]; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 477 ff.; KSM/PLÜCKEBAUM, § 4 Rn. B 231; KSM/REISS, § 16 Rn. F 67; SCHMIDT/HEINICKE XXVI, § 4 Rn. 360 „Steuerentstrickung“, 316 f., 320, 50, 56, 63; § 3a Rn. 55, 77; DJPW/DÖRTSCH, § 12 KStG Rn. 3; ERNST & YOUNG/WACHT, § 12 KStG Rn. 3, 5; s. auch Bericht der BReg. zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, FR 2001, Beil. zu Heft 11, 12; zur Frage, ob aus den bis zum SEStEG geregelten Einzelvorschriften ein durchgängiges Entstrickungskonzept geschlossen werden konnte (so COSTEDE, StuW 1996, 19 [23 f.]; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 17 Rn. 204, 231 ff.; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 7 IV [277 f.]).

Im Bericht der BReg. zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Beil. FR 2001, Heft 11, 11 f.) wird darauf hingewiesen, dass grundsätzliches Einvernehmen dahin bestehe und es verfassungsrechtl. geboten sei, eine allgemeinen Entstrickungsklausel einzuführen, damit zum einen künftige Steuerausfälle verhindert werden können und zum zweiten, damit es zu einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung komme, was zu mehr Systemgerechtigkeit führen würde.

**Leistungsfähigkeitsprinzip fordert kein allgemeines Steuerentstrickungskonzept:** Das aus Art. 3 Abs. 1 GG entwickelte Leistungsfähigkeitsprinzip fordert nicht die Aufnahme eines sog. allgemeinen (stl.) Entstrickungsstatbestands in das Steuergesetz. Zwar ist das Leistungsfähigkeitsprinzip notwendigerweise durch den Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des Steuertatbestands zu beachten, doch ist es für die Auswahl nicht hinreichend. Darüber hinaus ist das Realisationsprinzip iSv. Marktrealisierung Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips (s. Einf. ESt. Anm. 540 ff.), während strechtl. Entstrickungsregelungen zum so verstandenen Realisationsprinzip eine Ausnahme darstellen, bei denen andere Aspekte als Liquiditätsabflüsse bzw. marktgängige Verwertung im Vordergrund stehen.

Zum legislativen Gestaltungsspielraum s. BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 [136]; v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 [172]; s. BVerfG, v. 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 [202]; zur Folgerichtigkeit: BVerfG v. 17.11.1998 – 1 BvL 10/98, BStBl. II 1999, 509; v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 [271]; glA ZITZELBERGER, H., Die Grundlage der Gewerbesteuer, 1990, 184 ff.; KRUSE in Festschr. Friauf, 1996, 793 [796 f.]; aA TIPKE, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 328 f.; zur Frage der finanzverfassungsrechtl. Vorgaben s. K. VOGEL in Festschr. Tipke, 1995, 93 ff.; WALDHOFF, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuer-gesetzgebung im Vergleich Deutschland – Schweiz, 1997, 186 f.

## II. Gesetzlich geregelte Tatbestände

### 264 1. Entstrickungsvorschriften

Bis zum In-Kraft-Treten der Änderungen durch das SEStEG war die stl. Entstrickung, die einen Gewinnausweis außerhalb des Realisationsprinzips zur Konsequenz hatte, in spezialgesetzlichen Einzelvorschriften (§ 12 KStG; § 6 AStG; § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG; § 16 Abs. 3 EStG), durch Rspr. (sog. finaler Entnahmebegriff und in dessen Gefolge die Totalentnahmelehre) und Verwaltungsanweisungen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, 1999) der FinVerw. geregelt (s. Anm. 264d). Mit § 4 Abs. 1 Satz 3 wurde, jedenfalls nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/2710, 26), eine allgemeine Entstrickungsregelung geschaffen und die bestehenden Vorschriften verändert.

### 2. Überführung in das Privat- oder in ein anderes Betriebsvermögen (Entnahme, Betriebsaufgabe)

#### 264a a) Entnahme, Überführung von Wirtschaftsgütern

**Überführung von Wirtschaftsgütern:** Als steuerrelevante Entnahme – zu „betriebsfremden Zwecken“ – (§ 4 Abs. 1 Sätze 1 und 2) gilt vor allem die Überführung von WG aus dem BV in das PV. Damit wird das sog. Veräußerungsprinzip auf die Überführung von WG aus dem BV in das PV ausgedehnt (§ 6 Anm. 1193; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 7 II [269 f.]; „gleichgestellt“). Die Entnahme ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 grundsätzlich mit dem Teilwert anzusetzen (zur Bewertung s. § 6 Anm. 1202 ff.). Zum PV-Begriff s. § 4 Abs. 1; zur Überführung von WG aus dem BV in ein anderes BV desselben Stplf. s.u. und § 6 Abs. 5.

**Anderes Betriebsvermögen:** In der Überführung von WG von einem BV in ein anderes desselben Stplf. lag nach Auffassung der stRspr. keine Entnahme.

BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187; v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667; v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342; v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168.

Dies gilt auch dann, wenn die Betriebe zu verschiedenen Einkunftsarten gehören.

BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187; s. hierzu weitergehend: BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 188b; s. auch HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 17 Rn. 233.

Bestätigung dieser Rspr. mit Einführung des § 6 Abs. 5 Satz 1 (mit dem StEntG 1999/2000/2002 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304); s. § 6 Anm. 1442a und 1442b).

S. weitergehend § 6 Anm. 1447–1448; VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 7 Rn. 126; BUCIEK, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 20 (2001), 43 (48 f., 60); ROTH in GROTHERR (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2. Aufl. 2003, 73 (76 f.); KUMPF/ROTH, DB 2000, 741 (744); KROPPE/SCHREIBER, IWB F. 3 Gr. 3, 1227 (1232); KRAMER, IStR 2000, 449 (457); BARANOWSKI, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 2. Aufl. 1996, Rn. 296 ff.; KRAMER, IWB F. 3 Gr. 2, 813 (829); PFAAR, IStR 2000, 42 (43, 46); POHL, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 24 (2002), 33 (41); aA CATTELAENS, DB 1999, 1083; s. auch SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 513 zur Überführung in eine ausl. Betriebsstätte, der darin jedoch eine Entnahme sehen möchte.

Zur deklaratorisch oder rechtsbegründenden Wirkung der Gesetzesregelung s. § 6 Anm. 1443a, 1448–1449 f.

Zu gesetzgeberischer Zielsetzung und Anwendungsbereich von § 6 Abs. 5 vgl. PFAAR, IStR 2000, 42 (46); KROPPE/SCHREIBER, IWB F. 3 Gr. 3, 1227 (1231 f.); BUCIEK, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 20 (2001), 43 (48–50); BUCIEK, DSStZ 2000, 636 (637); HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 (127); BARANOWSKI, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 2. Aufl. 1996, Rn. 296 ff.; BARANOWSKI, IWB F. 3 Gr. 2, 813 (829).

#### b) Neuregelung bei Überführung von Wirtschaftsgütern in das Ausland 264b

**Fingierter Entnahmetatbestand:** § 4 Abs. 1 Satz 3 sieht nunmehr vor, dass es zu einer steuerwirksamen Aufdeckung „stiller Reserven“ in WG kommt, wenn der inländ. Besteuerungszugriff nicht sichergestellt, dh. dieser ausgeschlossen bzw. (auch nur) beschränkt ist. Vorstehende Konstellation soll einer Entnahme zu betriebsfremden Zwecken gleichstehen; § 4 Abs. 1 Satz 3 stellt somit einen fingierten Entnahmetatbestand dar.

Eine derart gleichgestellte Konstellation soll insbes. dann vorliegen, wenn WG von einem inländ. Betrieb in eine ausländ. Betriebsstätte überführt werden und der Betriebsättengewinn im Inland freigestellt oder die im Betriebsstättenstaat entrichtete Steuer im Inland angerechnet wird (s. Gesetzesbegründung BTDrucks. 16/2710, 28). Die Bewertung erfolgt für diese Fälle nicht mit dem Teilwert, sondern vielmehr mit dem gemeinen Wert, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 (s. BTDrucks. 16/2710, 28).

**Überführung von Wirtschaftsgütern in das Ausland:** Nach § 4 Abs. 1 Satz 3 liegt sowohl in der Verbringung eines WG vom Inland (zB inländ. Betriebsstätte oder Betrieb) in eine ausländ. Betriebsstätte als auch in ein ausländ. Stammhaus ein einer Entnahme gleichstehender, sofort, dh. mit Überführung, stbarer Vorgang. Dies gilt unabhängig davon, ob im Verhältnis zwischen dem Inland und dem ausländ. Staat, in den das WG verbracht wird, ein DBA besteht bzw. ob in diesem die Freistellungs- oder Anrechnungsmethode zur Anwendung kommt. Bei der Überführung von WG in eine ausländ. Betriebsstätte wird in der Gesetzesbegründung noch darauf hingewiesen, dass diese Konstellation wie eine Übertragung auf eine Tochtergesellschaft behandelt werde und dies der zunehmenden Verselbständigung der Betriebsstätte im Internationalen Steuerrecht Rechnung trage und im Einklang mit der selbständigen Gewinnermittlung der Betriebsstätte stehe (BTDrucks. 16/2710, 27).

**Beschränkung des Besteuerungsrechts:** Aus Vorstehendem ist erkennbar, dass der Gesetzgeber in der Anwendung der Anrechnungsmethode eine Beschränkung des inländ. Besteuerungsrechts sieht; für die Nicht-DBA-Konstellation ergibt sich die Beschränkung offenbar aus der Anwendung des § 34c (s. dazu HRUSCHKA, StuB 2006, 584 [585]). Fraglich ist, ob für die Annahme einer Beschränkung die bloße Möglichkeit hinreichend ist, oder ob sich konkret und tatsächlich eine Verringerung des inländ. Steuerzugriffs einstellen muss (s. dazu WASSERMEYER, DB 2006, 2420 [2421]; RÖDDER/SCHUMACHER, DSStR 2006, 1481 [1483]). UE trifft Letzteres zu.

#### c) Neuregelung bei der grenzüberschreitenden Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern 264c

**Nutzungsüberlassung:** Darüber hinaus fingiert § 4 Abs. 1 Satz 3 eine Entnahme auch für den Fall, dass das inländ. Besteuerungsrecht hinsichtlich Gewinnen aus der Nutzung eines inländ. WG (durch eine ausländ. Betriebsstätte) ausgeschlossen bzw. beschränkt ist (s. BTDrucks. 16/2710, 28). Zwischen Stammhaus und Betriebsstätte wird zwischen dauerhafter und vorübergehender Nutzungsüberlassung differenziert. Erstere meint die endgültige Übertragung des

WG (sog. Zuordnungswechsel), während letztere die dem überlassenden Betriebs- teil abzugeltende (s. WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, DBA, Art. 7 Rn. 278; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 78; VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 7 Rn. 119) zeitweise Nutzung eines diesem zugeordneten WG (s. § 49 Anm. 260 ff.) meint. Da der Gesetzesbegründung nicht zu entnehmen ist, dass diese Differenzierung aufgehoben werden soll, sondern vielmehr mit der Neu- regelung eine „Klarstellung des geltenden Rechts“ versucht worden ist, ist davon auszugehen, dass Nutzungsüberlassung iSv. § 4 Abs. 1 Satz 3 die vorübergehen- de Überlassung meint (RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 (1484); aA of- fenbar WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455 [1456]).

#### 264d) d) Neuregelung als Klarstellung der bisherigen Rechtslage

**Bisherige Rechtslage und Neuregelung:** Nach der Gesetzesbegründung soll die Neuregelung § 4 Abs. 1 Satz 3 eine Klarstellung zum geltenden Recht im Zu- sammenhang mit der Aufdeckung stiller Reserven beim Wegfall des inländ. Be- steuerungsrechts darstellen, das sein Gepräge durch die Rspr. des BFH erhalten habe und von der FinVerw. angewandt wurde (s. BTDrucks. 16/2710, 28).

**BFH-Rechtsprechung; finaler Entnahmebegriff:** Wird ein WG aus dem BV entnommen, so orientiert sich der BFH in stRspr. daran, ob dies im Zusammen- hang mit dem Betriebszweck steht. Die Rspr. des BFH legt dem Entnahmetat- bestand den Zweck bei, die Erfassung und Besteuerung von nicht realisierten Wertzuwächsen (stille Reserven) im Inland zu sichern, wenn dies infolge der Entnahme, der keine Entnahmehandlung zugrunde liegt, später nicht mehr ge- währleistbar ist. Davon geht die BFH-Rspr. bei der Überführung von WG in das Ausland aus, da die Wertsteigerung der Besteuerungshoheit des Betriebsstät- tenstaats unterfällt. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA weist dem Betriebsstättenstaat das Besteuerungsrecht für die Betriebsstättengewinne zu. Eine derartige Entnahme sei mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1) anzusetzen.

BFH v. 16.7.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175, grundlegend; v. 30.5.1972 – VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760; v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; v. 30.5.1970 – VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760; v. 28.4.1971 – I R 55/66, BStBl. II 1971, 630; v. 24.11.1982 – I R 123/78, BStBl. II 1983, 113; v. 18.5.1983 – I R 5/82, BStBl. II 1983, 771; v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187; v. 13.11.1990 – VIII R 152/86, BStBl. II 1991, 94; s. auch § 16 Anm. 438.

Vorstehendes soll nur gelten, wenn ein DBA mit dem Aufnahmestaats abge- schlossen ist, bei dem die Freistellungsmethode zur Anwendung kommt. Findet hingegen die Anrechnungsmethode Anwendung oder existiert kein DBA, dann sollen die Wertsteigerungen im übertragenen WG aufgrund der fortbestehenden unbeschränkten StPflcht im Inland steuerverstrickt bleiben (s. BFH v. 16.6.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175), dh. die Überführung konnte zu Buchwerten er- folgen.

**Auffassung der Finanzverwaltung; Betriebstättenerlaß:** Der Auffassung der Rspr. tritt auch die FinVerw. bei. Auch sie differenziert im Hinblick auf die strechtl. Behandlung der Übertragung von WG in das Ausland nach der für den Einzelfall anwendbaren Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung. In den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 [1086 f.]) wird eine fingierte Gewinnrealisierung unterstellt und von einer Entnahme ohne Entnahmehandlung ausgegangen, von der nur aus Gründen der Billigkeit abgegangen werden kann (s. auch § 6 Anm. 1449c).

In den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen 1999 wurde von der im sog. Überfüh- rungserrlass (BMF v. 12.2.1990, BStBl. I 1990, 72 f.) vorgesehenen „Methode der auf-

geschobenen Gewinnverwirklichung“ abgerückt (s. Tz. 6.3 Betriebsstättenerlass 1999; s. dazu PFAAR, IStR 2000, 42 [43 f., 45]; KRAMER, IStR 2000, 449 [452]; ROTH in GROTHERR, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2. Aufl. 2003, 73 [82 Fn. 45]).

Vorstehendes soll nur für die DBA-Konstellation gelten, bei der die Freistellungsmethode zur Anwendung kommt. Ist die Anrechnungsmethode Vertragsgegenstand, so sollen – entsprechend Art. 7 Abs. 2 OECD-MA – nur die weiteren, nach der Überführung des WG entstandenen stillen Reserven im Ausland zu versteuern sein, und auch im vertragslosen Zustand soll es bei der Steuerverstrickung im Inland bleiben (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.6.1, 6.1.1).

Anders handhabt die FinVerw. die Überführung von WG einer inländ. Betriebsstätte in das ausländ. Stammhaus. Die stl. Konsequenzen werden nicht vom Bestehen eines DBA bzw. von der darin vorgesehen Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung abhängig gemacht. Die FinVerw. fordert eine sofortige Aufdeckung der stillen Reserven der betroffenen WG. Die „Methode des aufgeschobenen Gewinnausweises“ soll hier – auch im Billigkeitswege – keine Anwendung finden.

BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.6.3; so bereits BMF v. 3.6.1992, DB 1992, 1655; s. auch § 6 Anm. 1449 f.

**Schrifttum:** Die hM im Schrifttum lehnen die finale Entnahmelehre des BFH und die Praxis der FinVerw. insbes. bei vorstehender Konstellation ab, da das Besteuerungsrecht für die stillen Reserven, die während der Steuerverstrickung im Inland gebildet wurden, für das Inland nicht verloren geht.

Vielmehr scheidet das überführte WG (stl.) nur für die Zukunft aus, dh. die stillen Reserven müssen von der Besteuerung im Inland nur für die Zukunft freigestellt werden (Ziff. 15, 15.1, 15.2 Musterkommentar zu Art. 7 OECD-MA). Zum zweiten hat das WG das BV des Unternehmens nicht verlassen, womit keine Entnahme vorliegt.

WASSERMEYER, DB 2006, 2420 [2421]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1483]; WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455 [1456]; LOUTOKA, SWI 2001, 67 (71); PFAAR, IStR 2000, 42 (44); KLEINEIDAM, IStR 1993, 349 (351); s. auch KEMPKA, StuW 1995, 242 (244); VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 7 Rn. 126; KRAMER, IStR 2000, 449 (454, 457); KUMPF/ROTH, DB 2000, 787 (788); KUMPF/ROTH, DB 2000, 2192; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 5. Aufl. 2002, 636 f.; ROTH in GROTHERR, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2. Aufl. 2003, 73 (81 f.); PILTZ, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 20 (2001), 2 (6); s. auch KLUGE, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, M 75; WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, DBA, Art. 7 Rn. 246, 246a; POHL, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 24 (2002), 33 (42); POHL und WASSERMEYER der FinVerw. zustimmend, was die Überführung in das ausländ. Stammhaus betrifft (s. WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, OECD-MA, Art. 7 Rn. 261, POHL, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 24, 2002, 33 [44]).

### e) Stellungnahme

264e

**Finale Entnahmelehre:** Der hM im Schrifttum ist zu folgen. Rspr. und FinVerw. kommen nicht zuletzt zu dem in Anm. 264d dargestellten Ergebnis, weil sie den Entnahmebegriff „teleologisch [...] im Sinn des Entstrickungsgedankens“ auslegen (so BEISSE, DStJG 4 [1981], 13 [29]). Dies hat Eingang in den fiktiven Entstrickungsstatbestand (§ 4 Abs. 1 Abs. 3) gefunden. Gleichwohl endigt in vorstehenden Fällen das inländ. Besteuerungsrecht bezüglich der stillen Reserven erst für die Zukunft. Auch vermag die abstrakte Möglichkeit der Gefährdung des inländ. Steueranspruchs durch Erschwernis der Feststellung und der Erhebung als Rechtfertigung für die sofortige Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven nicht zu tragen. Schließlich verlässt das WG zwar den inländ.

Betriebsteil, nicht aber das BV. Auch der bisher vorgenommenen Differenzierung einerseits nach DBA-Fällen und Nicht-DBA-Fällen sowie andererseits nach Freistellungs- und Anrechnungsmethode kann nicht gefolgt werden, da diese die Wirkung von Freistellung und Anrechnung nicht berücksichtigt. Auch die Frage der Gewinnermittlung und -abgrenzung darf nicht mit der der bilateralen bzw. unilateralen Vermeidung von Doppelbesteuerung vermischt werden. Denn die Frage, ob das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven des übertragenen WG dem Wegzugsstaat (Inland) für die Zukunft verloren geht, ist ausschließlich eine Frage der Einkünfteabgrenzung mit dem Ausland (hier: Betriebsstättenstaat), dh. es kommt darauf an ob die im Inland (vor der Übertragung des betreffenden WG) entstandenen (und im Fall der tatsächlichen Realisierung im Ausland noch vorhandenen) stillen Reserven als ausländ. Einkünfte zu qualifizieren sind und von der Steuer im Inland freigestellt bzw. auf die inländ. Steuer angerechnet werden müssen. Der Wegzugsstaat verzichtet letztlich auf sein Recht der Besteuerung der stillen Reserven nicht, sondern stellt den Wegzug in das Ausland lediglich dem Fall der Überführung von WG innerhalb der inländ. (Steuer-)Rspr. gleich. Ob eine Entnahme vorliegt, kann nur davon abhängen, ob der Entnahmetatbestand (is einer Entnahme zu betriebsfremden Zwecken) erfüllt ist und das WG das BV (in Richtung des PV bzw. des BV eines anderen Stpfl.) verlässt, und nicht davon, ob die Erfassung und Besteuerung von Wertsteigerungen im Inland als gefährdet erscheint. Durch diese Argumentation vermengt die Rspr. Tatbestand und Rechtsfolge.

Weitergehend KESSLER/HUCK, *StuW* 2005, 193 (201); KRAMER, *IStR* 2000, 449 (450, 457); KUMPF, *FR* 2001, 449 (455 f.); ebenso KUMPF/ROTH, *DB* 2000, 787 (788 f.); ROTH in GROTHERR, *Handbuch der internationalen Steuerplanung*, 2. Aufl. 2003, 73 (78 f., 85 f.); PILTZ, *Forum der Internationalen Besteuerung*, Bd. 20 (2001), 2 (5 f.); PFAAR, *IStR* 2000, 42, (43 f.); KAMINSKI, *DStR* 1996, 1794 (1796); VOGEL/LEHNER, *DBA*, 4. Aufl. 2003, Art. 7 Rn. 126, 122; VOGEL, *DBA*, 3. Aufl. 1996, Art. 7 Rn. 102; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 74; SCHAUMBURG, *Internationales Steuerrecht*, 2. Aufl. 1998, Rn. 18.48; BUCIEK, *Forum der Internationalen Besteuerung*, Bd. 20 (2001), 43 (58 f.); JACOBS, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 5. Aufl., 2002, 637 f.; KNOBBE-KEUK, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 9. Aufl. 1993, § 7 III (273 f.).

**Fingierte Entstrickungsregelung:** Aus Vorstehendem ist zu erschen, dass § 4 Abs. 1 Satz 3 über die bisher von der FinVerw. angewandten und von der Rspr. entwickelten Grundsätze hinausgeht. Zum einen findet bei der Überführung in eine ausländ. Betriebsstätte eine Sofortversteuerung nicht nur in einer DBA-Konstellation mit Freistellungsmethode Anwendung, sondern *expressis verbis* auch bei der Anrechnungsmethode. Die neue Regelung beseitigt zwar die bislang von der FinVerw. geübte willkürliche Differenzierung (s. Anm. 264d), ändert aber nichts daran, dass eine Aufdeckung der stillen Reserven (in diesen Konstellationen) nicht geboten ist, ua. weil dies zur Besteuerung von nicht realisierten Gewinnen, sog. Scheingewinnen, führt (s. dazu Empfehlung des BRat, BRDrucks. 542/1/06). Dies umso mehr, als auch für den Regelfall davon auszugehen ist, dass der tatsächliche Veräußerungspreis weit unter dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Überführung in das Ausland liegen wird was eine Kollision mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip zur Konsequenz hat. Dies vermag auch die – in § 4g vorgesehene – Möglichkeit der Entrichtung *pro rata* nicht zu vermeiden. Der Wertansatz kann letztlich in einer Doppelbesteuerung münden, wenn der Zuzugsstaat den gemeinen Wert als Basis für die Abschreibung nicht anerkennt. Die Überführung von WG in Inland zieht keine Aufdeckung stiller Reserven nach sich. Schon allein deswegen ist die Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 3 auch im Zusammenhang mit § 4g mit der Niederlassungsfreiheit nicht in Einklang zu

bringen. Bedenklich ist auch, dass in den Genuss der Stundungslösung nur unbeschränkt Stpfl. und – in sachlicher Hinsicht – WG des Anlagevermögens kommen. Nicht zu überzeugen vermag der Einwand, dass eine Stundungslösung bis zum tatsächlichen Ausscheiden des WG aus dem BV nicht administrierbar sei (s. dazu STARINGER, SWI 2005, 213), da dies im Rahmen des § 6 AStG erfolgen muss und die Amtshilfe Richtlinie für den Wegzugsstaat Hilfe bietet. Im Übrigen sei darauf verwiesen, dass EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 („de Lasteyrie du Saillant“), EuGHE 2004, I-2409 – anders als noch EuGH v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00 („X und Y“), EuGHE 2002, I-10829 – von der Stundungslösung abgerückt ist.

### 3. Betriebsaufgabe

265

**Totalentnahme, Entnahmevergang eigener Art:** Bei einer Betriebsaufgabe, die nach hM einen Entnahmevergang eigener Art darstellt (s. § 16 Anm. 431–433), wird gleichwohl von der Rspr. eine (Gesamt-)Gewinnrealisierung unter Anwendung der – bei EinzelWG entwickelten – Entnahmelehre angenommen.

S. § 16 Anm. 400, 406–409; BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BFH/NV 2001, 1641; v. 7.3.1996 – IV R 52/93, BStBl. II 1996, 415; v. 19.4.1994 – VIII R 2/93, BStBl. II 1995, 705; v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474; v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; R 16 ESr.

**Sicherung stiller Reserven:** Umstritten ist, ob § 16 Abs. 3 auch der Zweck einer Erfassung stiller Reserven in Inland beizulegen ist, wie dies der Rspr. tut, oder ob dies unter Hinweis auf des Fehlen eines allgemeinen Besteuerungsgebots, wie vom Schrifttum vertreten, abzulehnen ist (s. zu beiden § 16 Anm. 4, 17, 437; s. ferner Anm. 263: kein allgemeines Entstrickungsgebot).

**Betriebsaufgabe trotz Weiterführung im Ausland:** Ausfluss dieser Frage ist, ob bei Verlegung des Betriebs in das Ausland eine Betriebsaufgabe (im Inland) trotz Weiterführung angenommen werden kann.

Hierzu BFH v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665; v. 13.12.1983 – VIII R 90/91, BStBl. II 1984, 474 (478); v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381 (383); v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168 (181); der BFH stützt diese Auffassung auf die Grundsatzentscheidung zur Überführung einzelner WG in eine ausländ. Betriebsstätte (BFH v. 16.7.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175; zustimmend SCHMIDT/WACKER XXVI. § 16 Rn. 175).

Dem wird entgegengehalten, dass das Besteuerungsrecht des Wegzugsstaats für die Vergangenheit nicht verloren geht und der Wortlaut von § 16 Abs. 3 keinen Anhalt für die „finale Betriebsaufgabelehre“ bietet.

§ 16 Anm. 4, 17; KLUGE, Das Internationale Unternehmen, 4. Aufl., 2000, M 77; GEISLER, Gewinnrealisierung am Ende eines Unternehmens, 1999, 281.

**Finale Betriebsaufgabelehre und Gemeinschaftsrecht:** Die gegenwärtige Besteuerungspraxis und die finalen Betriebsaufgabelehre sind uE mit Art. 43 EGV und der Rspr. des EuGH nicht in Einklang zu bringen (s. § 16 Anm. 17, 438; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 70a; POHL, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 24, 2002, 33 [48]).

### 4. Betriebsveräußerung

266

**Tatbestand der (Betriebs-)Veräußerung:** Unter einer Betriebsveräußerung wird die entgeltliche Veräußerung eines Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs, eines Mitunternehmeranteils, die Aufgabe desselben sowie die entgeltliche Veräußerung eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters gefasst (s. § 16 Anm. 110, 115 ff., 111, 140 ff., 200 ff., 256 ff.).

**Entgeltliche Veräußerung:** Entgeltliche Veräußerung meint die Übertragung im Austausch für eine Gegenleistung, die nicht notwendigerweise in Geld bestehen muss.

§ 16 Anm. 62, 64, 70 ff., 225, 265; BFH v. 23.4.1971, IV R 201/69, BStBl. II 1971, 686; KORN/STAHL, § 16 Rn. 27, 78; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 18e; s. § 16 Anm. 63, 70, 75 ff. zur Abgrenzung zur unentgeltlichen Übertragung.

**Steuerliche Konsequenzen** im Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung:

► *beim Veräußerer:* Der Gewinn ist beim Veräußerer in dem VZ zu versteuern, in dem der Gewinn realisiert wurde (bzw. als realisiert gilt), und nicht im VZ, in dem der Zufluss der Gegenleistung erfolgt.

BFH v. 16.3.1989 – IV R 153/86, BStBl. II 1989, 557; s. auch BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1992, 897 zur steuerlichen Rückwirkung bei Uneinbringlichkeit von Kaufpreistraten; s. § 16 Anm. 302.

► *beim Erwerber:* Der Veräußerungs-/Abfindungspreis repräsentiert beim Erwerber die AK. Ergibt sich ein Veräußerungsverlust, so setzt der Erwerber die Buchwerte der WG durch eine Ergänzungsbilanz herab (BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; v. 24.10.1996 – IV R 90/94, BStBl. II 1997, 241).

**Zeitpunkt der Gewinnrealisierung:** Zur Feststellung des Gewinnrealisierungszeitpunkts finden die allgemeinen Grundsätze des Realisationsprinzips Anwendung. Maßgebend für die Bewertung des Veräußerungspreises und damit für die Gewinnverwirklichung ist der Zeitpunkt des Übergangs des – wenigstens wirtschaftlichen – Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen und wann der Betrieb – nach Parteiwillen – auf Rechnung und Gefahr des Erwerbers geführt wird.

S. § 16 Anm. 60, 302, 336; BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [902]; v. 22.9.1992 – VIII R 7/90, BStBl. II 1993, 228 [230]; FG Nürnberg v. 15.6.1987, EFG 1988, 29, rkr.; BFH v. 26.7.1984 – IV R 187/82, BStBl. II 1984, 829 (auf Rechnung und Gefahr des Erwerbers); s. § 16 Anm. 127 f., 153 f. zu wesentlichen Betriebsgrundlagen; s. auch BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104; v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409; KORN, KÖSDI 2005, 14633 ff.; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2005, 664 ff.; s. Anm. 232 zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung allgemein.

Erfolgt die Leistung der Gegenleistung durch Ratenzahlung, so gilt der gesamte Veräußerungsgewinn im Veräußerungszeitpunkt als realisiert. Dieser Zeitpunkt kann grundsätzlich nicht auf den Zeitpunkt vor dem Vertragsschluss rückbezogen werden.

BFH v. 17.3.1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987, 558; v. 7.7.1983 – IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53; v. 21.12.1972 – IV R 194/69, BStBl. II 1973, 389; FG Rhld.-Pf. v. 17.10.2001, 3 K 2877/98, nv (DATEV-Nr. 0574461), rkr.; zu den Ausnahmen s. BFH v. 18.1.1990 – IV R 97/88, BFH/NV 1991, 21; FG Rhld.-Pf. v. 7.9.2001, DStRE 2002, 487, rkr.; FG Saarl. v. 27.11.1990, EFG 1991, 474, rkr.; BFH v. 23.1.1986 – IV R 335/84, BStBl. II 1986, 623; v. 18.9.1984 – VIII R 119/81, BStBl. II 1985, 55; s. auch SCHMIDT/WACKER XXVI, § 16 Rn. 443, 20; KORN/STAHL, § 16 Rn. 224 f., 162 f., 27.

Der Zeitpunkt zu dem über die (Mitunternehmer-)Anteile durch den Erwerber verfügt werden kann, ist dann gegeben, wenn die dingliche Wirkung der Anteilsübertragung eingetreten ist (s. BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 162; KORN/STAHL, § 16 Rn. 163).

## 267 5. Umwandlung

Die Umwandlung eines Unternehmens mit sog. Vermögensübertragung auf einen anderen Rechtsträger gegen Gewährung einer Gegenleistung vermag ertragstl. Folgen auszulösen.

**Formwechsel:** Eine Umwandlung ohne Vermögensübergang hat grds. keine (ertrag-)stl. Konsequenzen, da der Rechtsträger des Unternehmens unverändert bleibt (sog. Formwechsel).

**Einbringungsgeborene Anteile:** Durch die Einführung des Systems der Nachversteuerung, das Art. 11 Abs. 1 Buchst. a der Fusions-Richtlinie Rechnung trägt, zur Sicherung der stillen Reserven in § 22 UmwStG nF wurde das bisherige System der sog. einbringungsgeborenen Anteile (§ 21 UmwStG aF) abgelöst (s. BTDrucks. 16/2710, 46 f.). Mit der Nachversteuerung beim Einbringen wird nicht mehr an den Statuswechsel bzw. an dessen Rechtsfolgen angeknüpft, sondern vielmehr an eine tatsächliche Veräußerung, die steuerwirksam eine (nachträgliche) beschränkte EStPflicht iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder Buchst. e auslöst.

## 6. Verschmelzung

### a) Allgemeines

268

Die Verschmelzung hat eine Vermögensübertragung im Ganzen auf einen – bereits bestehenden oder im Zuge der Übertragung neu zu gründenden – anderen Rechtsträger gegen Gewährung von Anteilen bzw. Mitgliedschaft an diesem übernehmenden (anderen) Rechtsträger zum Gegenstand.

### b) Verschmelzung Körperschaft auf Personengesellschaft

268a

**Steuerliche Konsequenzen beim übertragenden Rechtsträger:** In der stl. Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft sind die übergehenden WG gem. § 3 Abs. 1 UmwStG nF (dh. idF des SEStEG) grundsätzlich mit dem gemeinen Wert (§ 9 Abs. 2 BewG) zu bewerten. Hiervon erfasst sind auch selbstgeschaffene immaterielle WG, wie zB der originäre Firmenwert (s. BTDrucks. 16/2710, 37 und BRDrucks. 542/06). In der aF des § 3 Abs. 1 UmwStG bestand ein Wahlrecht dahin, die übergehenden WG mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert, höchstens aber mit dem Teilwert anzusetzen. Nach dem neuen § 3 Abs. 2 UmwStG besteht die Möglichkeit des Ansatzes mit dem Buch- bzw. Zwischenwert nur auf Antrag des übertragenden Rechtsträgers für sämtliche WG.

S. SCHAFLITZL/WIDMAYER in BLUMENBERG/SCHÄFER, SEStEG, 2007, 111 f.; zur Bindung des Antrags s. BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, DStR 2006, 1408; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 20.33).

Materiell setzt vorstehender Antrag voraus, dass die WG im BV der übernehmenden PersGes. verbleiben, dh. die stillen Reserven stl. verstrickt bleiben und deren Besteuerung im Inland beim übernehmenden Rechtsträger nach ESt. bzw. KSt. sichergestellt und im Inland nicht beschränkt ist (s. § 3 Abs. 2 UmwStG; BTDrucks. 16/2710, 37; s. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 ff.).

Bei PersGes. muss dies gesellschafterbezogen erfüllt sein (BTDrucks. 16/2710, 37; s. FÖRSTER/FELCHNER, DB 2006, 1072, 1076; PRINZ ZU HOHENLOHE/RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, GmbHR 2006, 623 [625]).

Der Wertansatz in der Schlussbilanz erfolgt unabhängig von der HBil.; die Maßgeblichkeit ist insoweit ausdrücklich aufgehoben (weitergehend SCHAFLITZL/WIDMAYER in BLUMENBERG/SCHÄFER, SEStEG, 2007, 113 f. mwN).

**Buchwert- oder Ansatz eines höheren Werts:** In einem reinen sog. Inlandsfall werden die Voraussetzungen für die Ausnahme nach § 3 Abs. 2 UmwStG regelmäßig erfüllt sein; dies führt letztlich zu einem Wahlrecht für die übertragende Körperschaft. Schon wegen der Vermeidung der Aufdeckung der stillen Reserven wird die Buchwertfortführung regelmäßig vorteilhaft sein. Gleichwohl

kann der Ansatz eines höheren Werts als des Buchwerts, also Zwischenwert oder gemeiner Wert, von Vorteil sein, wenn durch die Verschmelzung Verlustvorträge des übertragenden Rechtsträgers für den übernehmenden verloren (§ 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nF).

**Steuerliche Konsequenzen beim übernehmenden Rechtsträger:** Der übernehmende Rechtsträger hat die Werte aus der Schlussbilanz zu übernehmen (§ 4 Abs. 1 UmwStG nF; s. Voss, BB 2006, 411 [414]).

► *Ermittlung des Übernahmeergebnisses:* Das gesellschafterbezogen zu ermittelnde Übernahmeergebnis ergibt sich aus der Differenz aus den aus der stl. Schlussbilanz zu übernehmenden Werten der übergegangenen WG abzüglich der Umwandlungskosten sowie dem Wert der Anteile an der übertragenden Körperschaft (§ 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG nF).

► *Einbeziehung stiller Reserven in ausländischem BV:* Dabei werden stille Reserven, die im ausländ. BV sind, ergebniserhöhend berücksichtigt, um die Besteuerung der stillen Reserven in den Anteilen der übertragenden Körperschaft im Inland zu sichern, die im Veräußerungsfall der inländ. Besteuerung unterlegen wären (BTDrucks. 16/2710, 39), während stille Reserven im inländ. BV dabei unberücksichtigt bleiben. Dies ist uE ein Verstoß gegen die europäischen Grundfreiheiten ab, soweit jedenfalls die ausländ. WG im EU/EWR-Ausland belegen sind.

Dazu weitergehend: SCHAFLITZL/WIDMAYER in BLUMENBERG/SCHÄFER, SEStEG, 2007, 122 f.; KLINGEBIEL, Der Konzern 2006, 600 (606); FÖRSTER/FELCHNER, DB 2006, 1072 (1075); WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455 (1459).

► *Übernahmegewinn:* Sofern eine Körperschaft Mitunternehmerin der übernehmenden PersGes. ist, findet gem. § 4 Abs. 7 UmwStG nF § 8b KStG unmittelbar Anwendung, dh. ein etwaiger Übernahmegewinn ist für diesen Fall nicht mehr zur Gänze stfrei (s. hierzu THÖMMES/SCHULZ/EISMAYR/MÜLLER, IWB F. 11 Gr. 2, 747 [753]). Bei natürlichen Personen als Mitunternehmer der übernehmenden PersGes. findet das Halbeinkünfteverfahren weiterhin Anwendung (§ 4 Abs. 7 Satz 2 UmwStG nF iVm. § 3 Nr. 40 Sätze 1 und 2 sowie § 3c EStG).

## 269 c) Formwechsel Körperschaft in Personengesellschaft

Der Formwechsel von einer PersGes. in eine Körperschaft und umgekehrt wird (ertrag-)strechtl. wie eine Vermögenübertragung behandelt, da dies eine Änderung des Steuersubjekts zur Folge hat (s. § 1 Abs. 1 und § 3 Abs. 1 KStG; Ausnahme zu Anm. 267a). Die vorstehenden Ausführungen (Anm. 268 mit 268c) gelten hier entsprechend.

## 270 d) Verschmelzung von Körperschaften

**Steuerliche Schlussbilanz; Bewertungskonzeption:** Das Konzept der Bewertung der übertragenen WG des bei der Verschmelzung von Körperschaften anwendbaren § 11 UmwStG entspricht dem des § 3 UmwStG, dh. die übertragende Körperschaft ist zur Erstellung einer stl. Schlussbilanz – unter Aufgabe der Maßgeblichkeit – verpflichtet. Dabei sind die WG grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 11 Abs. 1), sofern nicht auf Antrag und unter Erfüllung der in Anm. 268a genannten Voraussetzungen eine Buchwertfortführung oder ein Ansatz zu einem niedrigeren Wert als dem gemeinen Wert statthaft ist (§ 11 Abs. 2).

**Besonderheit „Downstream-Merger“:** Soweit die übertragende Körperschaft an der Übernehmenden beteiligt ist, hat die übertragende Gesellschaft ihre An-

teile an der Übernehmenden in der stl. Schlussbilanz mindestens mit dem um die früher steuerwirksamen Abschreibungen und Abzüge (nach § 7a und dergleichen) erhöhten Buchwert anzusetzen. Der gemeine Wert bildet indessen die Obergrenze, dh. eine Korrektur bis zu den historischen AK, wie nach der alten Rechtslage, entfällt künftig. Ein sich daraus ergebender etwaiger Gewinn ist bei der übertragenden Gesellschaft als laufender Gewinn stpfl., dh. § 8b Abs. 2 Sätze 4 und 5 KStG finden nach § 11 Abs. 2 Sätze 2 und 3 UmwStG nF keine Anwendung.

**Steuerliche Konsequenzen bei der übernehmenden Körperschaft:** Die übernehmende Körperschaft hat die Werte aus der stl. Schlussbilanz zu übernehmen. Ist die übernehmende Körperschaft an der übertragenden Körperschaft beteiligt, findet im Hinblick auf diese Anteile eine Wertaufholung statt, sofern in der Vergangenheit steuerwirksame Teilwertabschreibungen erfolgt sind (s. § 12 Abs. 1 Satz 2 UmwStG nF).

► *Berücksichtigung des Übernahmeergebnisses:* Zur Ermittlung des Übernahmeergebnisses s. Anm. 268a. Das Übernahmeergebnis bleibt bei der übernehmenden Körperschaft grundsätzlich unberücksichtigt.

► *Übernahmeergebnis beim „Upstream-Merger“:* Ist die übernehmende Körperschaft an der übertragenden Körperschaft beteiligt, ist das Ergebnis im Hinblick auf die Anteile an der übertragenden Körperschaft bei der übernehmenden Körperschaft wie ein Gewinn aus der Veräußerung derselben (BTDrucks. 16/2710, 41) und unter Anwendung von § 8b KStG (unter Einschluss von dessen Abs. 3 Satz 1) zu behandeln (§ 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nF). Im Schrifttum wird § 12 Abs. 2 Satz 2 als nicht im Einklang mit der Fusions-Richtlinie (Richtlinie 90/434/EWG v. 23.7.1990 idF der (Änderungs-) Richtlinie 2005/19/EG v. 17.2.2005) stehend gesehen (s. dazu [allerdings zum RegE] KÖRNER, ISr 2006, 469 [470]; WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455 [1457 f.]; THÖMMES/SCHULZ/EISMAYR/MÜLLER, IWB F. 11 Gr. 2, 747 [754]).

## e) Verschmelzung außerhalb des UmwStG

271

**Steuerneutrale Verschmelzung außerhalb UmwStG:** Eine steuerneutrale Verschmelzung von Körperschaften außerhalb des Anwendungsbereichs des UmwStG kann allein nach § 12 Abs. 2 KStG nF erfolgen. Eine Buchwertfortführung ist danach nur möglich, sofern der Übertragungsvorgang, der im Inland belegenes bzw. dem Inland zurechenbare WG zum Gegenstand hat, mit § 2 UmwStG vergleichbar ist und dieser zwischen Rechtsträgern desselben Staats erfolgt. Ferner darf das inländ. Besteuerungsrecht an den inländ. WG dadurch nicht beschränkt werden; s. weitergehend BENECKE/SCHNITGER, ISr 2006, 765 (769).

## 7. Zwang zum Gewinnausweis in anderen Fällen

### a) Anwendungsbereich des § 1 AStG

272

**Einkünftekorrektur nach § 1 AStG:** Die Möglichkeit der Einkünftekorrektur eröffnet § 1 AStG für den Fall, dass Einkünfte eines Stpfl. aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert werden, dass er im Rahmen derartiger Geschäftsbeziehungen zum Ausland Bedingungen vereinbart, die von denen abweichen, die unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten.

273 **b) Abgrenzung zu anderen Vorschriften**

**Selbständige Einkünftekorrekturvorschrift:** § 1 Abs. 1 AStG wird als selbständige Einkünftekorrekturvorschrift eingeordnet (s. KAMINSKI, AStG, § 1 Rn. 1); entsprechend ihrem Wortlaut „unbeschadet anderer Vorschriften“ steht sie in Konkurrenz zu anderen Einkünftekorrekturvorschriften, wie dem Rechtsinstitut der vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und § 8a KStG – als besonderer Ausprägung der vGA –, der verdeckten Einlage, dem § 4 Abs. 4 und Abs. 5 EStG sowie den Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG.

**Verdeckte Gewinnausschüttung und Einkünftezurechnung nach § 1 AStG:** Liegt tatbestandlich eine vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vor, die nicht auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkt ist, so scheidet nach Ansicht der FinVerw. und der hM im Schrifttum die Anwendung von § 1 AStG insgesamt aus.

BMF v. 2.12.1994, BStBl. I 1995, Sondernummer 1 Tz. 1.1.1 und 1.1.2.; v. 23.2.1983, BStBl. I 1983, 218 Tz. 1.1.2; KAMINSKI, AStG, § 1 Rn. 13; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 1204; s. auch WASSERMEYER in FWB, AStG, § 1 Rn. 82; BFH v. 17.5.1995 – I R 147/93, BStBl. II 1996, 204 und v. 6.12.1995 – I R 88/94, BStBl. II 1996, 383.

Das gilt nach hM auch im Verhältnis von § 1 AStG zu § 8a KStG als speziellerer vGA-Regelung, dh. § 8a KStG ist *lex specialis* zu § 1 AStG (s. KAMINSKI, AStG, § 1 Rn. 14; s. auch Protokollerklärung der BReg. v. 9.4.2003 zur Vermittlungsempfehlung zum sog. Steuervergünstigungsabbaugesetz).

**Verdeckte Einlage und Einkünftekorrektur nach § 1 AStG:** Wegen des Wortlauts von § 1 Abs. 1 AStG („unbeschadet anderer Vorschriften“) wird von einem Vorrang der Einlagevorschriften ausgegangen, sofern deren Tatbestände erfüllt sind (s. auch KAMINSKI, AStG, § 1 Rn. 15; BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; WASSERMEYER in FWB, AStG, § 1 Rn. 91 zum Verhältnis zu § 5 Abs. 6 EStG). Bei nicht einlagefähigen WG, wie zB Nutzungen- oder Dienstleistungen, bleibt § 1 Abs. 1 AStG anwendbar (so BFH. v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; v. 14.3.1989 – I R 9/85, BStBl. II 1989, 631 zu entgeltlichen Dienstleistungen).

Zum Konkurrenzverhältnis verdeckte Einlage auf Gesellschafterebene WASSERMEYER in FWB, AStG, § 1 Rn. 90; WOERNER, BB 1983, 845; KAMINSKI, AStG, § 1 Rn. 16.

**Offene Einlage und Einkünftekorrektur nach § 1 AStG:** Das Rechtsinstitut der offenen Einlage ist zu § 1 Abs. 1 AStG grundsätzlich vorrangig. Dieser ist nicht anwendbar, wenn nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG eine Entnahme vorliegt.

S. SCHELLE/GROSS in WÖHRLE/SCHELLE/GROSS, § 1 AStG Rn. 19; KAMINSKI, AStG, § 1 Rn. 11; WASSERMEYER, IStR 1997, 657, s. auch BARANOWSKI, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 2. Aufl. 1996, Rn. 754, 760; DAUTZENBERG/GOCKSCH, BB 2000, 904.

**Hinzurechnungsbesteuerung und Einkünftekorrektur nach § 1 AStG:** Die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7–14 AStG und die Einkünftekorrekturvorschrift des § 1 AStG sind jeweils unabhängig voneinander anwendbar. Bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags findet § 1 AStG nach Ansicht des BFH keine Anwendung (BFH v. 20.4.1988 – I R 41/82, BStBl. II 1988, 868), da die Zwischengesellschaft regelmäßig Geschäftsbeziehungen „im“ Ausland oder zum Inland hat (s. auch WASSERMEYER in FWB, AStG, § 1 Rn. 186).

Weitergehend BFH v. 30.5.1990 – I R 97/88, BStBl. II 1990, 875; v. 5.4.1995 – I R 81/94, BStBl. II 1995, 629; KÖHLER, RIW 1988, 979 (985); WASSERMEYER in FWB, AStG, § 1 Rn. 189, § 10 Rn. 130b.

„**Dealing-at-Arm’s-Length**“ und Einkünftekorrektur nach § 1 AStG: Art. 9 OECD-MA und der darin verankerte Grundsatz des dealing-at-arm’s-length steht der Anwendung des § 1 AStG nicht entgegen, da dieser im innerstaatlichen Recht keine selbstvollziehende Wirkung zu entfalten vermag.

VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 9 Rn. 19; KAMINSKI, AStG, § 1 Rn. 25; BFH v. 21.1.1981 – I R 153/77, BStBl. II 1981, 517; v. 12.3.1980 – I R 186/76, BStBl. II 1980, 351; s. auch BMF v. 23.2.1983, BStBl. I 1983, 218 Tz. 1.2.1; s. auch WASSERMEYER in FWB, AStG, § 1 Rn. 99.

**Konkurrenz und Subsidiarität:** Der Anwendungsbereich des § 1 AStG ist wegen des Subsidiaritätsverhältnisses – so die hM – zu den o.g. Vorschriften grundsätzlich eingeschränkt. Gleichwohl ist es auch innerhalb der hM str., welche Auswirkungen sich daraus für die verschiedenen, konkurrierenden Korrekturvorschriften hinsichtlich Rechtsfolge und Reichweite ergeben. Der BFH hat diese Frage offen gelassen (s. BFH v. 17.12.1997 – I B 96/97, BStBl. II 1998, 243) während die FinVerw. dem Subsidiaritätsverhältnis das Wort redet (s. BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, Sondernummer 1/2004, Tz. 1.1.2), was zur Folge hat, dass § 1 Abs. 1 AStG anwendbar bleibt, soweit dessen Rechtsfolge über die vorrangig anwendbaren (anderen) Ergebniskorrekturvorschriften hinausgeht. Diese Auffassung wird auch von Teilen des Schrifttums vertreten (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 690; WOERNER, BB 1983, 845). Schließlich wird von Teilen des Schrifttums vertreten, dass für die Rechtsfolge des (tatbestandlich erfüllten) § 1 Abs. 1 AStG nur Raum bleibt, soweit die Voraussetzungen der konkurrierenden Einkünftekorrekturvorschriften nicht eingriffen (s. BLÜMICH/MENCK, AStG, § 1 Rn. 39; RAUPACH, JfStR 1977/1978, 424 [430]), und endlich wird vertreten, dass § 1 Abs. 1 AStG die Entnahmeregelungen verdrängt (BARANOWSKI, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 2. Aufl. 1996, Rn. 760; s. auch KAMINSKI, AStG, § 1 Rn. 51 und Fn. 3).

### c) Voraussetzungen des § 1 AStG

274

**Einkünfterminderung eines inländischen Steuerpflichtigen:** Voraussetzung des § 1 AStG ist zunächst eine Einkünfterminderung von Einkünften des im Inland Stpfl. (iSd. § 1 Abs. 2 AStG).

S. weitergehend BFH v. 17.12.1997 – I B 96/97, BStBl. II 1998, 321; PILTZ in MÖSSNER, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, F 82.

**Geschäftsbeziehung mit dem Ausland:** Ferner ist das Bestehen von Geschäftsbeziehungen zum Ausland tatbestandlich erforderlich. Darunter fallen die in § 1 Abs. 4 AStG definierten Tätigkeiten sowie schuldvertragliche Rechtsbeziehungen mit sog. nahestehenden Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG. Geschäftsbeziehungen sind auch schuldrechtl. Beziehungen, aufgrund derer sog. Sondervergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 geleistet werden, oder eine Patronatserklärung der inländ. Muttergesellschaft für die ausländ. Tochtergesellschaft, sofern Eigenkapitalersatz vorliegt. Die Gewährung von Eigenkapital begründet hingegen allein noch keine Geschäftsbeziehung iS dieser Vorschrift.

WASSERMEYER in FWB, AStG, § 1 Rn. 224, 895 f.; PILTZ in MÖSSNER, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, F 85; BFH v. 29.11.2000 – I R 85/99, FR 2001, 604.

**Steuerbilanz und § 1 AStG:** Die Korrektur der Einkünfte nach § 1 Abs. 1 AStG lässt die StBil. unberührt, dh. es kommt zu keiner Änderung der StBil.

BFH v. 30.5.1990 – I R 97/88, BStBl. II 1990, 875; BMF v. 23.2.1983, BStBl. I 1983, 218 Tz. 8.1.1 Buchst. c; hM im Schrifttum: WASSERMEYER in FWB, AStG, § 1 Rn. 811 f.; BLÜMICH/MENCK, AStG, § 1 Rn. 38; KAMINSKI, AStG, § 1 Rn. 45; VÖGELE/RAAB in Vö-

GELE/BORSTELL/ENGLER, Handbuch der Verrechnungspreise, 2. Aufl. 2003, Rn. A 361 ff.; aA DÖLLERER, JbFStR 1980/81, 239 (274); RAUPACH, JbFStR 1980/81, 263 ff.

275–287 Einstweilen frei.

## D. Gewinn- und Verlustausweis schwebender Geschäfte

### I. Allgemeine Erläuterungen

**Schrifttum:** s. vor Anm. 61, 230 u. 265.

#### 1. Begriff des schwebenden Geschäfts

288

**Definition:** Ein schwebendes Geschäft liegt vor, wenn ein Vertrag, der auf einen gegenseitigen Leistungsaustausch ausgerichtet ist und der auf einer Verpflichtung beruht, noch nicht vollständig erfüllt ist (vgl. IDW, RS HFA 4, WPg. 2000, 716 Tz. 2; BFH v. 7.7.1992 – VIII R 24/91, BFH/NV 1993, 461 unter 6. a.; v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 [737 unter B.I.2.]; v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 [594 unter II.2.]). „Dies ist regelmäßig der Fall, wenn beide Vertragspartner mit der Erfüllung ihrer Verpflichtung noch nicht begonnen oder einer oder beide Vertragspartner sie erst teilweise erfüllt haben“ (BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BFH/NV 2005, 421 mwN). Derartige Verträge können in einmaligen Lieferungen und Leistungen, wiederkehrenden Lieferungen (sog. „Sukzessivlieferverträge“; s. Hoyos/M. Ring in Beck-BilKomm. VI., § 249 Rn. 54) und Leistungen oder auch als Dauerschuldverhältnis (zB Miete) bestehen (vgl. IDW aaO Tz. 3).

#### Beispiele:

- Kauf-, Werk- und Werklieferungsverträge,
- Nutzungsüberlassungsverträge: Miet- und Pachtverträge, Leasing- und Kreditverträge (vgl. zB BFH v. 18.12.2002 – I R 11/02, BStBl. II 2003, 400),
- Dienst- und Arbeitsverträge (vgl. zB BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758).

**Bedingung:** Hängt die Rechtsgültigkeit eines Vertrags von einer Bedingung ab, so ist dies als schwebendes Geschäft zu behandeln (vgl. BFH v. 19.4.2005 – VIII R 68/04, BStBl. II 2005, 762; v. 14.6.2005 – VIII R 14/04, BStBl. II 2006, 15).

**Unwesentliche Nebenpflichten:** Stehen nur noch unwesentliche Nebenpflichten aus einem gegenseitigen Vertragsverhältnis offen, so liegt kein schwebendes Geschäft mehr vor (vgl. BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BFH/NV 2005, 109; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXV. § 5 Rn. 453). Ob eine vertragliche Verpflichtung erfüllt ist, richtet sich hauptsächlich nicht nach den rechtl. Vorschriften, sondern nach dem wirtschaftlichen Gehalt der geschuldeten Leistung (vgl. SCHMIDT/WEBER-GRELLET aaO). Die Bearbeitung und Nachbetreuung von langfristigen Verträgen (zB Lebensversicherungsvertrag) ist keine unwesentliche Nebenleistung (vgl. SCHMIDT/WEBER-GRELLET aaO). Wenn aber ein Vertragspartner seine Leistung erbracht hat, so liegt ein bilanziell zu beachtender Erfüllungsrückstand auch dann vor, wenn das schwebende Geschäft fortbesteht (vgl. BFH v. 6.4.1993 – VIII R 86/91, BStBl. II 1993, 709 betr. Urlaubsgeld beim Arbeitsverhältnis; s. Anm. 295).

**Vertragsangebot:** Auch die Abgabe eines Vertragsangebots reicht für das Vorliegen eines schwebenden Geschäfts aus, sofern mit der Annahme sicher zu rechnen ist (vgl. BFH v. 16.11.1982 – VIII R 95/81, BStBl. II 1983, 361; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 247; s. auch Hoyos/M. Ring in Beck-BilKomm. VI., § 249 Rn. 55 betr. Vorvertrag und „Letter of intend“).

289 **2. Ausgeglichenheitsvermutung**

Nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93 (BStBl. II 1993, 735 [737 mwN]) besteht bei schwebenden Geschäften eine Vermutung, dass „sich die wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem Vertrag wertmäßig ausgleichen“ (BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93 aaO; vgl. auch BFH v. 27.6.2001 – I 11/00, BStBl. II 2001, 758 unter II.4.b; v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BFH/NV 2006, 167 unter B.1.; v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 [594 unter II.2.]; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 244; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXV. § 5 Rn. 456; WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV., Rn. D 380). Diese sog. „Ausgeglichenheitsvermutung“ kann allerdings widerlegt werden (vgl. dazu HOYOS/M. RING in Beck-BilKomm. VI., § 249 Rn. 62).

## II. Bilanzierung schwebender Geschäfte

290 **1. Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte**

**Keine Bilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten:** Grundsätzlich werden schwebende Geschäfte, soweit sie ausgleichend sind, nicht bilanziert. Folglich werden Forderungen und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften, soweit sie die Zukunft betreffen, nicht angesetzt. So werden beispielsweise Dauerschuldverhältnisse bzgl. zukünftiger Perioden bilanziell nicht abgebildet. Sofern aber aus Dauerschuldverhältnissen aus vergangenen Perioden Forderungen und Verbindlichkeiten bestehen, sind diese zu bilanzieren (s. Anm. 245 u. 250).

**Beispiel:** Es wird für zehn Jahre ein Mietverhältnis (zu einem angemessenen Mietpreis) abgeschlossen. Im Mietvertrag wird vereinbart, dass die Miete jeweils ein Monat später zu entrichten ist. Beim Vermieter ist zum 31.12.01 die im Januar 02 zu zahlende Miete des Monats Dezember 01 als Forderung zu aktivieren, beim Mieter ist die Miete des Monats Dezember 01 als Verbindlichkeit zu bilanzieren. Die Mieten für die Jahre 02–10, also für den noch nicht abgewickelten Teil des Dauerschuldverhältnisses (vgl. WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV., Rn. D 388) werden weder beim Vermieter noch beim Mieter bilanziert.

**Keine Realisierung von (zukünftigen) Gewinnen:** Entsprechend dem handelsrechtl. Realisationsprinzip können Gewinne, die zukünftige Perioden betreffen, noch nicht realisiert werden. Erträge und Aufwendungen werden folglich auch nicht in der handelsrechtl. und stl. Gewinnermittlung erfasst.

**Beispiel:** Die Mieten (s. obiges Beispiel) für die Jahre 02–10 werden im Jahr 01 weder als Ertrag beim Vermieter noch als Aufwand beim Mieter erfasst. Allerdings ist im Jahr 01 die Miete des Dezembers 01 beim Vermieter als Mietertrag und auch beim Mieter als Mietaufwand zu erfassen, obwohl noch keine Zahlung erfolgt ist.

**Keine Erfassung von Verlusten bei „ausgeglichenen“ Geschäften:** Gleichen sich die Leistung und Gegenleistung aus, wovon die sog. „Ausgeglichenheitsvermutung“ (s. Anm. 289) ausgeht, können auch keine Verluste (also auch keine Aufwendungen für zukünftige Perioden) erfasst werden. Nur bei rückständigen Zahlungen sind Verbindlichkeiten (oder auch Rückstellungen) für Erfüllungsrückstand sind somit auch die Aufwendungen für vergangene Perioden zu erfassen (zB Mietaufwand für Dezember 01, der im Januar 02 bezahlt wird; vgl. zB WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV., Rn. D 385; s. dazu Anm. 295).

**Verlustausweis bei unausgewogenen Geschäften:** Sind Leistungen und Gegenleistungen unausgeglichen, so sind nach dem handelsrechtl. Imparitätsprinzip Verluste auch bei schwebenden Geschäften zu berücksichtigen (s. dazu Anm. 265, 266, 267), während Gewinne (isoliert) für zukünftige Perioden noch

nicht realisiert werden dürfen (s. Anm. 245, 250). Stl. dürfen Rückstellungen aber nur bei Erfüllungsrückstand, jedoch nicht bei drohenden Verlusten aus schwebenden Geschäften gebildet werden (s. Anm. 295, 296).

## 2. Anzahlungen

### a) Geleistete Anzahlungen

291

Geleistete Anzahlungen sind grundsätzlich als Aktiva und selbständige WG zu bilanzieren. Dabei wird handelsrechtl. (wegen der Bewertung auch mit stl. Relevanz) zwischen Anlage- und Umlaufvermögen unterschieden. Werden Anzahlungen für Sachanlagen oder immaterielle WG des Anlagevermögens geleistet, die noch nicht übergegangen – also auch noch nicht abgenommen – sind, so sind die geleisteten Anzahlungen unter den entsprechenden Positionen im Anlagevermögen (erfolgsneutral) auszuweisen. Es wird also nicht der „Sach- oder Dienstleistungsanspruch aus dem zugrunde liegenden schwebenden Geschäft“ (Hoyos/F. HUBER in Beck-BilKomm. VI., § 247 Rn. 545) bilanziert. Anzahlungen wirken also wie ein (schwebendes) Kreditgeschäft, solange die andere Vertragsseite die (ggf. langfristige) Leistung nicht erbracht hat. Erfüllt die Gegenseite die Sach- oder Dienstleistungsverpflichtung, so wird die durch die erfolgte Abnahme entstehende Verbindlich aus dem Kauf- oder Dienstleistungspreis durch die geleistete Anzahlung gemindert (vgl. HOYOS/F. HUBER in Beck-BilKomm. VI., § 247 Rn. 545 u. 551). Nach Abnahme der WG oder der Dienstleistung wird also das (bestellte und nun wirtschaftlich übergegangene) WG (zB Haus oder Patent) anstelle der erhaltenen Anzahlung bilanziert. Dies gilt für WG des Vorratsvermögens (zB Vorräte, Waren) nach Übergang des wirtschaftlichen Eigentums der bestellten WG entsprechend (vgl. ELLROTT/KRÄMER in Beck-BilKomm. VI., § 266 Rn. 109). Für geleistete Anzahlungen, die andere WG des Umlaufvermögens oder zukünftige Aufwendungen (zB Werbeaufwendungen für zukünftige Zeitungsanzeigen oder Fernsehspots, Beratungsleistungen) betreffen, ist handelsrechtl. ein Ausweis unter den sonstigen Vermögensgegenständen erforderlich (vgl. ELLROTT/KRÄMER in Beck-BilKomm. VI., § 266 Rn. 110). Somit ist die Erfolgsneutralität der geleisteten Anzahlungen auch in diesen Fällen gewährleistet.

**Verhältnis zu Rechnungsabgrenzungsposten** bei schwebenden Geschäften ist strittig und teilweise ungeklärt; s. dazu Anm. 297 u. 1917.

### b) Erhaltene Anzahlungen

292

**Anzahlungen** werden von Kunden häufig bei Bestellung verlangt. Verlangt beispielsweise eine Airline im Zeitpunkt der Internetbuchung den kompletten Flugpreis, obwohl der Flug erst im nächsten Jahr erfolgt, so ist bei der Airline unter den Verbindlichkeiten in der HBil. von KapGes. die Position „Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen“ auszuweisen (vgl. HOYOS/M. RING in Beck-BilKomm. VI., § 266 Rn. 223 f.). Der Ertrag aus dem Flug ist erst dann zu erfassen, wenn der Kunde den Flug in Anspruch genommen hat (bzw. der Flug wegen Nichtantritts verfallen ist), wenn also die Leistung bewirkt ist; s. dazu Anm. 245. Bei Auftragsfertigung von Spezialerzeugnissen werden in der Praxis häufig Anzahlungen verlangt. In diesem Fall werden die Vorräte schon produziert und unter der Position fertige oder unfertige Erzeugnisse mit den HK (s. § 6 Anm. 454 ff.) bilanziert. Der Erhalt von Anzahlungen führt nicht zu einer Teilgewinnrealisierung, soweit keine Abnahme erfolgt ist. Erst wenn das WG fertiggestellt und an den Kunden das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist, kann die Verbind-

lichkeit im Rahmen der Umsatzbuchung (also der Ertragsrealisation) ausgebucht werden.

**Handelsrechtliche Verrechnung mit den Vorräten** nach § 268 Abs. 5 Satz 2 HGB führt nicht zu einer Ausbuchung der Verbindlichkeit „Erhaltene Anzahlung“, sondern ist lediglich eine handelsrechtl. gliederungstechnische (offene) Verkürzung der Vorräte und somit der Bilanzsumme (vgl. Hoyos/M. Ring in Beck-BilKomm. VI., § 266 Rn. 225). Dadurch erfolgt weder eine Erfolgsrealisation noch eine Abwertung der Vorräte.

**Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung** nach dem Erhalt von Anzahlungen ist grundsätzlich nicht zulässig, sofern keine verbindliche Abnahme der WG erfolgt ist. Ausnahmsweise ist nur unter sehr strengen Bedingungen eine Teilgewinnrealisierung mit entsprechender Ausbuchung der erhaltenen Anzahlungen (Netto-Buchung: Umsatzerlöse an erhaltene Anzahlungen) zulässig, wenn das Gesamtwerk in abgrenzbare Teilleistungen zerlegt werden kann, eine Teilabnahme vertraglich vorgesehen und auch erfolgt ist (s. dazu im Detail Anm. 263–264g).

**Honorarvorschuss** für ein Buch oder einen Aufsatz ist beim Empfänger als erhaltene Anzahlung und somit als Verbindlichkeit zu erfassen; idR wird die Leistung erst bei Erscheinen des Buches oder Aufsatzes (oder bei abweichender vertraglicher Regelung bei Abgabe des Manuskripts) bewirkt und somit der Ertrag realisiert.

**Umsatzsteuer bei erhaltenen Anzahlungen:** Bei Bruttomethode ist Ausweis eines aktiven RAP stl. zwingend (also ist die USt. stl. erfolgsneutral; s. dazu ausführlich Anm. 1992–1998).

### 293 3. Aktivierung von Teilleistungen

**Unfertige Erzeugnisse/Leistungen:** Ist ein WG zwar bestellt, aber noch nicht fertiggestellt und auch nicht abgenommen, so darf ein Ertrag (Umsatzerlös) grundsätzlich (zu den seltenen Ausnahmen bei Teilgewinnrealisierung s. Anm. 263–264g) *nicht* realisiert werden. Derartige WG sind beim Hersteller/Leistenden im Umlaufvermögen (idR Vorräte) mit den TeilHK (s. § 6 Anm. 468) zu aktivieren, wobei bei Vorräten handelsrechtl. eine gliederungstechnische Verrechnung mit den erhaltenen Anzahlungen nach § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB zulässig ist (s. Anm. 292).

**Fertige Erzeugnisse/Leistungen:** Sind die WG fertiggestellt, aber vom Besteller noch nicht abgenommen, ist aufgrund des noch fehlenden Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums eine Ertragsrealisierung (Umsatzbuchung) nicht zulässig (s. Anm. 245 ff.). Folglich sind die fertiggestellten WG noch immer erfolgsneutral mit den HK (s. § 6 Anm. 454–467) unter den Vorräten zu bilanzieren.

**Keine Bilanzierung beim Besteller:** Solange keine Abnahme der WG erfolgt und somit das wirtschaftliche Eigentum nicht übergegangen ist, darf das „bestellte“ bzw. „in Auftrag gegebene“ WG nicht vom Besteller bzw. Auftraggeber bilanziert werden. Würden in derartigen Fällen Anzahlungen geleistet, so sind diese beim Besteller/Auftraggeber zu bilanzieren (s. Anm. 291).

### 294 4. Immaterielle Wirtschaftsgüter

**Nutzungsrechte, Konzessionen und ähnliche Rechte:** Insbes. bei Einmalzahlungen wird häufig das konkrete Recht erworben, eine Rechtsposition (zB Nutzung einer Lizenz, eines Kundenstamms oder Markennamens) oder eine Sa-

che (Gebäude, Maschinen ua.) für eine bestimmte oder unbestimmte Zeit zu nutzen. Bei entgeltlichem Erwerb wird idR ein (immaterielles) WG nach Abs. 2 vorliegen (s. Anm. 381).

**Verhältnis zu Rechnungsabgrenzungsposten:** Bei zeitlich befristeten Rechnungen kann es strittig sein (s. auch SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXV. § 5 Rn. 244; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 695–700), ob Abs. 2 im Verhältnis zu Abs. 5 vorrangig ist; uE ist der Begriff des WG – also Abs. 2 – vorrangig gegenüber Abs. 5, soweit die Kriterien sowohl nach Abs. 2 als auch nach Abs. 5 erfüllt sind; wenn die Kriterien eines WG nicht erfüllt sind, kann aber der Ansatz eines RAP – bei Vorliegen der Voraussetzungen – zwingend sein; s. dazu ausführlich Anm. 1914 u. 1917.

## 5. Rückstellungen bei Erfüllungsrückstand

295

**Rückstellungen für abgewickelten Teil:** Ist ein schwebendes Geschäft zum Teil abgewickelt und besteht aus diesem Teil ein sog. Erfüllungsrückstand, so ist hierfür eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (oder bei feststehendem Grund und Höhe eine Verbindlichkeit) zu bilden, die gegenüber dem Rückstellungsverbot (Abs. 4a, s. Anm. 296) vorrangig ist (vgl. KIRCHHOF/CREZELIUS VI., § 5 Rn. 146). Existiert aus einem schwebenden Geschäft ein vergangenheitsorientierter Verpflichtungsüberschuss, so besteht hierfür eine Rückstellungspflicht (ebenso BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 885 iVm Rn. 856 f.; WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV., Rn. D 1107 f., 1189).

**Beispiel:** Besteht für einen Pächter eine Pachterneuerungsverpflichtung oder für einen Mieter nach Ablauf der Mietzeit eine Instandhaltungs-, Abbruch- oder Entfernungsverpflichtung, so ist für den abgelaufenen Zeitraum anteilig (also ratierlich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d, s. § 6 Anm. 1183) eine Verbindlichkeitsrückstellung für den Erfüllungsrückstand der abgelaufenen Pacht- bzw. Mietzeit zu bilden (vgl. BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/97, BStBl. II 1993, 89; v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612; s. auch KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 168; 171 f.; WP-Hdb. 2006, Bd. 1 Rn E 141).

**Keine Rückstellung bei Ausgeglichenheit:** Bestehen bei einem laufenden schwebenden Geschäft rechtl. Verpflichtungen als Nebenpflichten, so kann hierfür keine Rückstellung gebildet werden, da regelmäßig kein Erfüllungsrückstand vorliegt (vgl. BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758 betr. Lohnfortzahlung im Krankheitsfall; ebenfalls kein Erfüllungsrückstand bei sog. Zuwachssparen mit steigendem Zins in späteren Perioden: s. BFH v. 20.1.1993 – I R 115/91, BStBl. II 1993, 373 [375]; ähnlich bzgl. mietfreier Anfangsperiode bei einem langfristigen Mietvertrag BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593).

**Beispiele für Erfüllungsrückstand:** Besteht aber die Verpflichtung, künftigen Pensionären nach Eintritt in den Ruhestand Beihilfen für Krankheitskosten u. Ä. zu zahlen, so besteht hierfür schon in der aktiven Beschäftigungsphase des Mitarbeiters ein Erfüllungsrückstand, für den ratierlich mit der Beschäftigungsphase eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden ist (vgl. BFH v. 30.1.2002 – I R 71/00, BStBl. II 2003, 279; ähnlich zu Urlaubsverpflichtungen BFH v. 6.4.1993 – VIII R 86/91, BStBl. II 1993, 709; v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406, 408; s. auch LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 877, 880; weitere Beispiele s. bei KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 614).

## 6. Rückstellungsverbot für drohende Verluste

296

**Handelsrechtliche Verlustrückstellung:** Verlustrückstellungen iSd. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften stellen

einen Unterfall zu Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten dar (vgl. HOYOS/M. RING in Beck-BilKomm. VI., § 249 Rn. 52; KIRCHHOF/CREZELIUS VI., § 5 Rn. 124; s. auch Anm. 268 mwN). Bilanzielle Relevanz (bis zur Einführung des Abs. 4a: in HBil. und StBil., seit dessen Einführung ab dem VZ 1997 nur noch in der HBil., s.u.) erlangen in Abwicklung befindliche Geschäfte, wenn deren Ausgleich gestört ist und die Ausgeglichenheitsvermutung (s. Anm 289) widerlegt werden kann (s. BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 [737]; WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV., Rn. D 1120 f.; MOXTER, Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, 2003, § 8 II., 57; HOFFMANN, DStR 1999, 1545 [1546]). Hieraus resultiert dann die (handelsrechtl.) Pflicht zur Drohverlustrückstellung (zur StBil. s.u.). Es müssen am Bilanzstichtag konkrete, objektive Indizien für eine wertmäßige Asymmetrie von Leistung und zu erwartender Gegenleistung (s. auch ADS VI., § 249 Anm. 145 mwN; MOXTER aaO; OSER, BB 1997, 2370; WEBER-GRELLET, DB 1994, 291: Drohverlustrückstellung bei bewusster Eingehung eines verlustbringenden Geschäfts) vorliegen, die dabei für sich und nicht in wechselseitiger Abhängigkeit bewertet werden (dazu s. HOYOS/M. RING in Beck-BilKomm. VI., § 249 Rn. 63–65; HOYOS/M. RING in Beck-BilKomm. VI., § 253 Rn. 167 ff.).

Siehe BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 (738: „erweiterter Saldierungsbereich“); HERZIG/RIECK, DB 1997, 1881 (1882 f.); WEBER-GRELLET, DB 1997, 2333; anders noch BFH v. 10.4.1991 – II R 118/86, BStBl. II 1991, 620 f.; aA KÜTING/KESSELER, DStR 1997, 1665; GOSCH, StBp. 1997, 325: jeweils zur „juristischen Interpretation“; WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV., Rn. E 1601 betr. Unternehmensverträge; s. auch HOYOS/M. RING in Beck-BilKomm., VI., § 249 Rn. 63; ECKSTEIN/FUHRMANN, DB 1998, 530.

**Steuerbilanz und Drohverlustrückstellung:** Mit der Einführung des Abs. 4a (als *lex specialis* zu Abs. 1 Satz 1 und zu § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) – im Zuge des sog. Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590) – sind Drohverlustrückstellungen ab dem VZ 1997 für die StBil. ausgeschlossen.

Vgl. BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 15, 255, 883a; HOYOS/M. RING in Beck-BilKomm. VI., § 249 Rn. 1, 14, 51; HENNRICH, DStJG 24 (2001), 301 (320); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 17 Rn. 113; ARNDT/WIESBROCK, DStR 2000, 718; PILTZ, JbFStR 1999/2000, 221; GROH, DB 1999, 978, 980; SIEGEL, StuB 1999, 195; DORALT, DB 1998, 1357; NAUMANN, BB 1998, 527 (529); MOXTER, DStR 1998, 509; HERZIG/RIECK, BB 1998, 311; WEBER-GRELLET, DB 1997, 2233; STOBBE, FR 1997, 361 (363); FÜGER/RIEGER, DStR 1997, 1427; HOFFMANN, BB 1997, 1195; GREFE, BB 1997, 2635; s. zur *Verfassungsmäßigkeit* des Abs. 4a Anm. 232, 233.

**Abgrenzung von Drohverlust- und Verbindlichkeitsrückstellungen:** Damit gewinnt die Abgrenzung der Drohverlustrückstellung zur Verbindlichkeitsrückstellung, die ihrerseits handels- wie strechtl. zwingend geboten ist, an Bedeutung. Nach hM wird die Verbindlichkeitsrückstellung als vorrangig angesehen (s. BFH v. 16.9.1970 – I R 184/67, BStBl. II 1971, 85; KIRCHHOF/CREZELIUS VI., § 5 Rn. 124, 145; HOYOS/M. RING in Beck-BilKomm. VI., § 249 Rn. 67; MOXTER, DStR 1998, 513 f.; NAUMANN, BB 1998, 527). Diese bezieht sich auf einen sog. Erfüllungsrückstand aus einer bereits abgewickelten (nicht nur eingegangenen) vertraglichen Verpflichtung (und weist Vergangenheitsbezug auf), während Drohverlustrückstellungen mit einem Verpflichtungsüberschuss, der zum Bilanzstichtag verursacht wurde, eines eingegangenen, aber schwebenden Geschäfts in Beziehung stehen, dh. (zu-)künftige Verluste – entsprechend dem Imparitätsprinzip – antizipiert werden (vgl. BFH v. 20.1.1993 – I R 115/91, BStBl. II 1993, 373 [375]; WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV., Rn. D 1107; HOYOS/M.

RING in Beck-BilKomm. VI., § 249 Rn. 67; KIRCHHOF/CREZELIUS VI., § 5 Rn. 132, 146; ECKSTEIN/FUHRMANN, DB 1998, 529 [530]; NAUMANN, BB 1998, 527 [528]; GROH, BB 1988, 28; aA WEBER-GRELLET, DB 1997, 2235). Der Aufwand, der aus einer etwaigen Verbindlichkeitsrückstellung resultiert, steht mit den realisierten Erträgen aus dem abgewickelten Geschäft in Zusammenhang, während Drohverlustrückstellungen mit noch zu realisierenden Erträgen aus einem noch nicht abgewickelten Geschäft in Beziehung stehen (vgl. WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV., Rn. D 1107; HOYOS/M. RING in Beck-BilKomm. VI., § 249 Rn. 67; MOXTER, DStR 1998, 514; MOXTER, DB 1997, 1479; BÜCHELE, DB 1997, 2448).

## 7. Rechnungsabgrenzungsposten

297

**Aktive Rechnungsabgrenzungsposten:** Werden bei einem schwebenden Geschäft (zB Versicherungsvertrag) Beträge für eine zu beziehende Leistung für einen bestimmten Zeitraum (s. Anm. 1925–1926a) im Voraus geleistet und wird dafür kein immaterielles WG (zu dessen Vorrang s. Anm. 1914, 1917 „Immaterielle Wirtschaftsgüter“) erworben, so ist der Betrag noch nicht als Aufwand zu erfassen, sondern als aktiver RAP zu aktivieren (zB Zahlung einer Versicherungsprämie im Dezember 01 für das Jahr 02). Dadurch wird sichergestellt, dass der Aufwand nicht im Zeitpunkt der Zahlung, sondern erst im Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Leistung durch Auflösung des aktiven RAP als Aufwand erfasst wird (Buchung im Jahr 02 des Beispiels: Versichersicherungsaufwand an aktiver RAP).

*Einmalzahlungen* zur Ausbeutung von Mineralien (sog. Ausbeutevertrag, der als Pachtvertrag vom BFH interpretiert wird) sind als vorausbezahlte „Pachtzinsen“ zu sehen und daher im Zeitpunkt erfolgsneutral über die Bildung eines aktiven RAP abzugrenzen (vgl. BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312; s. dazu STOBBE, FR 1995, 399), der dann über die Abbaumenge aufwandswirksam aufzulösen ist.

**Passive Rechnungsabgrenzungsposten:** Werden bei einem schwebenden Geschäft (zB Miete) Vorauszahlungen für eine noch zu erbringende Leistung, die sich über einen bestimmten (zukünftigen) Zeitraum erstreckt, geleistet (Zahlung der Miete oder Pacht im Dezember 01 für das Jahr 02), so kann diese Zahlung beim Empfänger der Zahlung noch nicht als Ertrag erfasst werden. Vielmehr ist beim Zahlungseingang ein passiver RAP (Buchung im Dezember 01: Bank an passiver RAP) zu bilden. Wird die Leistung erbracht, so ist der passive RAP erfolgswirksam als Ertrag aufzulösen (Buchung im Jahr 02: Passiver RAP an Mietertrag).

*Abgrenzung einer Einmalzahlung:* Übernimmt ein Erbbauberechtigter Erschließungskosten, so sind diese beim Grundstückseigentümer zu aktivieren. Der Grundstückseigentümer hat diese Zahlung des Erbbauberechtigten zwar als Ertrag zu erfassen, er kann aber in gleicher Höhe einen passiven RAP bilden (und somit den Ertrag im Jahr der Aktivierung wiederum eliminieren), der über die Laufzeit des Erbbaurechts erfolgswirksam (als Ertrag) anteilig aufzulösen ist (vgl. BFH v. 4.9.1997 – IV R 40/96, BFH/NV 1998, 569).

Einstweilen frei.

298–299

