

Schriften zum Steuerrecht

Band 4

Zur Lehre vom Wirtschaftsgut

Zugleich ein Beitrag zur Lösung von
Bilanzierungsproblemen bei schwebenden Geschäften

Von

Dr. Manfred Weber



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

MANFRED WEBER

Zur Lehre vom Wirtschaftsgut

Schriften zum Steuerrecht

Band 4

Zur Lehre vom Wirtschaftsgut

Zugleich ein Beitrag zur Lösung von
Bilanzierungsproblemen bei schwebenden Geschäften

Von

Dr. Manfred Weber



DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

Alle Rechte vorbehalten
© 1969 Duncker & Humblot, Berlin 41
Gedruckt 1969 bei Alb. Sayffaerth, Berlin 61
Printed in Germany

Meinen Eltern

„Facilis plerumque controversiarum solutio reperietur, si eadem verba in diversis significationibus a diversis auctoribus posita defendere poterimus“

Abaelard

Vorwort

Der zentrale Begriff des Bilanzsteuerrechts ist der Begriff „Wirtschaftsgut“. Das Wirtschaftsgut ist gesetzestechnischer Ausdruck des Einkommensteuer- und Bewertungsrechts. Bereits vor seiner Aufnahme in das Gesetz im Jahre 1935 hat der Reichsfinanzhof in den 20er Jahren diesen Begriff herausgearbeitet. Seitdem stützt sich die Finanzrechtsprechung in einer unvermindert großen Zahl von Entscheidungen zu Fragen des Bilanzansatzes und der Bewertung von Bilanzposten auf den Wirtschaftsgutbegriff. So ist die Lehre vom Wirtschaftsgut entstanden. In zunehmendem Maße wird der Begriff „Wirtschaftsgut“ nach der dynamischen Bilanzauffassung interpretiert. Gerade vom Standpunkt der dynamischen Bilanzauffassung her erscheinen jedoch viele der mit Hilfe des Wirtschaftsgutbegriffs gewonnenen Lösungen als unbefriedigend. Die vorliegende Arbeit prüft den methodologischen Wert der Lehre vom Wirtschaftsgut. Sie will darüber hinaus einen Beitrag zur bilanztheoretischen und begrifflichen Durchdringung der Erfolgsbilanz und der Vermögensaufstellung liefern und behandelt daher in ihrem ersten Teil das Verhältnis der Lehre vom Wirtschaftsgut zur dynamischen Bilanzauffassung.

Bei dieser Untersuchung dient der Problembereich der schwebenden Geschäfte als praktisches Modell, an dem z. B. die Realisierungszeitpunkte oder die Bedeutung der transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten für die Vermögensaufstellung aufgezeigt und im zweiten Teil der Arbeit die Ergebnisse des dogmatischen Teils in einigen speziellen Bilanzierungsproblemen exemplarisch dargestellt werden. Denn bei der Abwicklung der mehrperiodisch schwebenden Geschäfte muß jeweils zu den Bilanzstichtagen nicht nur entschieden werden, wie die in der abgelaufenen Periode erbrachten Teilleistungen und die dafür empfangenen Anzahlungen in der Erfolgsbilanz und Vermögensaufstellung ansatzmäßig und begrifflich zu behandeln sind. Vielmehr muß auch der vom Leistungsaustausch innerhalb des schwebenden Geschäftes abhängige Aufwand, z. B. Umsatzsteuer- und Provisionszahlungen sowie der durch drohende Verluste ver-

ursache Aufwand, begrifflich zugeordnet und seine Verrechenbarkeit mit voraussichtlichem Gewinn geklärt werden. Die Lösung dieser Bilanzierungsprobleme wird mit der Untersuchung der Begriffe „Wirtschaftsgut, Rechnungsabgrenzungsposten, Rückstellung“ und der Abgrenzung des Aufwandbegriffes in sich nach realisiertem, entstandenem und verursachtem Aufwand angestrebt.

Frechen, im Juli 1968

Der Verfasser

Inhaltsverzeichnis

Erster Teil

Das Verhältnis der Lehre vom Wirtschaftsgut zur dynamischen Bilanzauffassung, dargestellt im Hinblick auf die Bilanzierung schwebender Geschäfte

1. Kapitel: Widerstreitende Bilanzauffassungen und Prinzipien der Gewinnrealisierung	15
I. Die betriebswirtschaftliche Auffassung, insbesondere die dynamische Bilanzauffassung	15
II. Das Handelsrecht und die statische Bilanzauffassung	18
III. Die verschiedenen Prinzipien der Gewinnrealisierung	21
1. Verursachungsprinzip	21
2. Zuflußprinzip	22
3. Realisationsprinzip	23
2. Kapitel: Die bilanztheoretische Konzeption des Steuerrechts	26
I. Die Maßgeblichkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ..	28
II. Der dynamische Charakter der steuerlichen Gewinnermittlung	30
III. Die Lehre vom Wirtschaftsgut	35
1. Der statische Charakter des Begriffs „Wirtschaftsgut“	36
2. Die dynamische Interpretation des Begriffs	37
3. Kasuistik, Inversion und Begriffsvertauschung	40
3. Kapitel: Der Einfluß des Aktienrechts von 1965 auf die Erfolgsbilanz ...	43
4. Kapitel: Die „realisationsdynamische“ Steuerbilanz	47
I. Ihre Elemente	47
1. Die Realisierung von Gewinnen: Prinzip der Vorsicht	47
2. Die Verursachung von Verlusten: Imparitätsprinzip	49
3. Die dynamischen Termini	50
II. Ihre Brauchbarkeit	54
1. Unter betriebswirtschaftlichen Aspekten	55

2. Unter dem Aspekt der Rechtssicherheit	56
3. Unter dem Aspekt der Gerechtigkeit	59
4. Unter dem Aspekt der Praktikabilität	60
5. <i>Kapitel:</i> Das Wirtschaftsgut und die Behandlung schwebender Geschäfte in der Vermögensaufstellung	61
I. Die Vermögensaufstellung	61
1. Statuscharakter	62
2. Paritätisches Realisationsprinzip	64
3. Der Wirtschaftsgutbegriff in der Vermögensaufstellung	66
II. Der bedingte Erwerb von Anzahlungen	68
III. Die immateriellen Vermögensgegenstände bei schwebenden Geschäften	69

Zweiter Teil

Die selbständige Funktion der realisationsdynamischen Begriffe, dargestellt anhand besonderer Ansatzprobleme bei schwebenden Geschäften

6. <i>Kapitel:</i> Der Begriff „schwebende Geschäfte“	71
I. Juristisch	71
II. Buchungstechnisch	73
7. <i>Kapitel:</i> Ansatzprobleme in der Erfolgsbilanz	75
I. Die Aktivierung der Umsatzsteuer für Kundenanzahlungen	75
II. Der Unterschied zwischen verursachtem und entstandenem Aufwand, insbesondere bei Rückstellungen für Provisionsverpflichtungen	83
III. Rückstellungsfähiger Aufwand und seine Verrechenbarkeit mit vor- aussichtlichem Gewinn	88
8. <i>Kapitel:</i> Ansatzprobleme in der Vermögensaufstellung	91
I. Die Bewertbarkeit des Außengewinns und drohender Verluste	91
II. Die Bewertbarkeit der Umsatzsteuer für Kundenanzahlungen	93

Zusammenfassung

9. <i>Kapitel:</i> Über die Motive der Lehre vom Wirtschaftsgut und ihre Unvereinbarkeit mit der Rechtssicherheit und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	97
---	----

Anhang

<i>Tabelle IV: Rückstellungsfähiger und verrechenbarer Aufwand</i>	104
<i>Tabelle V: Zur einheitlichen Anwendung des Realisationsprinzips in der Vermögensaufstellung</i>	105
Literaturverzeichnis	106
Urteilsregister	117
Sachregister	124

Abkürzungsverzeichnis

ADHGB	Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch
AG	Die Aktiengesellschaft. Zeitschrift für das gesamte Aktienwesen
AktG	Gesetz über die Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien
ALR	Allgemeines Preußisches Landrecht
AO	Reichsabgabenordnung
BankA	Bank-Archiv
BB	Der Betriebsberater
Bd.	Band (offizielle Veröffentlichung des vorher angemerkten Gerichtes)
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof, (Z)ivilsachen und (St)rafsachen
BSG	Bundessozialgericht
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
cc	code civile
DAkt	Die Aktuelle. Zeitschrift für Steuer, Recht und Wirtschaft
DB	Der Betrieb, Wochenschrift für Betriebswirtschaft - Steuerrecht - Wirtschaftsrecht
DSt	Die Steuer
DStBl.	Deutsches Steuerblatt
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EstG	Einkommensteuergesetz
EstDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstR	Einkommensteuerrichtlinien
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau
GenG	Genossenschaftsgesetz

GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
Geh. Obertribunal	Königliches Geheimes Obertribunal
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
HdSW	Handwörterbuch der Sozialwissenschaften
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
MinBlFin.	Ministerialblatt des Bundesministers der Finanzen
NB	Neue Betriebswirtschaft
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OLG	Oberlandesgericht
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RFH	Reichsfinanzhof
RGBL.	Reichsgesetzblatt
RStBl.	Reichssteuerblatt
PrOVG	Preussisches Oberverwaltungsgericht
ROHG	Reichsoberhandelsgericht
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StKRep	Steuer-Kongress-Report
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StW	Steuer und Wirtschaft
UStDB	Umsatzsteuerdurchführungsbestimmungen
UStG	Umsatzsteuergesetz
VG	Verwaltungsgericht
VStDV	Vermögensteuer-Durchführungsverordnung
VStG	Vermögensteuergesetz
VStR	Vermögenssteuerrichtlinien
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung
Wpr	Der Wirtschaftsprüfer
ZdAfDR	Zeitschrift der Akademie für Deutsches Recht
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZfphF	Zeitschrift für philosophische Forschung
ZPO	Zivilprozeßordnung

Erster Teil

Das Verhältnis der Lehre vom Wirtschaftsgut zur dynamischen Bilanzauffassung, dargestellt im Hinblick auf die Bilanzierung schwebender Geschäfte

1. Kapitel

Widerstreitende Bilanzauffassungen und Prinzipien der Gewinnrealisierung

Im Streit der Meinungen über Inhalt und Funktion der Begriffe „Wirtschaftsgut, Rechnungsabgrenzungsposten, Rückstellung, Aufwand“ basieren die Argumente auf bilanztheoretischen Grundlagen¹. Die bilanztheoretischen Ansichten laufen seit Jahrzehnten in die mehr juristisch-statische und die betriebswirtschaftlich-dynamische Richtung auseinander. Nicht zuletzt aus diesem Grunde stellt das Bilanzsteuerrecht kein geschlossenes theoretisches System dar, läßt die Gesetzgebung keine für alle Einzelfälle geltenden Axiome erkennen² und geht vor allem die Rechtsprechung weitgehend kasuistisch vor³. Die statische und die dynamische Bilanzauffassung bilden schon nach ihren Zielen Gegensätze. Die beiden Auffassungen seien kurz dargestellt:

I. Die betriebswirtschaftliche Auffassung, insbesondere die dynamische Bilanzauffassung

Nach der dynamischen Bilanzauffassung bemißt sich der Erfolg eines Unternehmens nach dem Unterschied zwischen Ertrag und Aufwand einer Rechnungsperiode. Aufwand ist die Summe der vor, während oder nach der Rechnungsperiode für die bestimmungsgemäße Abgabe oder den zufälligen Verlust von Gütern in dieser Rechnungsperiode zu Lasten des

¹ Vgl. *Tomfohrde*, aaO., S. 3/4.

² Vgl. Urt. d. BFH v. 24. 8. 56 — I 73/56 U — in BStBl. 1956 III, S. 323; *Kosiol* in StW 1949, Sp. 145; *Gnam* in FR 1954, S. 349; Institut der Wirtschaftsprüfer, Gutachten Nr. 2/1949 in Wpr 1949, S. 183; *Wündisch* in FR 1962, S. 459 ff.

³ Vgl. *Neumann*, aaO., S. 72/75; *Yorck v. Wartenburg* in FR 1962, S. 46/47.

Unternehmens gemachten Ausgaben⁴. Ertrag ist die Summe der vor, während oder nach der Rechnungsperiode erzielten Einnahmen, die bestimmungsgemäßer oder außerordentlicher Gewinn von Gütern in dieser Periode darstellt.

Demzufolge ist der Erfolg einer Rechnungsperiode nicht identisch mit dem Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben. Die Einnahmen und Ausgaben können zu Ertrag und Aufwand einer ganz anderen Periode gehören.

Ausgaben und Einnahmen sind Zahlungsvorgänge, die mit ihrem nominalen Geldwert in Buchführung und Bilanz festgehalten werden; die Zahlungsvorgänge bei künftigen Einnahmen und Ausgaben aus Forderungen und Verbindlichkeiten müssen als bereits erfolgt angesehen werden, damit Aufwand und Ertrag periodisch richtig zugeordnet sind. Das hat die pagatorische Bilanztheorie⁵ als geschlossenes theoretisches System in Verfeinerung der dynamischen Bilanzauffassung erkannt⁶.

Den Unterschied von

1. Erfolg = Verhältnis von Ertrag zu Aufwand und
2. Überschuß = Verhältnis von Einnahmen zu Ausgaben,

der durch die Verlagerung von Einnahmen und Ausgaben in Vor- und Nachperioden entsteht, zeigt nachfolgende Darstellung. Die Funktionen der eigenständigen Bilanzbegriffe, die der Rechnungsabgrenzung dienen, werden aus den Pfeilen ersichtlich.

Das eigentlich „Dynamische“ besteht darin, daß Aufwand und Ertrag durch Abgrenzung der vor- und nachperiodischen Ausgaben und Einnahmen periodengerecht ermittelt und gegenübergestellt werden, das „Pagatorische“ darin, daß der Wert der verausgabten und vereinnahmten Güter sich entsprechend den Zahlungsvorgängen aus dem Rechenwerk der Buchhaltung ergibt, indem bei Forderungen und Verbindlichkeiten der Zahlungsvorgang als bereits erfolgt fingiert wird⁷.

Das bedeutet, daß der planmäßige Periodenerfolg vermittels Abgrenzung der erfolgten wie fingierten Zahlungsvorgänge errechnet werden kann⁸ und nicht durch Zählung und Bewertung der Vermögensgegenstände ermittelt zu werden braucht. Wenn trotzdem alljährlich eine Inventur gemacht wird, soweit sich Zahlungsvorgänge in Vermögensgegen-

⁴ Vgl. *Schmalenbach* in *ZfhF* 1915/16, S. 379/380; ders., aaO., 3. Aufl., S. 55, 92/93; *Muscheid*, aaO., S. 12/13; *Tomfohrde*, aaO., S. 13/15; *Kemper*, aaO., S. 75/83.

⁵ Vgl. *Kosiol*, aaO., S. 53.

⁶ Vgl. *Münstermann* in *ZfbF* 1966, S. 519; *Bense*, aaO., S. 42.

⁷ *Kosiol*, aaO., S. 165.

⁸ Vgl. *Tomfohrde*, aaO., S. 27 bis 30.

Tabelle I

Vorperiode	Rechnungsperiode	Nachperiode
1. Einnahme jetzt	Ertrag später	
akt. trans. R.-Abgrenzungsposten →		
	2. Ertrag jetzt	Einnahme später
	← Forderungen	
	3. Einnahme jetzt, Ertrag jetzt	
4. Ausgabe jetzt	Aufwand später	
pass. trans. R. - Abgrenzungsposten →		
	5. Aufwand jetzt	Ausgabe später
	← Verbindlichkeiten, Rückstellungen	
	6. Ausgabe jetzt, Aufwand jetzt	
↓		↓
Überschuß	Erfolg	Überschuß

ständen niederschlagen, so erfolgt diese Inventur nur zur Abstimmung mit der Buchhaltung, nicht zur Feststellung des planmäßigen Gesamterfolges. Abweichungen, die bei der Inventur festgestellt werden, stellen als außerordentliche Bestandsgewinne oder -verluste lediglich einen gesonderten Aufwands- oder Ertragsposten dar.

Da die Grundsätze periodengerechter Gewinnermittlung im Sinne der dynamisch-pagatorischen Bilanztheorie nichts anderes als die wissenschaftliche Erkenntnis⁹ seit langem bestehender kaufmännischer Übung und buchhalterischer Zielsetzung sind und die nach diesen Grundsätzen erfolgte Terminierung und Systematisierung wiederum Rechnungswesen, Handelsrecht und Bilanzsteuerrecht beeinflussen, wird behauptet, die dynamisch-pagatorische Bilanztheorie sei Bestandteil der Grund-

⁹ Vgl. *Muscheid*, aaO., S. 14/15. Über die rechtsphilosophischen Grundlagen dieses Erkenntnisprozesses vgl. *Larenz*, aaO., S. 353/354 und 356/357: „Apriorischer Sinnbegriff“; *Hegel*, aaO., S. 353 ff.: „Konkretallgemeiner Begriff“.