

Forschungsergebnisse aus dem
Revisionswesen und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Band 7

Imparitätsprinzip und GoB-System im Bilanzrecht 1986

Von

Dr. Dirk Fey



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

DIRK FEY

Imparitätsprinzip und GoB-System im Bilanzrecht 1986

Forschungsergebnisse aus dem
Revisionswesen und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Herausgegeben von Prof. Dr. Erich Loitlsberger, Prof. Dr. Dieter Rückle
und Prof. Dr. Jörg Baetge

Band 7

Imparitätsprinzip und GoB-System im Bilanzrecht 1986

Von

Dr. Dirk Fey



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Fey, Dirk:

Imparitätsprinzip und GoB-System im Bilanzrecht
1986 / von Dirk Fey. - Berlin : Duncker und
Humblot, 1987.

(Forschungsergebnisse aus dem Revisionswesen
und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ;
Bd. 7)

ISBN 3-428-06203-5

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten

© 1987 Duncker & Humblot GmbH, Berlin 41

Satz: Hermann Hagedorn GmbH & Co., Berlin 46

Druck: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin 61

Printed in Germany

ISBN 3-428-06203-5

*Meinen Eltern
und
meinem Bruder*

Michel de Montaigne: Essais II, 1
„Die Teile kann man unmöglich richtig
unterbringen, wenn man das Bild des
Ganzen nicht richtig im Kopf hat.“

Vorwort des Herausgebers

In der vorliegenden Arbeit wird untersucht, welche Konsequenzen sich aus der Kodifikation des Imparitätsprinzips für die Niederstwertvorschrift und die Bildung einer Verlustrückstellung im Bilanzrecht 1986 ergeben. Denn § 252 Abs. 1 Nr. 4 des HGB 1985 verlangt erstmals ausdrücklich, „alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlußstichtag entstanden sind,“ bei der Bewertung der Vermögensgegenstände zu berücksichtigen.

Fey zeigt, daß bei der allgemein praktizierten Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden künftige Verluste nach anderen Methoden berechnet werden als vergangene Erfolge. Die Unterschiede ergeben sich durch:

1. Verwendung verschiedener Erfolgsträger.
2. Verwendung verschiedener Bewertungsverfahren.
3. Verwendung verschiedener Zurechnungsprinzipien für Aufwendungen.

Der Verfasser versucht daher, die Frage zu beantworten, „ob solche Widersprüche im Rahmen des GoB-Systems rechtlich zulässig sind oder ob nicht vielmehr eine folgerichtige Anwendung der einheitlichen Rechtsprinzipien, auf denen das GoB-System basiert, zu einer systemgerechten Verlustantizipation führen muß, die nicht im Widerspruch zum Inhalt anderer Grundsätze steht.“

Fey vermeidet diese bisher üblichen und akzeptierten Widersprüche zwischen der Ermittlung vergangener Erfolge und künftiger Verluste dadurch, daß er einheitliche übergeordnete Prinzipien, die er als Systemgrundsätze bezeichnet, folgerichtig auf die Konkretisierung des Imparitätsprinzips anwendet. Bei den Systemgrundsätzen handelt es sich um die im neuen HGB verankerten fundamentalen Rechtsprinzipien

- Going-Concern-Concept (§ 252 Abs. 1 Nr. 2),
- Pagatorik (§ 242 i. V. m. § 252 Abs. 1 Nr. 5),
- Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3).

Der Verfasser berücksichtigt diese drei Systemgrundsätze bei der Berechnung vergangener Erfolge und künftiger Verluste und kommt dadurch in Übereinstimmung mit Leffson zu dem Ergebnis, daß *erstens* das einzelne Absatzgeschäft den einzig systemgerechten Verlusträger darstellt und *zweitens* die absatzmarktorientierte pagatorische Bewertung systembedingt das einzige den GoB entsprechende Verfahren zur Berechnung künftiger Verluste sein kann. *Drittens* zeigt er, daß bei der Berechnung der Einzelverluste (wie der Einzelgewinne) systemgerecht die gesamten fixen Aufwendungen entsprechend ihrer tatsächli-

chen Verwendung den Unternehmensleistungen zuzurechnen sind und eine systemgerechte Aufteilung der nicht direkt zurechenbaren Aufwendungen durch das Durchschnittskostenprinzip erreicht wird.

Zwar ergibt die Untersuchung, daß die Niederstwertvorschrift und die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nicht die systemgerechte Antizipation *aller* Verluste erlauben. Doch schlägt Fey in weitgehender Übereinstimmung mit den grundlegenden Ausführungen des BFH vor, die Verluste, die weder einzelnen Aktiva zurechenbar sind, noch durch Verkaufsverträge begründet sind, in einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu erfassen.

Mit seiner Untersuchung hat sich der Verfasser wegen der HGB-Novellierung einem sehr aktuellen Problem gestellt. Darüber hinaus hat er aber auch einen Lösungsweg eingeschlagen, der nicht nur grundlegende Bedeutung für die Verlustantizipation im neuen Bilanzrecht erlangen könnte, sondern für viele Rechnungslegungsfragen, die anhand der GoB zu beantworten sind. Denn Fey untersucht in der Bilanzlehre erstmalig, ob und wieweit die *GoB* auf der Grundlage des neuen Bilanzrechts *systemkonform* zu konkretisieren sind. Es gelingt ihm nachzuweisen, daß die GoB nach dem Willen des Gesetzgebers als Bestandteile eines Systems, nicht aber einer Kasuistik zu verstehen sind und die Systemgerechtigkeit neben der Zweckgerechtigkeit (und untergeordnet dem allgemeinen Konsens) als wesentliches Merkmal von GoB anzusehen ist.

Die vorliegende Dissertation ist für die Betriebswirtschaftslehre sehr interessant, weil sie wesentlich dazu beitragen kann, die Konkretisierung von GoB zu vereinheitlichen. Denn die inhaltliche Ausfüllung des unbestimmten Rechtsbegriffs GoB wird durch Feys Konzeption in stärkerem Maße als bisher rational überprüfbar gemacht, und zwar anhand von Rechtsnormen, die der Gesetzgeber im neuen Bilanzrecht kodifiziert. Diese Weiterentwicklung der Gedanken von Leffson und mir führt damit einerseits zu einer Objektivierung, einer Einengung von Manipulationsspielräumen durch eine eindeutigere Konkretisierung der GoB. Andererseits wird jedoch der bilanzpolitische Spielraum für die Unternehmen durch die vorgeschlagene Konzeption nicht beeinträchtigt. Denn die explizit durch den Gesetzgeber eingeräumten Wahrechte werden als gesetzliche Ausnahmenvorschriften nicht durch die Forderung nach systemgerechter Konkretisierung berührt.

Fey versucht nicht, das GoB-System im Sinne einer betriebswirtschaftlichen Bilanztheorie zu verstehen, sondern geht in einer *de lege lata*-Betrachtung von einem *Rechtssystem* unter besonderer Berücksichtigung des neuen HGB aus. Dieser Ansatz steht in Einklang mit der herrschenden juristischen Methodenlehre. Der Entwicklung der GoB wird deshalb ein Weg gewiesen, von dem anzunehmen ist, daß er von Juristen akzeptiert wird. Indem Fey den bestehenden umfangreichen Diskurs zur handelsrechtlichen Bewertung dadurch zu klären versucht, daß er die Kontroverse über das Imparitätsprinzip auf eine

übergeordnete Ebene verlagert, die den rechtlichen Rahmenbedingungen entspricht, kann die Rechnungslegungspraxis den Ansatz im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften umsetzen.

Jörg Baetge

Vorwort des Verfassers

Diese Arbeit wurde durch die wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster unter dem Titel „Systemgerechte Verlustantizipation im neuen Bilanzrecht“ als Inauguraldissertation zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft angenommen. Die Dissertation soll die Zusammenhänge zwischen dem Imparitätsprinzip und den anderen Grundsätzen des GoB-Systems verdeutlichen, insbesondere zeigen, welche Konsequenzen sich aus den tragenden Grundsätzen des GoB-Systems für eine gesetzesentsprechende Verlustantizipation in der Bilanzierungspraxis ergeben.

Aus einer grundlegenden Untersuchung der Struktur und Funktionsweise des GoB-Systems wird klar, daß das Imparitätsprinzip, ebenso wie alle übrigen GoB, unter Beachtung des Systemzusammenhangs auszulegen ist. Wird dieser Aspekt der Systemgerechtigkeit bei der Auslegung von GoB außer acht gelassen, so besteht die Gefahr, daß gesetzlich unzulässige Widersprüche im GoB-System entstehen.

Trotz der in der Wissenschaftsgeschichte immer wieder aufkommenden Kritik am Systemdenken hoffe ich, mit dieser Arbeit zum bilanzrechtlichen Diskurs einen konstruktiven Beitrag und nicht einen weiteren Beleg für die Auffassung von A. A.-C. Shaftesbury (1671-1713) geliefert zu haben, der die Ansicht vertrat: „The most ungenious way of becoming foolish is by a system“.

Allen, die mir bei dieser Dissertation geholfen haben, möchte ich danken.

Dirk Fey

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	17
1.1	Bedeutung der Verlustantizipation aufgrund des Imparitätsprinzips in der aktuellen gesamtwirtschaftlichen Situation	17
1.2	Problemstellung	19
1.3	Gang der Untersuchung	22
2	Berücksichtigung künftiger Verluste im handelsrechtlichen Periodenerfolg	23
2.1	Lösungsvorschläge des Schrifttums und deren Mängel	23
2.1.1	Wahl des Verlustträgers und seine Bewertung	23
2.1.1.1	Problematik	23
2.1.1.2	Interpretation des Aktiengesetzes 1965 durch Adler/Düring/Schmaltz	25
2.1.1.3	Auffassung von Koch und Leffson	27
2.1.1.4	Kritik	29
2.1.2	Abgrenzung der Aufwendungen bei der Verlustberechnung	30
2.1.2.1	Problematik	30
2.1.2.2	Interpretation des Aktiengesetzes 1965 durch Adler/Düring/Schmaltz	32
2.1.2.3	Auffassung von Leffson	34
2.1.2.4	Kritik	36
2.2	Eigene Lösungs idee: Konzeption einer systemgerechten Konkretisierung des Imparitätsprinzips	39
3	Notwendigkeit systemgerechter Konkretisierung von GoB	42
3.1	Systemgerechtigkeit trotz Unbestimmtheit des GoB-Begriffs?	42
3.1.1	Der GoB-Begriff als Gesetzeslücke	42

3.1.2 Der GoB-Begriff als konkretisierungsbedürftiger Typus	48
3.2 Systemgerechtigkeit als ein Merkmal im Merkmalsgefüge von GoB	51
3.2.1 Wortsinn des GoB-Begriffs	51
3.2.2 Bedeutungszusammenhang des GoB-Begriffs zu anderen gesetzlichen Vorschriften	53
3.2.3 Teleologie des GoB-Begriffs	56
4 Konkretisierung des GoB-Merkmals Systemgerechtigkeit	59
4.1 Ermittlung der Zwecke von GoB als Voraussetzung zur Konkretisierung des GoB-Merkmals Systemgerechtigkeit	59
4.2 Konkretisierung des GoB-Merkmals Zweckgerechtigkeit	60
4.2.1 Konkretisierungsgrundlagen für das GoB-Merkmal Zweckgerechtigkeit	60
4.2.1.1 Ermittlung der Konkretisierungsgrundlagen	60
4.2.1.2 Betroffene Interessen in der Realität (Natur der Sache) als Konkretisierungsgrundlage	63
4.2.1.3 Zwecke der gesetzlichen Vorschriften als Konkretisierungsgrundlage	68
4.2.1.3.1 Bedeutung der Zwecke der gesetzlichen Vorschriften für die Zwecke von GoB	68
4.2.1.3.2 Ermittlung der Zwecke der gesetzlichen Vorschriften („Induktionsschluß“)	72
4.2.2 Ermittlung der Zwecke von GoB aus den Zwecken der gesetzlichen Vorschriften	80
4.2.2.1 Interessenausgleich nach Moxter durch Analogieschluß	80
4.2.2.2 Interessenausgleich nach Baetge durch Umkehrschluß	82
4.2.2.3 Interessenausgleich nach Leffson durch Analogieschluß	84
4.2.2.4 Zweckgerechtigkeit durch einen „gleichgewichtigen“ Gesamtinteressenausgleich	85
4.3 Konkretisierung des GoB-Merkmals Systemgerechtigkeit durch zweckgerechte Systembildung („Deduktionsschluß“)	91
4.3.1 Unmöglichkeit der Bildung eines axiomatisch-deduktiven GoB-Systems aufgrund der gesetzlichen Zwecke von GoB	91
4.3.2 Bildung eines zweckgerechten, teleologischen GoB-Systems	96

Inhaltsverzeichnis	11
4.3.2.1 Definition eines teleologischen Systems	96
4.3.2.2 Folgerichtigkeit als Merkmal eines teleologischen Systems . .	98
4.3.2.3 Sinneinheit als Merkmal eines teleologischen Systems	99
4.4 Möglichkeit einer Vereinheitlichung der zweckgerechten Systembildung (Reduktion der Alternativen) durch das GoB-Merkmal allgemeiner Konsens	102
5 Systemgerechtigkeit der GoB durch Auslegung anhand von Systemgrundsätzen . .	104
5.1 Systemgrundsätze	104
5.1.1 Aufgabe der Systemgrundsätze und ihre Stellung im Rahmen eines teleologischen GoB-Systems	104
5.1.2 Inhalt der Systemgrundsätze	110
5.1.2.1 Going-Concern-Concept	110
5.1.2.2 Pagatorik	119
5.1.2.3 Einzelbewertung	125
5.2 Systemgerechte Verlustantizipation durch Auslegung des Imparitätsprin- zips anhand der Systemgrundsätze	131
5.2.1 Systemgerechte Wahl des Verlustträgers und seine systemgerechte Bewertung; Pagatorische Bewertung eingeleiteter Absatzgeschäfte. .	131
5.2.2 Systemgerechte Abgrenzung der Aufwendungen bei der Verlustbe- rechnung	136
5.2.2.1 Das systemgerechte Zurechnungsprinzip	136
5.2.2.2 Die systemgerechte Zurechnung bestimmter Kostenarten. . .	137
5.2.2.2.1 Die Zurechnung der Kosten aus langfristigen Be- schaffungsdispositionen	137
5.2.2.2.2 Zeitlich und sachlich nicht zurechenbare Kostenarten	141
5.2.2.3 Der für eine systemgerechte Zurechnung maßgebliche Be- schäftigungsgrad.	142
5.2.2.4 Die systemgerechte Aufteilung der nicht direkt zurechenba- ren Kostenarten	146
6 Berücksichtigung systemgerecht antizipierter Verluste de lege lata	149
6.1 Berücksichtigung systemgerecht antizipierter Verluste in der GuV.	149
6.2 Berücksichtigung systemgerecht antizipierter Verluste in der Bilanz	150

6.2.1 Aktivischer Ausweis.....	150
6.2.2 Passivischer Ausweis.....	154
6.2.2.1 Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.....	154
6.2.2.2 Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten.....	156
7 Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse.....	160
Literaturverzeichnis.....	163
Rechtsprechungsverzeichnis.....	179
Namenverzeichnis.....	180
Sachverzeichnis.....	183

Abbildungsverzeichnis

Abb.:

1	Interessenkonflikte.	67
2	Ermittlung der Zwecke von GoB	69
3	Interessenausgleich nach Moxter.	81
4	Interessenausgleich nach Baetge	83
5	Interessenausgleich nach Leffson.	85
6	„Gleichgewichtiger“ Gesamteressenausgleich	87
7	Modifikation des GoB-Systems nach Leffson.	107
8	Abbildung des Faktorkombinationsprozesses in der Bilanz bei unterschiedlichen Graden der Fertigstellung der Absatzleistung	132

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
ADHGB	Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch v. 5. 6. 1869
ADS	Adler/Düring/Schmaltz
a. F.	alter Fassung
AG	Die Aktiengesellschaft
AGB-Gesetz	Gesetz zur Regelung des Rechts der Allgemeinen Geschäftsbedingungen v. 9. 12. 1976 i. d. F. v. 29. 3. 1983
AktG	Aktiengesetz v. 6. 9. 1965 i. d. F. v. 29. 3. 1983 und v. 19. 12. 1985
a. M.	am Main
Anm.	Anmerkung, Anmerkungen
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
B.	Beschluß
BAG-U	Urteil des Bundesarbeitsgerichts
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch v. 18. 8. 1896 i. d. F. v. 8. 11. 1985
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestags
BWL	Betriebswirtschaftslehre
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
DBW	Die Betriebswirtschaft
ders. A.	derselben Ansicht
d. h.	das heißt
DIW	Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ/A	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A
EG	Europäische Gemeinschaft
ESTG	Einkommensteuergesetz 1985 i. d. F. v. 19. 12. 1985
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien 1984, Stand v. Okt. 1985
f.	folgende
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau

GCC	Going-Concern-Concept
GenG	Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften v. 5. 1. 1889 i. d. F. v. 29. 7. 1976 und i. d. F. v. 19. 12. 1985
ggf.	gegebenenfalls
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung v. 20. 4. 1892 i. d. F. v. 25. 10. 1982 und i. d. F. v. 19. 12. 1985
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung
HGB	Handelsgesetzbuch vom 15. 5. 1897 i. d. F. v. 4. 7. 1980 und i. d. F. v. 19. 12. 1985
HGB-E	Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinie-Gesetz) v. 26. 8. 1983
HGB-EU	Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten, Siebten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz), Entwurf des Unterausschusses des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestags v. 1. 8. 1985
Hrsg.	Herausgeber
hrsg. v.	herausgegeben von
HWB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
HWF	Handwörterbuch der Finanzwirtschaft
HWR	Handwörterbuch des Rechnungswesens
HWRev	Handwörterbuch des Revisionswesens
HWStR	Handwörterbuch des Steuerrechts
i. Br.	im Breisgau
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. e. S.	im engeren Sinne
Institut FSt	Institut „Finanzen und Steuern“
i. w. S.	im weiteren Sinne
JbFSt	Jahrbücher der Fachanwälte für Steuerrecht
Jg.	Jahrgang
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NB	Neue Betriebswirtschaft
Nr.	Nummer
od.	oder
OECD	Organization of Economic Cooperation and Development
OHG	Offene Handelsgesellschaft
o. V.	ohne Verfasser
RegEAktG	Regierungsentwurf des Aktiengesetzes v. 20. 8. 1983
RFH	Reichsfinanzhof
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Satz
S.	Seite
s.	siehe
Sp.	Spalte
StbJb.	Steuerberater-Jahrbuch
StBp.	Die steuerliche Betriebsprüfung

u. a.	unter anderem, unter anderen
usw.	und so weiter
u. U.	unter Umständen
v.	vom, von
vgl.	vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkung
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium
WISU	Wirtschaftsstudium
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
z. B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung

1 Einleitung

1.1 Bedeutung der Verlustantizipation aufgrund des Imparitätsprinzips in der aktuellen gesamtwirtschaftlichen Situation

Veränderte Rahmenbedingungen,¹ wie die immer schnellere Entwicklung des technischen Fortschritts,² haben zu einem tiefgreifenden Strukturwandel³ in vielen Wirtschaftszweigen geführt. Viele Unternehmen, die früher glaubten, mit großer Wahrscheinlichkeit nachhaltig Gewinne erwirtschaften zu können, müssen heute aufgrund der eingetretenen Veränderungen Verluste hinnehmen, die das Eigenkapital der Unternehmen verringern.

Die Unternehmen stehen dabei oftmals vor der Schwierigkeit, trotz sinkendem Eigenkapital die Investitionen finanzieren zu müssen, die zur Anpassung an den Strukturwandel erforderlich geworden sind. Weil die meisten Kapitalgeber sich an der Kapitalstruktur der Unternehmen orientieren,⁴ ist häufig die Höhe des in der Bilanz ausgewiesenen Eigenkapitals für die Möglichkeiten der Kapitalbeschaffung von ausschlaggebender Bedeutung. Unternehmen mit geringer Eigenkapitalausstattung sind zum Teil gezwungen, dringend notwendige Anpassungsmaßnahmen zu unterlassen.⁵ Der Fortbestand solcher Unternehmen ist gefährdet, denn der Zusammenhang zwischen der gesunkenen durchschnittlichen Eigenkapitalquote deutscher Unternehmen und der stark gestiegenen Zahl der Unternehmenszusammenbrüche von 1965-1984⁶ ist offensichtlich-

¹ Vgl. *Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung (Hrsg.): Grundlinien der Wirtschaftsentwicklung 1985. Westliche Industrieländer: Wirtschaftliche Expansion setzt sich abgeschwächt fort*, in: Wochenbericht des DIW, 52. Jg. (1985), S. 1-28, hier S. 12f.

² Vgl. o. V.: *Längerfristige Herausforderungen an die Wirtschaftspolitik. Beitrag des Bundesministeriums für Wirtschaft zum informellen OECD-Sonderministertreffen über die längerfristige Wirtschaftspolitik*, Paris 13./14. Februar 1984, in: *Die wirtschaftliche Lage der Bundesrepublik*, hrsg. v. Bundesminister für Wirtschaft, Bonn 1984, S. 23-25.

³ Vgl. *Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung (Hrsg.): Analyse der strukturellen Entwicklung der deutschen Wirtschaft. Ausgewählte Ergebnisse der Strukturberichterstattung 1983 des DIW*, in: Wochenbericht des DIW, 51. Jg. (1984), S. 59-71.

⁴ Vgl. *Leffson, Ulrich: Bilanzanalyse*, 3. Aufl., Stuttgart 1984, S. 75f.

⁵ Vgl. *Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Chancen für einen langen Aufschwung. Jahresgutachten 1984/85*, Stuttgart und Mainz 1985, S. 87f.

⁶ Vgl. *Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Statistisches Jahrbuch 1985 für die Bundesrepublik Deutschland*, Stuttgart und Mainz 1985, S. 134f.

lich.⁷ In der gegenwärtigen durch den Strukturwandel geprägten gesamtwirtschaftlichen Situation muß daher für viele Unternehmen eine Politik der Kapitalerhaltung und Konkursvorsorge im Vordergrund stehen.⁸ Das Eigenkapital muß gestärkt werden, indem auf Ausschüttungen oder Entnahmen verzichtet wird.

Im handelsrechtlichen Jahresabschluß ist allen Risiken⁹ im Rahmen der Gewinnverwendung durch Bildung von Rücklagen Rechnung zu tragen.¹⁰ In der Gewinnermittlung der abzuschließenden Rechnungsperiode sind entsprechend der jahrhundertealten handelsrechtlichen Konvention des Imparitätsprinzips alle vorhersehbaren Verluste, mit deren Eintritt der bilanzierende Kaufmann aufgrund von konkreten Dispositionen der Vergangenheit rechnet, erfolgsmindernd zu erfassen,¹¹ so daß diese konkretisierbaren künftigen Verluste durch den Erfolg der abgelaufenen Rechnungsperiode gedeckt werden können. Bei Kapitalgesellschaften besteht dann in Höhe der erwarteten Verluste eine Ausschüttungssperre, wenn keine freien Rücklagen vorhanden sind.¹² Darüber hinaus soll die Vorwegnahme (Antizipation)¹³ dieser Verluste im Rahmen der Gewinnermittlung bei allen Unternehmen eine Entnahmebegrenzung fördern und damit die Gewinnverwendung zugunsten der Kapitalerhaltung beeinflussen.

Einer sorgfältigen Beachtung der alten Tradition, aufgrund des Imparitätsprinzips künftige Verluste zu antizipieren, kommt daher in der aktuellen wirtschaftlichen Lage besondere Bedeutung zu. Denn der Kaufmann wird so gezwungen, sich frühzeitig mit bestehenden Risiken auseinanderzusetzen¹⁴ und sich und ggf. andere Rechenschaftsinteressenten über alle vorhersehbaren

⁷ Vgl. *Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung*: Jahresgutachten 1984/85, S. 84-88, insbes. S. 87; *Eickeler*, Rudolf: Entwicklung bei Insolvenzen: Gebremster Anstieg, in: Handelsblatt, Düsseldorf und Frankfurt, Nr. 238 v. 12. 12. 1983, S. 2.

⁸ Vgl. *Moxter*, Adolf: Bilanzlehre, Bd. 1, Einführung in die Bilanztheorie, 3. Aufl., Wiesbaden 1984, S. 158.

⁹ Hier Risiko im Sinne von Verlustgefahr, vgl. *Philipp*, Fritz: Risiko und Risikopolitik, in: HWB, hrsg. v. Erwin Grochla und Waldemar Wittmann, 4. Aufl., Stuttgart 1976, Sp. 3454-3460, hier Sp. 3454.

¹⁰ Vgl. *Koch*, Helmut: Zur Problematik des Niederwertprinzips, in: WPg, 10. Jg. (1957), S. 1-6, S. 31-35, S. 60-63, hier S. 5.

¹¹ Vgl. *Leffson*, Ulrich: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 6. Aufl., Düsseldorf 1982, S. 301-303.

¹² Vgl. *Leffson*, Ulrich: GoB, 6. Aufl., S. 91 f.; *Moxter*, Adolf: Bilanzlehre, Bd. 1, 3. Aufl., S. 106.

¹³ Vgl. *Koch*, Helmut: Zur Problematik des Teilwertes, in: ZfhF, 10. Jg. (1960), S. 319-353, hier S. 340; *Heinen*, Edmund: Handelsbilanzen, 10. Aufl., Wiesbaden 1982, S. 178.

¹⁴ Vgl. *Baetge*, Jörg: Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolges, Bd. 2 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hrsg. v. Ulrich Leffson, Düsseldorf 1970, S. 138 und S. 156.

künftigen Verluste zu informieren, die aus Dispositionen vergangener Rechnungsperioden resultieren.¹⁵ Die frühe Kenntnis von Risiken und drohenden Verlusten muß den Kaufmann zu einem betont vorsichtigen Ausschüttungs- und Entnahmeverhalten veranlassen,¹⁶ so daß die Kapitalausstattung verbessert wird und sich die Überlebenschance der Unternehmen im gesamtwirtschaftlichen Strukturwandel erhöht.

1.2 Problemstellung

Nach dem Imparitätsprinzip sind erwartete Verluste anders als erwartete Gewinne, die dem Realisationsprinzip¹ zufolge erst durch den Absatz von Gütern entstehen, in der Gewinnermittlung der abgelaufenen Rechnungsperiode vorwegzunehmen, auch wenn der Absatz der Verlustprodukte erst in künftigen Rechnungsperioden stattfindet.² Die Verlustantizipation aufgrund des Imparitätsprinzips und die Erfassung von Gewinnen nach dem Realisationsprinzip sind Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoB). Durch das HGB 1985³ werden diese GoB im § 252 Abs. 1 Nr. 4 erstmals kodifiziert.

Aufgrund des Imparitätsprinzips sind im Rahmen der Gewinnermittlung Risiken und künftige Verluste zu erfassen, die auf konkreten Dispositionen der Vergangenheit beruhen. Diese Dispositionen müssen sich in bilanzierungsfähigen Vorgängen, der Beschaffung von Bilanzgegenständen, oder dem Abschluß von Verträgen konkretisiert haben.⁴ Daraus resultierende künftige Verluste müssen laut HGB 1985 ebenso wie zuvor nach dem AktG 1965 entweder durch Abschreibungen des Anlage- oder Umlaufvermögens im Rahmen der Niederstwertvorschrift⁵ oder durch Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften⁶ berücksichtigt werden. Alle Verluste, die aus

¹⁵ Vgl. *Leffson*, Ulrich: GoB, 6. Aufl., S. 94.

¹⁶ Vgl. *Koch*, Helmut: Teilwert, S. 335-338.

¹ Vgl. *Leffson*, Ulrich: Buchführung und Bilanzierung, Grundsätze ordnungsmäßiger, in: HWR, hrsg. v. Erich Kosiol, Stuttgart 1970, Sp. 307-314, hier Sp. 311; *Baetge*, Jörg: Objektivierung, S. 29f.; *derselbe*: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung, in: HWR, hrsg. v. Erich Kosiol, Klaus Chmielewicz und Marcell Schweitzer, 2. Aufl., Stuttgart 1981, Sp. 702-714, hier Sp. 712f.

² Vgl. *Koch*, Helmut: Teilwert, S. 335.

³ Vgl. Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz) vom 19. 12. 1985, BGBl. I 1985, S. 2355-2435.

⁴ Vgl. *Friederich*, Hartmut: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte. Beiträge zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung, Bd. 4 der Schriften der Schmalenbach-Gesellschaft, Düsseldorf 1975, S. 17; *Groh*, Manfred: Künftige Verluste in der Handels- und Steuerbilanz, zugleich ein Beitrag zur Teilwertdiskussion, in: *StuW*, 53. (6.) Jg. (1976), S. 32-42, hier S. 32f.

⁵ Vgl. §§ 154 Abs. 2, 155 Abs. 2 und 3 AktG 1965; 253 Abs. 2 und 3, 279 Abs. 1 HGB 1985.

⁶ Vgl. § 152 Abs. 7 AktG 1965; 249 Abs. 1 HGB 1985.