

Hans Friedrich Gelhausen

Das Realisationsprinzip  
im Handels- und im  
Steuerbilanzrecht

B 43 688

Juristische Gesamtbibliothek  
der Technischen Hochschule  
Darmstadt



PETER LANG

Frankfurt am Main · Bern · New York

INHALTSVERZEICHNIS

	<u>Seite</u>
<u>I. ABSCHNITT: EINLEITUNG</u>	I
§ I <u>Bedeutung des Themas</u>	I
A. <u>Bedeutung des Realisationsprinzips im System des Bilanzrechts</u>	I
I. Bedeutung für die Bilanzierung	I
1. Einordnung in die Grundsätze über die Behandlung schwebender Geschäfte	I
2. Frage der Realisation als Folge der Periodisierungsfunktion der Bilanz	3
II. Bedeutung für die Inventur und das Inventar	6
III. Bedeutung für die Buchführung	7
B. <u>Anwendungsbeispiele für das Realisationsprinzip im Handelsrecht</u>	9
I. Geschäftsvorfälle der Realisation	9
1. Umsatzgeschäfte	9
2. Sonstige Geschäfte	10
II. Unterscheidung nach der Erfolgswirksamkeit dieser Geschäfts- vorfälle	12
1. Gewinnerwartungen	12
2. Verlusterwartungen	13
C. <u>Bedeutung des Realisationsprinzips im System des Steuerrechts</u>	17
I. Anwendung des Realisationsprinzips im Steuerrecht	17
1. Umsatzsteuer	17
2. Einkommensteuer	18
3. Körperschaftsteuer / Gewerbesteuer	22
II. Besondere Fragen der Realisation im Steuerrecht	23

	<u>Seite</u>
§ 2 <u>Inhalt des Realisationsprinzips</u>	25
A. <u>Definitionen in Rechtsprechung und Schrifttum</u>	25
B. <u>Notwendiger Regelungsgehalt des Realisationsprinzips</u>	26
I. Bilanzierungsgegenstand (Umsatzrealisation)	27
II. Bewertung (Gewinnrealisation)	28
III. Verhältnis von Gewinnrealisation und Umsatzrealisation zueinander	29
1. Herkömmliche Auffassung	29
2. Kritik	30
IV. Ergebnis	33
C. <u>Auswirkungen des notwendigen Regelungsgehalts auf die Definition des Realisationsprinzips</u>	33
§ 3 <u>Überblick über den Gang der Untersuchung</u>	36
<u>2. ABSCHNITT: GEWINNREALISATION BEI UMSATZGESCHÄFTEN</u>	38
<u>I. UNTERABSCHNITT: GRUNDLAGEN</u>	38
§ 4 <u>Realisationsprinzip und Anschaffungskostenprinzip</u>	38
A. <u>Rechtsverbindlichkeit des Anschaffungskostenprinzips</u>	38
I. Handelsrecht	38
II. Steuerrecht	39
B. <u>Inhalt des Anschaffungskostenprinzips</u>	40
C. <u>Verhältnis von Anschaffungskostenprinzip und Realisationsprinzip zueinander</u>	42
D. <u>Grund für die Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten</u>	45
E. <u>Folgerungen aus der Rechtsverbindlichkeit des Anschaffungskostenprinzips für das Realisationsprinzip</u>	47
F. <u>Ergebnis</u>	48

	<u>Seite</u>
§ 5 <u>Rechtliche Einordnung des Realisationsprinzips</u>	49
A. <u>Gesetzliche Regelung</u>	49
B. <u>Einordnung des Realisationsprinzips als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung</u>	50
C. <u>Bedeutung der Einordnung des Realisationsprinzips als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung</u>	51
I. Anwendungsbereich	51
1. Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	51
2. Rechtsverbindlichkeit	54
3. Geltungsbereich	56
II. Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	57
§ 6 <u>Grundgedanken des Realisationsprinzips</u>	60
A. <u>Aufgaben der Handelsbilanz</u>	60
B. <u>Periodengerechter Gewinnausweis nach dem Verursachungsprinzip</u>	62
C. <u>Vorsichtsprinzip</u>	64
I. Realisationsprinzip als spezielle Ausformung des Vorsichtsprinzips	64
II. Vorsichtsprinzip und Bilanzzwecke	65
D. <u>Prinzip der nominellen Kapitalerhaltung</u>	67
I. Nominelle Kapitalerhaltung und Bilanzzwecke bei Ausschluß der persönlichen Haftung	67
II. Nominelle Kapitalerhaltung und Bilanzzwecke bei persönlicher Haftung	69
E. <u>Prinzip der Willkürfreiheit des Ausweises</u>	70
F. <u>Schlußfolgerungen - Maßstäbe für die Herleitung von Grundsätzen über die Gewinnrealisation</u>	72
§ 7 <u>Methodische Überlegungen: Wirtschaftliche Betrachtungsweise</u>	74
A. <u>Wirtschaftliche Betrachtungsweise nach herkömmlichem Verständnis des Realisationsprinzips</u>	74
B. <u>Wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Gewinnrealisation</u>	75

	<u>Seite</u>
<u>2. UNTERABSCHNITT: VORGANG DER GEWINNREALISATION</u>	79
§ 8 <u>Gewinnrealisation unabhängig vom Umsatzgeschäft</u>	82
A. <u>Wertsprung oder stetige Akkumulation</u>	82
I. Gesichtspunkte für die stetige Akkumulation	82
II. Einwände gegen die stetige Akkumulation	84
B. <u>Gewinnrealisation bei objektiver Wertsteigerung</u>	86
I. Gesichtspunkte für die Gewinnrealisation bei objektiver Wertsteigerung	86
II. Einwände gegen die Gewinnrealisation bei objektiver Wertsteigerung	87
C. <u>Ergebnis</u>	89
§ 9 <u>Gewinnrealisation abhängig vom Umsatzgeschäft</u>	90
A. <u>Vertragsschluß</u>	90
I. Gesichtspunkte für die Gewinnrealisation bei Vertragsschluß	91
II. Einwände gegen die Gewinnrealisation bei Vertragsschluß	93
1. <i>Wirtschaftliche Berechtigung zur Gewinnrealisation</i>	93
2. Behandlung als schwebendes Geschäft	93
3. Gefahr einer Gewinnverschiebung	94
4. Mangelnde Willkürfreiheit	95
5. Risiken, die den Gewinn beeinträchtigen können	97
III. Ergebnis	102
B. <u>Ablauf von Gewährleistungs- oder Garantiefristen</u>	103
I. Gesichtspunkte für die Gewinnrealisation bei Ablauf von Gewährleistungs- oder Garantiefristen	103
II. Einwände gegen die Gewinnrealisation bei Ablauf von Gewährleistungs- oder Garantiefristen	105
III. Ergebnis	108

	<u>Seite</u>
C. <u>Bewirkung der Gegenleistung</u>	108
I. An- oder Vorauszahlungen	108
II. Bewirkung der Gegenleistung zugleich mit der Hauptleistung	110
III. Bewirkung der Gegenleistung nach der Hauptleistung	111
1. Gleichmäßigkeit der Besteuerung	111
2. Sicherheit des Ertrags	114
3. Technik der Buchführung	118
4. Zweck der Gewinnermittlung	119
5. Andere Argumente gegen diesen Zeitpunkt	122
6. Ergebnis	124
D. <u>Rechnungserteilung</u>	124
I. Gesichtspunkte für die Gewinnrealisation bei Rechnungserteilung	125
II. Einwände gegen die Gewinnrealisation bei Rechnungserteilung	126
1. Buchungstechnische Bedeutung der Rechnungserteilung	126
2. Materielle Bedeutung der Rechnungserteilung	128
III. Ergebnis	132
IV. Rechnungserteilung als formaler Anknüpfungspunkt	132
E. <u>Ergebnis</u>	134
<u>3. UNTERABSCHNITT: EREIGNIS DER GEWINNREALISATION</u>	136
§ 10 <u>Realisationsereignis im Rahmen der Erbringung der Hauptleistung</u>	136
A. <u>Entstehung der Forderung</u>	140
B. <u>Abrechenbarkeit</u>	142
C. <u>Übergang der Leistungsgefahr</u>	144
I. Begriff des Übergangs der Leistungsgefahr	144
II. Bedeutung der Leistungsgefahr für die Gewinnrealisation	145

	<u>Seite</u>
D. <u>Erfüllung der Hauptleistungspflicht</u>	146
I. Begriff der Erfüllung	147
1. Zivilrechtlicher Begriff	147
2. Erfüllung als Verschaffung wirtschaftlicher Verfügungsmacht	148
3. Eignung des zivilrechtlichen Begriffs der Erfüllung als Anknüpfung für das Bilanzrecht	150
II. Bedeutung der Erfüllung für die Gewinnrealisation	151
1. Einrede des nichterfüllten Vertrages	152
2. Unmöglichkeit	153
3. Verzug	160
E. <u>Übergang der Preisgefahr</u>	162
I. Begriff des Übergangs der Preisgefahr	162
II. Bedeutung der Preisgefahr für die Gewinnrealisation	163
III. Einwände gegen den Übergang der Preisgefahr als Realisationsereignis	165
1. Unbrauchbarkeit bei einseitigen Vermögenszugängen	165
2. Unbrauchbarkeit bei Darlehensgeschäften	166
3. Bedenken aus der Bilanzierungspraxis für einzelne Fallgestaltungen	167
F. <u>Wegfall der Möglichkeit des Schuldnerverzugs</u>	172
G. <u>Abnahme</u>	175
I. Ansichten in Rechtsprechung und Schrifttum	175
II. Begriff der Abnahme	178
1. Abnahme beim Werkvertrag	178
2. Abnahme bei sonstigen Verträgen	179
III. Bedeutung der Abnahme für die Gewinnrealisation	180
1. Bedeutung der Abnahme beim Werkvertrag	180
2. Bedeutung der Abnahme bei sonstigen Verträgen	181
H. <u>Lieferbereitschaft</u>	182
J. <u>Leistungshandlung</u>	185

	<u>Seite</u>
K. <u>Ergebnis</u>	186
I. Übergang der Preisgefahr als regelmäßiges Realisationsereignis	186
II. Übergang der Preisgefahr und Nebenbedingungen	188
1. Praktikabilität	188
2. Willkürfreiheit	188
<u>4. UNTERABSCHNITT: VORAUSSETZUNGEN DER GEWINNREALISATION ZU DIESEM ZEITPUNKT</u>	190
§ 11 <u>Abschluß des Veräußerungsvertrages</u>	191
A. <u>Sachleistung</u>	193
B. <u>Gegenleistung</u>	193
I. Mögliche Preisvereinbarungen	193
II. Fall der Leistungsbestimmung	195
III. Wertsicherungsklauseln	196
IV. Schätzung der Forderungshöhe	197
C. <u>Rechtliche Bindung des Abnehmers</u>	199
I. Kommissionsgeschäfte	199
II. Unverlangte Zusendung	200
III. Aufschiebende und auflösende Bedingung	201
IV. Lieferung zur Ansicht / Kauf auf Probe / Lieferung mit Rückgaberecht / Konditionsgeschäfte	203
V. Vorvertrag / Optionsvertrag	206
D. <u>Sonderfall: Naturalobligationen</u>	207
E. <u>Ergebnis</u>	208
§ 12 <u>Gewinnrealisation bei unvollständiger Leistung</u>	210
A. <u>Gewinnrealisation bei ausstehenden Nebenleistungen</u>	210
I. Ansichten in Rechtsprechung und Schrifttum	211
II. Eigener Lösungsansatz: Auswirkungen noch ausstehender Nebenleistungen auf die Sicherheit der Gewinnentstehung	212
1. Auswirkung auf den Eintritt des Realisationsereignisses	212
2. Auswirkung auf den Gesamtvertrag	213



	<u>Seite</u>
B. <u>Gewinnrealisation bei Teilleistungen</u>	215
I. Selbständig abgrenzbare Teilleistungen	216
1. Zulässigkeit der Teilleistung	216
2. Realisationsereignis	217
3. Objektive Bestimmbarkeit des Anteils der Teilleistung am Gesamtgewinn	218
4. Auswirkung von Risiken aus späteren Leistungsteilen auf den Gesamtvertrag - Gewinnrealisation nur bei echter Teilunmöglichkeit	218
II. Gewinnverwirklichung in anderen Fällen, insbesondere bei langfristiger Fertigung	220
1. Gesichtspunkte für einen vorzeitigen Teilgewinnausweis	221
2. Bedenken gegen einen vorzeitigen Teilgewinnausweis	223
C. <u>Ergebnis</u>	225
<u>5. UNTERABSCHNITT: BINDUNG AN DEN ZEITPUNKT DER GEWINN- REALISATION</u>	 227
§ 13 <u>Recht oder Pflicht zum Gewinnausweis</u>	227
A. <u>Ansichten in Rechtsprechung und Schrifttum</u>	227
B. <u>Recht oder Pflicht zum Gewinnausweis im Bilanzhandelsrecht</u>	229
C. <u>Recht oder Pflicht zum Gewinnausweis im Bilanzsteuerrecht</u>	233
§ 14 <u>Bedeutung von Vereinbarungen über den maßgeblichen Realisationszeitpunkt</u>	234
A. <u>Vereinbarung eines anderen Realisationszeitpunkts</u>	234
B. <u>Abweichende Regelung des Übergangs der Preisgefahr</u>	235
I. Zivilrechtliche Zulässigkeit von Vereinbarungen über die Gefahrtragung	236
II. Bilanzrechtliche Beachtlichkeit solcher Vereinbarungen	236
C. <u>Ergebnis</u>	239

<u>3. ABSCHNITT: UMSATZREALISATION BEI UMSATZGESCHÄFTEN - ZEITPUNKT DER BILANZIERUNG VON FORDERUNGEN AUS LIEFE- RUNGEN UND LEISTUNGEN</u>	240
§ 15 <u>Grundlagen der Umsatzrealisation</u>	240
A. <u>Ausgangspunkt: Regelung der Bilanzierungsfähigkeit und der     Bilanzierungspflicht</u>	240
I. Bilanzhandelsrecht	241
II. Bilanzsteuerrecht	242
B. <u>Mögliche Bilanzierungsgegenstände und ihre Abfolge im Reali-     sationsprozeß</u>	243
C. <u>Problematik der Umsatzrealisation</u>	245
§ 16 <u>Zeitpunkt der Umsatzrealisation</u>	250
A. <u>Lösungsansatz: Innerer Grund für die Behandlung während der     Schwebezeit</u>	250
B. <u>Gründe für die Nichterfassung</u>	251
I. Fehlende Erfassungsmöglichkeit für schwebende Geschäfte	251
II. Verbot, unrealisierte Gewinne auszuweisen	251
III. Fehlende Bilanzierungsfähigkeit nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten	252
IV. Besonderer Grundsatz über die Behandlung von Geschäften während ihrer Schwebezeit	256
C. <u>Folgerungen für den erstmaligen Ausweis der Forderung</u>	258
I. Gestörtes Gleichgewicht zwischen Forderung und Lieferpflicht	259
1. Drohender Verlust	259
2. Erwarteter Gewinn	261
II. Wegfall der Lieferpflicht	263
III. Ausscheiden des Liefergegenstandes aus dem Vermögen des Sachleistungsverpflichteten	263

	<u>Seite</u>
D. <u>Zeitpunkt des Ausscheidens der Vorräte aus dem Vermögen des Veräußerers</u>	266
E. <u>Sonderfälle der Umsatzrealisation</u>	269
I. Umsatzrealisation bei "unfertigen Leistungen"	269
1. Charakter des Bilanzpostens "unfertige Leistungen"	269
2. Folgerungen für die Umsatzrealisation	272
II. Umsatzrealisation bei Miet- und Pachtverträgen	275
F. <u>Ergebnis</u>	275
§ 17 <u>Sonstige Voraussetzungen der Umsatzrealisation zu diesem Zeitpunkt</u>	277
A. <u>Abschluß des Veräußerungsvertrages</u>	277
B. <u>Umsatzrealisation bei unvollständiger Leistung</u>	282
§ 18 <u>Recht oder Pflicht zum Ausweis der Forderung bei Umsatzrealisation</u>	284
§ 19 <u>Bewertung der Forderung bei Umsatzrealisation - Einfluß der Gewinnrealisation</u>	286
A. <u>Denkbare Kombinationen von Umsatz- und Gewinnrealisation</u>	286
B. <u>Bewertungsgrundsatz</u>	288
C. <u>Modifizierende Bewertungsgesichtspunkte</u>	289
I. Gewinnrealisation	289
II. Imparitätsprinzip	290
<b><u>4. ABSCHNITT: GEWINN- UND UMSATZREALISATION BEI VERSCHIEDENEN GESTALTUNGEN VON UMSATZGESCHÄFTEN</u></b>	<b>292</b>
§ 20 <u>Kaufverträge</u>	295
A. <u>Grundlagen</u>	295
I. Gewinnrealisation	295
II. Umsatzrealisation	296
III. Überblick über den Aufbau der Untersuchung	296

	<u>Seite</u>
<u>B. Kauf beweglicher Sachen</u>	297
I. Barkauf	297
II. Kreditkauf	298
1. Abholung durch den Käufer (Holschuld)	298
2. Übermittlung durch den Verkäufer (Bring- und Schickschuld)	302
3. Streckengeschäft	321
III. Sonderfälle beim Kauf beweglicher Sachen (Sukzessivlieferungsvertrag und Lieferung unter Eigentumsvorbehalt)	329
1. Sukzessivlieferungsvertrag	329
2. Lieferung unter Eigentumsvorbehalt	333
<u>C. Kauf von Grundstücken</u>	337
I. Erscheinungsformen des Grundstückskaufs in der Praxis	337
II. Ansichten in Rechtsprechung und Schrifttum	338
III. Gewinnrealisation	340
1. Regelfall (§ 446 Abs. 1 BGB)	340
2. Ausnahmefall (§ 446 Abs. 2 BGB)	341
IV. Umsatzrealisation	342
V. Ergebnis	343
<u>D. Sonderfall Annahmeverzug</u>	344
I. Eintritt des Annahmeverzugs	344
II. Ansichten im Schrifttum	345
III. Gewinnrealisation	346
IV. Umsatzrealisation	347
V. Ergebnis	350

	<u>Seite</u>
§ 21 <u>Werkverträge</u>	352
A. <u>Grundlagen</u>	352
B. <u>Ansichten in Rechtsprechung und Schrifttum</u>	353
C. <u>Gewinnrealisation</u>	354
D. <u>Umsatzrealisation</u>	358
I. Umsatzrealisation durch Ausscheiden des Liefergegenstandes aus dem Vermögen des Veräußerers	358
II. Umsatzrealisation in sonstigen Fällen	359
E. <u>Ergebnis</u>	361
§ 22 <u>Dienstverträge</u>	364
A. <u>Grundlagen</u>	364
B. <u>Ansichten in Rechtsprechung und Schrifttum</u>	365
C. <u>Gewinnrealisation</u>	366
I. Grundsatz "Ohne Arbeit kein Lohn"	366
II. Zeitpunkt der Gewinnrealisation bei zeitbezogenen Dienst- verträgen	367
III. Zeitpunkt der Gewinnrealisation bei gegenstandsbezogenen Dienstverträgen	369
D. <u>Umsatzrealisation</u>	370
E. <u>Ergebnis</u>	371
§ 23 <u>Miet- und Pachtverträge</u>	372
A. <u>Grundlagen</u>	372
B. <u>Ansichten in Rechtsprechung und Schrifttum</u>	373
C. <u>Gewinnrealisation</u>	374
D. <u>Umsatzrealisation</u>	378

E. <u>Ergebnis</u>	379
I. Gewinn- und Umsatzrealisation bei Miet- und Pachtverträgen in der Bilanz	380
II. Gewinn- und Umsatzrealisation bei Miet- und Pachtverträgen in der Buchführung	381
III. Zusammenfassung	382
§ 24 <u>Zusammenfassung zum 4. Abschnitt: Gewinn- und Umsatzrealisation bei verschiedenen Gestaltungen von Umsatzgeschäften</u>	384
<u>5. ABSCHNITT: SCHLUSS</u>	388
§ 25 <u>Anwendbarkeit der hier entwickelten Ergebnisse nach geltendem Bilanzrecht</u>	388
A. <u>Gleichzeitigkeit von Gewinn- und Umsatzrealisation</u>	389
I. Abweichende Ansichten zum Inhalt einzelner Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	389
II. Rechtsgeltung einer Ansicht zum Inhalt eines Grundsatzes ordnungsmäßiger Buchführung	390
B. <u>Gewinnrealisation vor Umsatzrealisation</u>	393
I. Geltung des Anschaffungskostenprinzips als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung	394
II. Geltung des Anschaffungskostenprinzips aufgrund besonderer Kodifizierung	395
C. <u>Umsatzrealisation vor Gewinnrealisation</u>	397
I. Geltung des Anschaffungskostenprinzips als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung	398
II. Geltung des Anschaffungskostenprinzips aufgrund besonderer Kodifizierung	398
D. <u>Ergebnis</u>	401

	<u>Seite</u>
§ 26 <u>Zusammenfassung der Ergebnisse</u>	403
A. <u>Inhalt und Bedeutung des Realisationsprinzips</u>	403
B. <u>Gewinnrealisation</u>	406
C. <u>Umsatzrealisation</u>	411
D. <u>Verhältnis von Gewinn- und Umsatzrealisation zueinander</u>	414
E. <u>Anwendbarkeit der hier entwickelten Ergebnisse nach geltendem Bilanzrecht</u>	415
§ 27 <u>Ausblick - Geltung des Realisationsprinzips nach Inkrafttreten des Bilanzrichtlinie-Gesetzes</u>	417
A. <u>Inhalt der gesetzlichen Neuregelung</u>	417
B. <u>Folgerungen aus der gesetzlichen Neuregelung</u>	418
I. Inhalt des Realisationsprinzips	419
II. Anwendbarkeit der hier entwickelten Ergebnisse nach Inkrafttreten des Bilanzrichtlinie-Gesetzes	420
C. <u>Ergebnis</u>	422