
Teil 4 – Defizite der Bilanzrechtsdogmatik

Wenn man Mehrkomponentengeschäfte betrachtet, lässt sich, so die dem Folgeabschnitt der Arbeit zugrundeliegende These, konkret aufzeigen, dass die Abbildungslösungen für die „harten Fälle“ der Ertragsrealisation aufgrund der in Teil 3 aufgezeigten methodischen Besonderheiten der Bilanzrechtsdogmatik nicht auf rechtswissenschaftlich tragfähigem Weg erarbeitet werden. Die Mehrkomponentengeschäfte helfen also dabei, näher zu begründen, weshalb es des Dogmatisierungsprozesses bedarf, welchen die Arbeit vorprägen möchte. Mehrkomponentengeschäfte werden in der Arbeit – in Anlehnung an den von *Ronald Dworkin* geprägten Begriff – als Hard Case verstanden, da sie Fragen aufwerfen, die sich auf den Vagheitsbereich des Bilanzrechts beziehen. Denn zu der die Praxis umtreibenden Frage, wie man Mehrkomponentengeschäfte bilanziert, gibt es im HGB keine eindeutigen Antworten. Es hat sich auch noch keine gefestigte Rechtsprechung, also ein ständiger Gerichtsgebrauch, etabliert. Der ihnen zukommende Status eines Hard Case prädestiniert Mehrkomponentengeschäfte dazu, sie in der Arbeit als Mittel zum Zweck einzusetzen: Anhand von ihrer Behandlung lässt sich untersuchen, ob die Abbildungslösungen, welche das Bilanzrecht für seine harten Fälle findet, auf rechtswissenschaftlich tragfähigem Weg erarbeitet werden bzw. anhand des geltenden Rechts (insbesondere anhand von § 252 HGB – Vorsichts- und Realisationsprinzip) erarbeitet werden können. Zu einigen der sich bei der Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften stellenden Teilprobleme kann die Rechtsdogmatik nicht viel beitragen,⁴²¹ andere berühren aber – wie noch näher aufgezeigt wird – Kernprobleme der rechtswissenschaftlichen Auseinandersetzung mit dem Handelsbilanzrecht.

421 Dies gilt insbesondere für die Frage, woran man sich bei der Aufteilung eines vom Kunden für das Geschäft gezahlten Gesamtpreises orientieren kann. In der Literatur wird (zurecht) davon ausgegangen, dass man sich dabei primär an vertraglich vereinbarten „Einzelpreisen“ orientieren muss und sekundär der Gesamtpreis entsprechend der Marktpreise (bzw. Einzelverkaufspreise) der einzelnen Leistungskomponenten aufzuteilen ist (vgl. im Detail *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 234 ff.; *Wirth*, Die Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften, S. 113 f., 171; *Wüstemann/Wüstemann Zfbf* 79 (2009), 31 (44); *Herzig/Joisten*, in: FS Krawitz, 2010, S. 83 (89 f.); *dies.*, Ubg 2010, 472 (476); *Schuster* Ubg 2013, 312 (315); *Baumeister/Knobloch* DB 2016, 186 (190)). Für den Fall, dass die für diesen Schritt notwendigen Informationen fehlen, sich also keine Marktpreise für die einzelnen Leistungskomponenten ermitteln lassen, beispielsweise weil es sich um im Kundenauftrag gefertigte Unikate handelt, wird im Lichte des „Objektivierbarkeit“-Gebots Unterschiedliches vertreten. *Wirth* vertritt die Meinung, dass dann eine Teilgewinnrealisation nicht in Betracht komme (*Wirth*, Die Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften, S. 115). Demgegenüber zeigen sich andere Literaturbeiträge zurecht offen dafür, dass der Bilanzierende in diesem Fall die Gegenleistung im Wege einer freien Ermessensentscheidung (einer „Schätzung“) aufteilt (vgl. *Tiedchen*, in: BeckOGK HGB, Stand 1.9.2023, § 252 Rn. 100; *Herzig/Joisten* Ubg 2010, 472 (479); *Wüstemann/Wüstemann Zfbf* 79 (2009), 31 (42)).

§ 8 Mehrkomponentengeschäfte als Beispiel

A. Einleitung

- 1 Mehrkomponentengeschäfte verdienen das Prädikat, ein Hard Case zu sein, bereits deshalb, weil man sie kaum aus rechtswissenschaftlicher Sicht darstellen kann. Angesichts dessen musste die Ersteinordnung hier ausgehend von der betriebswirtschaftlichen Bilanzforschung erfolgen, welche auf Mehrkomponentengeschäfte wiederum durch die internationale Rechnungslegungspraxis aufmerksam gemacht wurde (§ 1 A. II). Wenn man nunmehr versucht, auch aus rechtswissenschaftlicher Sicht herauszustellen, was Mehrkomponentengeschäfte sind, stellt sich das Problem, dass sich die bilanztheoretischen Erkenntnisse, welche unter den Begriff des Mehrkomponentengeschäfts gefasst werden, nicht unmittelbar in eine juristische Definition übersetzen lassen (B.). Demnach muss man sich zunächst auf die rechtswissenschaftlich hervorstechende Eigenschaft von Mehrkomponentengeschäften konzentrieren. Diese besteht darin, dass eine Einhegung des wirtschaftlichen Gestaltungswillens durch das Recht hier auf den ersten Blick fernliegt, da die Spezifika der unter den Begriff gefassten Sachverhalte nicht von den bekannten Kategorien des zwingenden und dispositiven (Privat- und Bilanz-)Rechts erfasst werden (C.).

B. Das Mehrkomponentengeschäft als Grenzfall juristischer Definitionsmacht

- 2 Anders als die Betriebswirtschaft (vgl. § 1 A. II), vermag die Rechtswissenschaft das hier im Mittelpunkt stehende wirtschaftliche Phänomen nicht ohne weiteres begrifflich zu adaptieren. Denn aus rechtswissenschaftlicher Sicht wäre es unzulässig, den Begriff „Mehrkomponentengeschäft“ erst zu definieren, dann anhand dieser Definition Geschäftsprozesse zu Mehrkomponentengeschäften umzuqualifizieren und schließlich die Auffassung zu vertreten, dass die Einstufung als Mehrkomponentengeschäft eine bestimmte rechtliche Folge (insbesondere eine spezifische Gewinnrealisierung) nach sich ziehen müsse. Im Hintergrund steht, dass die Rechtswissenschaft – anders als der Gesetzgeber –, indem sie die Bedeutung eines sprachlichen Ausdrucks willkürlich festlegt (also eine Nominaldefinition vornimmt), nicht normerzeugend tätig werden kann.⁴²² Sie ist zur „Nichtkreativität“⁴²³ verdammt. Es darf im Wege der Definition nicht suggeriert werden, dass ein neuer Sollensatz, aus dem sich Rechtsfolgen ableiten lassen, geschaffen worden sei. Indem die vermeintliche Rechtsfolge des Vorliegens eines Mehrkomponentengeschäfts allein damit begründet

422 Vgl. Rüthers/Fischer/Birk Rechtstheorie, § 5 Rn. 198, 205.

423 Vgl. zum Ganzen Rüthers/Fischer/Birk Rechtstheorie, § 5 Rn. 199, 205, 458 ff.

wird, dass ein Geschäft die Merkmale des selbstgefundenen Ausdrucks erfüllt, würde aber genau der Eindruck vermittelt, dass der Ausdruck selbst ein Sollenssatz sei.

Aus bilanzrechtsdogmatischer Sicht können die bisherigen bilanztheoretischen Definitionsversuche deshalb allein als rechtspolitisches Desiderat verstanden werden. Konkret zeigt sich das dargestellte Problem etwa in der betriebswirtschaftlichen Grundlagenarbeit zu Mehrkomponentengeschäften von *Joisten*. Ziel dieser Arbeit ist es, Unklarheiten hinsichtlich der Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften auszuräumen.⁴²⁴ Dabei wird von einer Definition des Mehrkomponentengeschäfts ausgegangen, die aus einer Auseinandersetzung mit vorangegangenen Definitionsversuchen in der Literatur hervorgeht.⁴²⁵ Auf der Grundlage dieser Definition wird dann die Abbildung von Mehrkomponentengeschäften erörtert.⁴²⁶ Es wird also ausgehend vom kreativen, vom Gesetzesinhalt losgelösten Definitionsakt eine normative Schlussfolgerung gezogen, was rechtswissenschaftlich nicht vollumfänglich anschlussfähig ist.

C. Rechtliche Spezifika von Mehrkomponentengeschäften

Im Lichte der vorstehenden Ausführungen kann das Mehrkomponentengeschäft nicht unbesehen als juristischer Begriff behandelt werden. Sofern in der Arbeit die Mehrkomponentengeschäfte als Kategorie der Rechtsdogmatik entworfen werden (§§ 15 ff.), kann es vielmehr allein darum gehen, Aussagen über Gesetze, Normen und gerichtliche Entscheidungen zu klären. Eine erste rechtliche Positionsbestimmung ist anhand der aufgezeigten wirtschaftlichen Eigenheiten aber dennoch möglich. Sie zeigt, dass Mehrkomponentengeschäfte aus rechtsdogmatischer Sicht ein sperriger Untersuchungsgegenstand sind, weil es ihnen an einem Wiedererkennungswert im geltenden Recht fehlt. Gerade weil die Eigenheiten der von der Bezeichnung „Mehrkomponentengeschäft“ erfassten ökonomischen Sachverhalte kein unmittelbares Äquivalent im Recht haben, geht es hier aber um ein auch aus (privat- und bilanz-) rechtsdogmatischer Sicht relevantes Problem.

I. Ablösung von bekannten Kategorien des Privatrechts

Die bei Einnahme eines betriebswirtschaftlichen Blickwinkels zu beobachtende, durch eine wirtschaftliche Verknüpfung hergestellte Einheit zwischen den Leistungskomponenten entzieht sich auf privatrechtlicher Ebene einer eindeutigen Katego-

⁴²⁴ *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 3.

⁴²⁵ *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 4 ff.

⁴²⁶ *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 171 ff.

risierung. Insbesondere lässt sich aus dem mit einem Mehrkomponentengeschäft verfolgten wirtschaftlichen Gestaltungswillen nicht unmittelbar auf den rechtlichen Gestaltungswillen der Parteien schließen. Der Anbieter eines Mehrkomponentengeschäfts hat naheliegenderweise ein Interesse daran, in rechtlicher Hinsicht frei darüber bestimmen zu können, inwiefern die Einzelkomponenten auch ein juristisches Bündel darstellen. Er kann allerdings ex ante nicht vorhersagen, ob sich die rechtliche Bündelung für ihn im Falle einer Leistungsstörung tatsächlich vorteilhaft auswirkt. Dies zeigt sich, wenn man noch einmal das Beispiel eines Koppelungsangebots aus Mobilfunkdienst und Handykauf in den Blick nimmt. Weil das Geschäft für den Anbieter nur aufgrund einer Gesamtkalkulation „funktioniert“, könnte man zunächst meinen, dass er um jeden Preis verhindern möchte, dass es zu einer „gespaltenen“ Vertragsbeendigung kommt. So wäre davon auszugehen, dass wenn der Kunde den Mobilfunkvertrag aufgrund einer dauerhaften mangelhaften Empfangs gemäß § 314 BGB außerordentlich kündigen darf, dem Anbieter daran gelegen ist, zugleich den Kauf des (mangelfreien) Mobiltelefons rückabzuwickeln. Denn andernfalls hätte er aufgrund der Abgabe unter Wert ansonsten ein „schlechtes Geschäft“ gemacht. Ebenso ist aber eine Fallgestaltung denkbar, in der er die einzelnen Komponenten unbedingt getrennt behandelt wissen will. So hat er, sofern das Mobiltelefon mangelhaft ist und der Verbraucher deshalb vom Kaufvertrag zurücktritt, ein Interesse daran, dass der Mobilfunkvertrag weiterläuft und sich das Geschäft für ihn trotz des Rücktritts amortisiert. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Hardware-Komponente von einem Drittanbieter geleistet wurde, dessen Leistungstreue der Mobilfunkanbieter nicht kontrollieren kann und an dessen Gewinn er auch nicht beteiligt ist.⁴²⁷

- 6 Entsprechend disparat ist die „rechtliche“ Interessenlage auf Kundenseite. Unabhängig davon, ob er bewusst mehrere Verträge abgeschlossen hat, oder von einem einzigen Vertragsschluss ausgegangen ist, hat der Kunde nicht in allen denkbaren Fallgestaltungen ein Interesse daran, dass die einzelnen Leistungskomponenten rechtlich gleichlaufen. Dies gilt insbesondere immer dann, wenn die einzelnen Leistungsbausteine für ihn nur im Zusammenspiel von Nutzen sind bzw. als Einzelangebote am Markt gar nicht verfügbar. Steht dem Kunden aber etwa im Handy-Fall ein außerordentliches Kündigungsrecht der Mobilfunkkomponente seines Mehrkomponentengeschäfts zu, verkehrt sich seine Interessenlage ins genaue Gegenteil. All diese Überlegungen bedeuten zunächst einmal, dass die hier untersuchten Konstellationen nicht zwingend vom juristischen Begriff des Vertrags erfasst werden. Aus diesem Grund darf die Definition des Mehrkomponentengeschäfts nicht mit einer dahingehenden rechtlichen Systematisierung verknüpft werden. Es kann also gerade

⁴²⁷ Vgl. Maultzsch/Czarnecki ZEuP 2016, 832 (834) zu Bausteinreiseverträgen.

nicht von „Bündelverträgen“⁴²⁸, „Koppelungsverträgen“ oder „Mehrkomponentenverträgen“⁴²⁹ die Rede sein. Ebenso wenig lassen sich Mehrkomponentengeschäfte einem der Vertragstypen des BGB zuordnen. Weder beschränken sich die angeführten Komponenten auf bestimmte Rechtsobjekte noch auf einen spezifischen Umgang mit solchen.⁴³⁰ Zugleich lässt sich nichts über die interne Gewichtung der Leistungskomponenten aussagen, also etwa darüber, ob eine wirtschaftlich als unabhängig zu qualifizierende Komponente aus zivilrechtlicher Sicht als eigenständige (Haupt-)Leistungspflicht anzusehen ist und nicht etwa nur eine vertragliche Nebenleistungspflicht ausdrückt.

II. Ablösung von bekannten Kategorien des Bilanzrechts

Ebenso, wie sie sich den hergebrachten Kategorien des Privatrechts entziehen, stehen 7
Geschäfte, welche die skizzierten wirtschaftlichen Spezifika aufweisen, „quer“ zu den herkömmlichen bilanzrechtsdogmatischen Grundsätzen der Erlösrealisierung. Dies liegt zunächst an der Interdependenz zwischen Bilanzrecht und Privatrecht. Ein Bilanzrecht, das im Hinblick auf die Frage, wann eine Leistung als erbracht gilt, „schuldrechtsakzessorisch“ agiert, vermag seine Wirkungsvoraussetzungen nicht selbst zu schaffen. Vielmehr ist es auf eine ebenenübergreifende Dogmatik angewiesen, die sowohl privatrechtliche – speziell schuldrechtliche – als auch bilanzrechtliche Wertungen gleichberechtigt einbezieht. Sofern das Privatrecht keine eindeutigen Antworten liefert, muss es deshalb notwendigerweise selbst vage bleiben. Daneben lassen sich eine Reihe spezifisch-bilanzrechtlicher Gründe für die Sonderstellung von Mehrkomponentengeschäften anführen. Zunächst findet die Jahresabschlusserstellung bekanntlich periodisch statt (vgl. das Stichtagsprinzip, § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Die Gesamtlebensdauer der Unternehmung wird also in künstliche Abschnitte unterteilt. Geschäfte, bei denen sich die Leistungserbringung über mehrere Perioden erstreckt, die also am Abschlusstichtag noch nicht vollständig abgewickelt sind, können im Jahresabschluss deshalb nicht ohne weiteres abgebildet werden.⁴³¹ Vielmehr muss der Erlösrealisationszeitpunkt hier aus abstrakten Bilanzierungsprinzipien abgeleitet werden. Genau dies ist bei Mehrkomponentengeschäften regelmäßig der Fall.

428 So Rott GRUR Int. 2018, 1010 (1011).

429 So aber der Titel des Buchs von Weisser, Mehrkomponentenverträge.

430 Vgl. zur Bestimmung vertraglicher Anspruchsinhalte anhand des gewollten Umgangs mit einem Rechtsobjekt Grünberger AcP 218 (2018, 213 (237), der demnach drei „klassische[...] Vertragstypen“ unterscheidet (Kaufvertrag als Grundtyp der dauerhaften Übertragung von Gegenständen, den Miet- oder Pachtvertrag als Grundfälle der vorübergehenden Gebrauchsüberlassung und die Dienstleistungen).

431 Lüders, Zeitpunkt der Gewinnrealisierung, S. 1.

- 8 Weiterhin unterscheiden sich Mehrkomponentengeschäfte von sowohl im bilanz- als auch im privatrechtlichen Diskurs bereits etablierten Geschäftsmodellen,⁴³² insbesondere langfristigen werkvertraglichen Auftragsfertigungen. Mit diesen haben sie gemein, dass auch bei der langfristigen Auftragsfertigung zwischen dem Herstellungsbeginn und der Abnahme des gesamten Auftrags durch den Auftraggeber in der Regel mindestens ein Bilanzstichtag liegt. Hier wie dort werden also stichtagsübergreifend Güter hergestellt.⁴³³ Verpflichtet sich ein Unternehmen dazu, über mehrere Jahre einen Autobahnabschnitt auszubauen, so lassen sich die jährlich fertig gestellten Teilstrecken gegebenenfalls sogar als Einzelleistungen identifizieren. Schlussendlich stellt der Autobahnbau aber kein Mehrkomponentengeschäft im obigen Sinne dar. Denn offensichtlich wird hier ein Gesamterfolg angestrebt. Die Abgrenzung ist allerdings nicht immer so greifbar wie in diesem Beispiel. Im Gerüstbaufall erbringt der Gerüstbauer mit Lieferung, Aufbau, Vorhalten während der Einsatzzeit und Abbau des Gerüsts beispielsweise mehrere aufeinander aufbauende Leistungen. Hinter den Einzelleistungen lässt sich aber nicht ohne weiteres ein mit ihnen angestrebter Gesamterfolg ausmachen, der den Gerüstbau insgesamt so stark prägen würde, dass es ungerechtfertigt wäre von einem Mehrkomponentengeschäft zu sprechen.

D. Zwischenergebnis

- 9 Die Rechnungslegungspraxis bezeichnet Geschäfte, bei denen mehrere (gleich- oder ungleichartige) Leistungskomponenten wirtschaftlich miteinander verknüpft werden, als Mehrkomponentengeschäfte und zeigt, dass es sich um Alltagsphänomene des modernen Wirtschaftslebens handelt. Als juristischer Begriff sind Mehrkomponentengeschäfte aber zunächst unbrauchbar. Denn die Rechnungslegungspraxis wählt den Begriff mit dem erklärten Ziel, die bezeichneten Geschäfte rechtlich einheitlich zu behandeln, also einheitliche Rechtsfolgen an den vor-definierten Tatbestand zu knüpfen. Dies kollidiert mit den Grenzen rechtsdogmatischer Definitionsmacht. Denn für die juristische Begriffsbildung gilt, dass eine Definition immer nur mit Rücksicht auf die Rechtsfolgen, die sich an sie von Gesetzes wegen anknüpfen, gebildet werden kann, und nicht umgekehrt, die gewollte Rechtsfolge über den Definitionsinhalt zu bestimmen vermag. Dies qualifiziert Mehrkomponentengeschäfte als einen nicht unmittelbar greifbaren Hard Case des Rechts.

432 Vgl. Herzig/Joisten, in: FS Krawitz, S. 83, 87.

433 Baetge/Zieseimer/Schmidt, in: Baetge/Kirsch/Thiele, BilKomm, § 252 HGB Rn. 201.

§ 9 Einführung: Bilanzrechtsdogmatik der Ertragsrealisierung

A. Problemaufriss

Die wesentliche bilanzielle Problematik bei der Abbildung von Mehrkomponenten- 1
geschäften besteht darin, dass es um zwei oder mehr wirtschaftlich verbundene
Geschäfte geht, bei denen jeweils eine Leistung erbracht wird und die entsprechende
Gegenleistung entweder ebenfalls getrennt oder einmal im Ganzen erfolgt. Zwar
wird grundsätzlich unabhängig davon, wie ein aus mehreren Leistungsbestandteilen
zusammengesetztes Geschäft abgebildet wird, schlussendlich immer derselbe Ge-
winn ausgewiesen, sowohl in bilanztheoretischer als auch in -praktischer Hinsicht
kommt es jedoch entscheidend auf den genauen Zeitpunkt des Gewinnausweises an
(näher schon § 1 A. III.).

B. Zweifache Berücksichtigung im Jahresabschluss

Die Erlöse aus Mehrkomponentengeschäften werden im Jahresabschluss sowohl 2
in der Bilanz als auch in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt. Die
bilanzielle Abbildung eines Ertrags basiert beim Sachleistungsschuldner im Falle
einer Lieferung und Leistung (vgl. § 266 Abs. 2 B. II. HGB zu Forderungen aus Lie-
ferung und Leistung) dabei – vereinfacht gesprochen – auf zwei erfolgswirksamen
Buchungssätzen: Der übertragene Leistungsgegenstand (Vermögensgegenstand)⁴³⁴
wird zu seinem Buchwert ausgebucht und zugleich die (regelmäßig höherwertige)
Forderung auf die Gegenleistung (die Kaufpreisforderung) aktiviert.⁴³⁵ Die Einnah-
me aus dem Geschäft wird dabei bereits aufgrund der erfolgten eigenen Leistungs-
erbringung als Ertrag behandelt, auch wenn sie dem Bilanzierenden erst in einer
Folgeperiode zufließen sollte. Denn bilanziell kommt es nicht auf den Zu- oder
Abfluss von Zahlungen beim Unternehmen an. Vielmehr richtet sich im Jahresab-
schluss der Ausweis von Aufwendungen und Erträgen eines Geschäftsjahrs nach
der sog. Erfolgswirksamkeit (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB, s. auch Art. 6 Abs. 1 d)
der Richtlinie 2013/34/EU, Periodisierungsprinzip bzw. Prinzip der Periodenabgren-
zung). Die Differenz zwischen den Anschaffungs- und Herstellungskosten des Ver-

434 Insofern ist auch vom (un-)fertigen Erzeugnis die Rede, vgl. BFH Urt. v. 7.9.2005 – VIII R 1/03 = BStBl. II 2006, S. 298 (301) = DStR 2005, 1975 (1976); vgl. auch etwa BFH Urt. v. 28.1.1960 – IV 226/58 S = BStBl. III 1960, S. 291 = NJW 1960, 1638 (1639).

435 BFH Urt. v. 31.8.2011 – X R 19/10 = DStR 2012, 17 Rn. 17; BFH Urt. v. 14.3.2006 – VIII R 60/03 = BFHE 212, 535 = BStBl. II 2006, 650 = NJW 2006, 2943; BFH Urt. v. 3.8.2005 – I R 94/03 = BeckRS 2005, 24002311 = BFHE 210, 398 = BStBl. II 2006, 20; BFH Urt. v. 12.5.1993 – XI R 1/93 = BFHE 171, 448 = BStBl. II 1993, 786 = DStR 1993, 1554.

mögensgegenstands und der vereinbarten Gegenleistung wird als Ertrag erfasst.⁴³⁶ Ausgedrückt in der üblichen Formel für Buchungssätze („Soll an Haben“) erfolgt also folgende buchhalterische Operation: „Per Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und Ertrag an Waren“ (vgl. § 266 Abs. 2 B. I. und II. 1. HGB).⁴³⁷ Regelmäßig wird aber nicht nur Ertrag, sondern auch ein „Gewinn“ ausgewiesen werden können. Dafür maßgeblich sind die Aufwendungen, welche den Erträgen zuzuordnen sind, da Gewinn bilanziell die Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen ist.⁴³⁸ In letzterem Fall geht der Ertragsausweis somit mit einem sog. bilanziellen „Gewinnsprung“ einher.⁴³⁹

- 3 Schlussendlich gibt es bei Veräußerungsgeschäften des Bilanzierenden damit grundsätzlich einen bilanziellen Dreiklang von Forderungs-, Ertrags- und Gewinnausweis. In der Gewinn- und Verlust-Rechnung, die zusammen mit der Bilanz den Jahresabschluss bildet (vgl. § 242 Abs. 3 HGB), sind die Umsatzerlöse der abgelaufenen Periode an erster Stelle aufzuführen (§ 275 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 Nr. 1 HGB, § 277 Abs. 1 HGB).

C. Bilanzrechtsdogmatik der Ertragsrealisierung

- 4 Das Prinzip der periodengerechten Ertragszurechnung hat in praxi zur Folge, dass der Zeitpunkt, zu dem der Ertrag bzw. Erlös auszuweisen ist, nur bei Bargeschäften des täglichen Lebens unproblematisch bestimmbar ist, und damit vor allem im Einzelhandel. Denn hier laufen der Geschäftsabschluss und die Geschäftsabwicklung Hand in Hand. Unabhängig davon, ob man das Geschäft aus einem formal-juristischen Blickwinkel oder seinen wirtschaftlichen Gehalt betrachtet, fallen damit alle in Betracht kommenden Ausweiszeitpunkte in einem Akt zusammen. Bei (rechtlich und wirtschaftlich) komplexeren Geschäften muss der Erlöszeitpunkt hingegen bilanzrechtsdogmatisch unter Rückgriff auf eine ganze Reihe prinzipieller Rechtsätze des nationalen oder respektive des europäischen Rechts bestimmt werden. Dieses Vorhaben wird durch den teils antagonistischen Charakter dieser Prinzipien erschwert. Wie ausgeführt, kommt hinzu, dass die maßgeblichen Prinzipien im Gesetz sämtlich nur generalklauselartig umrissen werden (Teil 3). Infolgedessen gibt es über die Einzelheiten des Erlösausweises bei Transaktionen mit Dritten Meinungsverschiedenheiten, die bis zu den Anfängen des modernen Bilanzrechts zurückreichen. Herausgebildet hat sich in der Bilanzrechtsdogmatik über die Jahre

436 Ausgeblendet werden hier insbesondere Umsatzsteuereffekte und etwaige Wertkorrekturen, die weitere Buchungssätze erforderlich machen.

437 Vgl. zu Einzelheiten etwa *Pilhofer*, Umsatz- und Gewinnrealisierung, S. 57 ff.

438 *Schulze-Osterloh*, in: *Baumbach/Hueck, GmbHG*, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 15; *Breidert/Moxter WpG* 2007, 912 (914).

439 *Henrichs*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, § 9 Rn. 76; *Pilhofer*, Umsatz- und Gewinnrealisierung, S. 55.

allerdings jedenfalls ein aus zwei Eckfeilern bestehendes Grundkonzept. Dieses Konzept spiegelt sich in den einschlägigen gesetzlichen Regelungen nur sehr lose wider. Vielmehr ist es als eines der Hauptergebnisse des im Bilanzrecht praktizierten „außerpositivistischen“ Umgangs mit dem Gesetz anzuerkennen. Infolgedessen ist seine Begründung bis heute ebenso umstritten geblieben, wie der Umgang mit Sonderkonstellationen. Dem allgemein für sachgerecht empfundenen Vorgehen zufolge, sollen Verträge, die noch von keiner der beiden Vertragsparteien erfüllt wurden (so genannte „schwebende Verträge“) aber bilanzmäßig grundsätzlich nicht auszuweisen sein (Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Verträge).

I. Gedankliche Ausgangsposition

Zur Ermittlung des Erlösausweiszeitpunkts werden das Vorsichts-, das Realisations- und das Imparitätsprinzip herangezogen.⁴⁴⁰ Der diesbezügliche Aussagegehalt des Gesetzeswortlauts ist schnell umrissen und bilanzrechtsdogmatisches Allgemeingut. Ausgegangen werden muss vom Vorsichtsprinzip, wonach der Kaufmann verpflichtet ist, „vorsichtig zu bewerten, namentlich [...] alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlußstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen [...]“ (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).⁴⁴¹ Die Gesetzesformulierung des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB soll dabei nach allgemeiner Auffassung bereits zwei Unterprinzipien des Vorsichtsprinzips zum Ausdruck bringen:⁴⁴² Einerseits das so genannte Imparitätsprinzip, indem zum Umgang mit Risiken und Verlusten im Jahresabschluss Stellung genommen wird, und andererseits, im Hinblick auf die Behandlung von „Gewinnen“, das so genannte Realisationsprinzip („Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlußstichtag realisiert sind“). Nach der im Gesetz gewählten Formulierung erscheint dabei das Realisationsprinzip als Ausfluss des Vorsichtsprinzips.⁴⁴³ Die-

440 Daneben werden teilweise noch weitere (ungeschriebene) Bilanzierungsprinzipien vorgetragen, wobei jedoch unklar bleibt, inwiefern sich hieraus ein Mehrwert ergibt, bzw., in welchem Verhältnis sie zu den geschriebenen Prinzipien stehen, vgl. etwa *Leffson*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 189; *Siebler*, Internationalisierung der Rechnungslegung, S. 211.

441 Unmittelbar bestimmt § 252 HGB nur über die Bilanzwirksamkeit schwebender Geschäfte. Er wird aber – bereits aufgrund der bestehenden bilanziellen Verknüpfung – genauso herangezogen, wenn es darum geht, zu bestimmen, wann „Umsatzerlöse“ in der Gewinn- und Verlustrechnung wirksam werden, vgl. nur *Reiner*, in: *MüKo-HGB*, § 277 Rn. 13.

442 Vgl. *Kleindiek*, in: *Staub*, HGB, § 252 Rn. 27; *Schulze-Osterloh*, in: *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 20; *Hennrichs*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9 Rn. 78.

443 Vgl. *Kleindiek*, in: *Staub*, § 252 Rn. 27; *Schulze-Osterloh*, in: *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 20; *Hennrichs*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9 Rn. 78; *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 37; *Siebler*, Internationalisierung der Rechnungslegung, S. 214. Noch deutlicher kommt dies in der dem deutschen Recht zugrundeliegenden Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU zum Ausdruck. Das Vorsichtsprinzip findet sich dort in Art. 6 Abs. 1 c), wonach „Bei Ansatz und Bewertung [...] der Grundsatz der Vorsicht in jedem Fall zu beachten“ ist. Weiter heißt es, dass dies „insbesondere“ bedeute, „i) Nur die am Bilanzstichtag realisierten Gewinne werden ausgewiesen. ii) Es müssen alle Risiken berücksichtigt werden, die im Laufe des betreffenden Geschäftsjahres oder eines früheren Geschäftsjahres entstanden sind, selbst wenn diese Risiken erst zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Aufstellung der Bilanz bekannt

se Rangordnung wird dahingehend interpretiert, dass sich bloße Gewinnchancen und -erwartungen nicht bereits gewinnerhöhend auswirken dürfen.⁴⁴⁴ „Realisation“ meint damit den Zeitpunkt der Bewährung einer Wertsteigerung im Vermögen des Kaufmanns am Markt (durch einen Umsatzakt bzw. eine Markttransaktion),⁴⁴⁵ der dazu berechtigt, „Erzeugnisse und Dienste der Unternehmung als abgesetzte Leistungen“ und auf Grund des Umsatzaktes nunmehr als Geld oder Forderungen (und damit als Erlöse) auszuweisen⁴⁴⁶. Die dargestellte Ausgangslage lässt sich unter Heranziehung von § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB noch näher konkretisieren, wonach Vermögensgegenstände „höchstens mit den [tatsächlichen⁴⁴⁷] Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ anzusetzen sind (sog. Anschaffungswertprinzip).⁴⁴⁸ Dies gilt insbesondere auch im Hinblick auf Vermögensgegenstände, welche der Kaufmann angeschafft oder hergestellt hat, um sie an einen Dritten zu veräußern, zu vertauschen oder zu verschenken. Zweck des Anschaffungswertprinzips ist es, im Interesse einer vorsichtigen Gewinnausschüttung auszuschließen, dass sich (stille) Wertsteigerungen des ruhenden Vermögens bereits bilanziell (gewinnerhöhend) auswirken.⁴⁴⁹ Der Kaufmann soll sein Vermögen (grundsätzlich⁴⁵⁰) nicht nach dem vom Buchwert etwaig abweichenden Verkehrs- oder Teilwert (Fair Value), ausweisen dürfen, selbst wenn sich dieser zum Bilanzstichtag sicher ermitteln ließe und unabhängig davon, wie groß die sich aus einer solchen Ermittlung ergebende Abweichung zum Buchwert wäre.⁴⁵¹

- 6 Im Gegenzug nimmt das Gesetz in Kauf, dass aufgrund der Vorgabe in § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB in der Bilanz stille Reserven entstehen und also der Einblick, den der Jahresabschluss in die wirtschaftliche Lage des Kaufmanns gewährt, verzerrt wird.⁴⁵² Aus Vorsichts-, Realisations- und Imparitätsprinzip, in Verbindung mit dem Anschaffungswertprinzip, folgt zunächst, dass „Verluste und Risiken“ und „Gewinne“ bilanziell eine unterschiedliche Behandlung erfahren müssen: Erstere sind zu

geworden sind. iii) Wertminderungen sind unabhängig davon zu berücksichtigen, ob das Geschäftsjahr mit einem Gewinn oder einem Verlust abschließt.“

444 Vgl. *Schulze-Osterloh*, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 15; *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 79; ähnlich *Crezelius*, in: FS Döllner, S. 81 (85).

445 Vgl. nur *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 79, 81, 400; *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 42; *Siebler*, Internationalisierung der Rechnungslegung, S. 214: Verhinderung des Ausweises und einer Ausschüttung „noch unsicherer Wertsteigerungen am ruhenden Vermögen“.

446 BFH Urt. v. 27.6.2001 – I R 45/97 = BFHE 196, 216 = BStBl. II 2003, 121 = DStR 2001, 1384 (1386).

447 Vgl. näher *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 81.

448 Vgl. auch Richtlinie 2013/34/EU Art. 6 Abs. 1 i) i.V.m. der Abweichungsmöglichkeit für Anlagevermögen in Art. 7.

449 *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 79, 401.

450 Vgl. § 246 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 253 Abs. 1 Satz 4 HGB sowie § 340e Abs. 3 HGB zu punktuellen Ausnahmen für Planvermögen und bestimmte Finanzanlagen von Kreditinstituten und Finanzdienstleistern; vgl. zur Begründetheit dieser Ausnahmen unter Informationsgesichtspunkten *Hommel/Berndt* BB 2009, 2190 (2193).

451 Vgl. *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 87; *Hommel/Berndt* BB 2009, 2190 (2193).

452 *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 401.

berücksichtigen sofern sie vorhersehbar bzw. entstanden sind. Letztere sind erst auszuweisen, wenn sie „realisiert“ wurden. Darüber hinaus bringt das Gesetz aber nur zum Ausdruck, dass die Erlöse aus Transaktionen (und damit die Gewinne) erst ab dem Zeitpunkt ihrer Realisation bilanziell berücksichtigt werden dürfen, jedoch nicht, wie dieser Zeitpunkt zu bestimmen ist. Die Vorsichts-, Realisations- und Anschaffungswertprinzip enthaltenden Rechtssätze vermögen erkennbar noch nicht die Frage zu beantworten, zu welchem Zeitpunkt die Bilanz einen erfolgswirksamen Vermögensvorgang abbilden darf. Auf die Gesetzesauslegung im klassischen Sinne kommt es insofern nur nachrangig an. Ungleich stärker wird auf die allgemein anerkannten Rechnungslegungsüberzeugungen abgestellt, ein Vorgehen, das hier bereits abstrakt als „außerpositivistischer“ bilanzrechtlicher Verweis auf eine Grundlagenwissenschaft umschrieben wurde (Teil 3).

II. Überblick: Konzept der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte

Sofern der Bilanzierende zivilrechtlich die Position des Sachleistungsschuldners bekleidet, hängt die Ertragsrealisierung bei Lieferungen und Leistungen davon ab, wann anstatt der Anschaffungs- und Herstellungskosten des dem Umlaufvermögen zuzuordnenden Leistungsgegenstands eine Forderung angesetzt werden darf (B.). Das richtet sich nach dem Realisationsprinzip (C. I.). Damit ist aber zunächst einmal noch keine Aussage darüber getroffen, wann der Bilanzierende die ihn treffende (Liefer-)Verbindlichkeit genau berücksichtigen muss. Insofern folgen Rechtsprechung und Literatur einhellig dem Konzept der „Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte“. Danach soll, solange nicht die vertraglichen Forderungen ihren Ausdruck in der Rechnungslegung gefunden haben, grundsätzlich temporär auch darauf verzichtet werden, die (rechtlich bereits mit dem Vertragsschluss entstandenen) ungetilgten Verpflichtungen aus einem Vertrag bilanziell in Form einer Verbindlichkeit oder Rückstellung zu erfassen.⁴⁵³ Es soll also bilanziell keine Rolle spielen, dass in Gestalt der Forderung und Verbindlichkeit aus dem abgeschlossenen Vertrag bereits ein abstrakt aktivierungsfähiger Vermögensgegenstand und eine (bilanzielle) Schuld existieren. Der bilanzielle Vollständigkeitsgrundsatz (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) erfährt insofern eine Durchbrechung.

⁴⁵³ Vgl. aus der Rechtsprechung des BFH: BFH Urt. v. 26.5.1976 – I R 80/74 = BStBl. II 1976, 622 = NJW 1976, 2368 (zu Rückstellungen für künftige Instandhaltungsaufwendungen); BFH Urt. v. 26.6.1980 – IV R 35/74 = BStBl. II 1980, 506 = BeckRS 1980, 22005380 (zur „Weihnachtsgeldverbindlichkeit“); BFH Urt. v. 8.12.1982 – I R 142/81 = BStBl. II 1983, 369 (371) = BeckRS 1982, 22006360 (zur Bilanzierung von Abfindungsansprüchen); vgl. in der Literatur etwa: *Schulze-Osterloh*, in: *Baumbach/Hueck, GmbHG*, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 18; *Hennrichs*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, § 9 Rn. 76, 163; *Lüders*, *Zeitpunkt der Gewinnrealisierung*, S. 1 f.; vgl. auch *Joisten*, *Mehrkomponentengeschäfte*, S. 46.

1. Bilanzrechtsdogmatisches Fundament

- 8 Das Konzept der „Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte“ wird von einer bis zum Reichsfinanzhof zurückreichende steuerbilanzrechtliche ständigen Gerichtspraxis getragen. Bereits in einer Entscheidung des RFH vom 7.5.1920 heißt es: „Der Abschluß eines Lieferungsvertrags gibt regelmäßig, solange noch von keiner Seite eine Leistung erfolgt ist, keine Veranlassung zur Eintragung in die kaufmännischen Geschäftsbücher.“ Die Rede ist dort von einem „noch schwebenden Engagement[.]“.⁴⁵⁴ Der BFH hat diesen Gedankengang in den frühen 1950er-Jahren aufgegriffen.⁴⁵⁵ In der Folge ist der Nichtbilanzierungsgrundsatz (auch auf dem Gebiet des Handelsbilanzrechts) zu einer allseits akzeptierten Rechnungslegungskonvention geworden.⁴⁵⁶ Es zeigt sich hier eindrucksvoll die gesetzesderogierende Kraft, welche die ständige BFH-Rechtsprechung im Bilanzrecht entfaltet. Denn das Konzept der „Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte“ ist nicht etwa das Ergebnis einer Gesetzesauslegung unter Rückgriff auf die anerkannten rechtswissenschaftlichen Methoden. Ebenso wenig lässt es sich den eingangs skizzierten, in den gesetzlichen Normen verankerten Bilanzierungsprinzipien unmittelbar entnehmen, wenn man von einem möglichen Gegenschluss aus § 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 HGB, wonach (nur) für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften Rückstellungen zu bilden sind,⁴⁵⁷ und Hinweisen in verschiedenen Gliederungsposten in § 266 HGB⁴⁵⁸ einmal absieht. Vor diesem Hintergrund muss man sich das Konzept zunächst als eine durch Bilanzierungspraktische Erwägungen gerechtfertigte Simplifizierung der Rechnungslegung vergegenwärtigen: Insofern – was bei Absatzgeschäften meist der Fall sein wird⁴⁵⁹ – die Forderung aus dem schwebenden Geschäft der Höhe nach die Verbindlichkeit übersteigt, darf sie, wie aufgezeigt, unter Geltung des Realisationsprinzips (§ 252

454 RFH, Urt. v. 7.5.1920 – I A 302/19 = RFHE 3, 22; vgl. auch RFH, Urt. v. 25.3.1925 – VI A 67–69/25 = RStBl. 1925, 166.

455 Vgl. (nicht abschließend) vgl. aus der Rechtsprechung des BFH (nicht abschließend): BFH DStR 1997, 1442 (1444); BFH Urt. v. 26.8.1992 – I R 24/91 = BFHE 169, 163 = BStBl. II 1992, 977 = NJW 1993, 222 (224); BFH Urt. v. 25.1.1984 – I R 7/80 = BFHE 140, 449 = BStBl. II 1984, 344 = BeckRS 1984, 22006771; BFH Urt. v. 8.12.1982 – I R 142/81 = BFHE 137, 448 = BStBl. II 1983, 369 = BeckRS 1982, 22006360; BFH Urt. v. 26.6.1980 – IV R 35/74 = BFHE 130, 533 = BStBl. II 1980, 506 = BeckRS 1980, 22005380; BFH Urt. v. 26.5.1976 – I R 80/74 = BFHE 119, 261 = BStBl. II 1976, 622 = NJW 1976, 2368; BFH Urt. v. 16.9.1970 – I R 184/67 = BStBl. II 1971, 85 = BeckRS 1970, 22000690; BFH Urt. v. 19.7.1960 – I 160/59 U = BFHE 71, 264 = BStBl. III 1960, 347 = NJW 1960, 2312; BFH Urt. v. 3.7.1956 – I 118/55 U = BFHE 63, 133 = BStBl. III 1956, 248 = NJW 1957, 160; BFH Urt. v. 26.1.1956 – IV 566/54 U = BFHE 62, 305 = BStBl. III 1956, 113 = BeckRS 1956, 21000726; BFH Urt. v. 7.9.1954 – I 50/54 U = BFHE 59, 311 = BStBl. III 1954, 330 = BeckRS 1954, 21000703.

456 Vgl. Crezelius ZGR 1987, 1 (27 ff.); zur gewählten Formulierung: Siebler, Internationalisierung der Rechnungslegung, S. 213.

457 Vgl. nur Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 76; Döllerer BB 1974, 1541.

458 Vgl. § 266 Abs. 2 A. I. Nr. 4, II Nr. 4, B. I. Nr. 4 HGB und § 266 Abs. 3 C. Nr. 3 HGB und dazu Leffson, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 299 ff.; Coenenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, S. 240.

459 Alles andere widerspricht den ökonomischen Realitäten, vgl. Lüders, Zeitpunkt der Gewinnrealisierung, S. 3.

Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 HGB) nicht ausgewiesen werden, da dies den Ausweis eines nicht-realisierten Gewinns bedeuten würde.⁴⁶⁰

Nichtsdestotrotz könnte man aber annehmen, dass es dem Sachleistungsschuldner freistehe, die schwebende Forderung (anstelle der Anschaffungs- und Herstellungskosten des Veräußerungsgegenstands) bis zur Höhe der und parallel zur (rechtlich schon existenten) Verbindlichkeit auszuweisen. Denn nicht zuletzt würde der Jahresabschluss auf diese Weise um Informationen über das schwebende Geschäft ergänzt.⁴⁶¹ Aus Sicht der Bilanzadressaten hätte dies allerdings kaum einen Mehrwert, da zu vermuten ist, dass sich – unter dem Vorbehalt der Realisation – Leistung und Gegenleistung ausgleichen.⁴⁶² Jedenfalls hätte ein vom Nichtbilanzierungskonzept abweichendes Vorgehen aber bei einer vorzeitigen Abbildung von Beschaffungsgeschäften, d.h. Geschäften, bei denen der Bilanzierende als Sachleistungsgläubiger agiert, keinen praktischen Mehrwert. Denn hier entspricht der Wert der Forderung regelmäßig dem späteren Buchwert des zu beschaffenden Vermögensgegenstands (den Anschaffungskosten), der wiederum durch die Höhe der eingegangenen Verbindlichkeit bestimmt wird. Forderungen und Verbindlichkeiten stimmen also wertmäßig in aller Regel überein, sodass die Darstellung der Lage des Unternehmens durch den vorzeitigen Ansatz nicht verbessert würde.⁴⁶³ Die Bilanz würde also nur künstlich „aufgebläht“ bzw. überflüssig verlängert. Das Konzept der „Nichtbilanzierung“ des schwebenden Geschäfts lässt sich mithin mit guten Gründen rechtfertigen.⁴⁶⁴

Schlussendlich ist der Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte also eine sinnvolle Konsequenz aus den Ansatzlimitierungen bei Absatzgeschäften des Bilanzierenden, welche das Realisationsprinzip vorgibt. In der Folge bestimmt die Realisation mittelbar nicht nur über den Zeitpunkt des Erlösausweises, sondern zugleich auch über den Zeitpunkt, zu dem der bilanzmäßige Schwebezustand eines Geschäfts grundsätzlich endet. Mit anderen Worten kommt dem Realisationsprinzip auch eine „neutralisierende“ Wirkung im Hinblick auf den Verbindlichkeitsausweis

460 Vgl. nur Crezelius ZGR 1987, 1 (28).

461 Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 76; Christiansen, StbJb 1989/90, 129 (131).

462 So die Begründung des BFH, vgl. BFH Ur. v. 26.8.1992 – I R 24/91 = BFHE 169, 163 = BStBl. II 1992, 977 = NJW 1993, 222 (224); BFH Ur. v. 25.1.1984 – I R 7/80 = BFHE 140, 449 = BStBl. II 1984, 344 = BeckRS 1984, 22006771; BFH Ur. v. 26.6.1980 – IV R 35/74 = BFHE 130, 533 = BStBl. II 1980, 506 = BeckRS 1980, 22005380; BFH Ur. v. 26.5.1976 – I R 80/74 = BFHE 119, 261 = BStBl. II 1976, 622 = NJW 1976, 2368; BFH Ur. v. 16.9.1970 – I R 184/67 = BStBl. II 1971, 85 = BeckRS 1970, 22000690; BFH Ur. v. 19.7.1960 – I 160/59 U = BFHE 71, 264 = BStBl. III 1960, 347 = NJW 1960, 2312; BFH Ur. v. 3.7.1956 – I 118/55 U = BFHE 63, 133 = BStBl. III 1956, 248 = NJW 1957, 160; BFH Ur. v. 26.1.1956 – IV 566/54 U = BFHE 62, 305 = BStBl. III 1956, 113 = BeckRS 1956, 21000726; BFH Ur. v. 7.9.1954 – I 50/54 U = BFHE 59, 311, BStBl. III 1954, 330 = BeckRS 1954, 21000703.

463 Vgl. Tiedchen FR 2012, 22; Christiansen, StbJb 1989/90, 129 (131).

464 Vgl. ausführlich Gelhausen, Das Realisationsprinzip, S. 250 ff.; Schulze-Osterloh, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 102; Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 76; zu dieser Erklärung auch Crezelius ZGR 1987, 1 (28).

zu.⁴⁶⁵ Die Herleitung des Nichtbilanzierungs-Konzepts erschöpft sich zumeist in derartigen praktischen Erwägungen.⁴⁶⁶ Sie ersetzen insofern die aus rechtswissenschaftlicher Sicht eigentlich zwingend gebotene normative Argumentation. Dadurch droht aus den Augen verloren zu gehen, dass die Forderungen und Verbindlichkeiten aus dem „schwebenden“ Vertrag bereits rechtlich begründet, aus juristischer Sicht also „in der Welt“ sind.

2. Einschränkungen

- 11 Festzuhalten ist bei dieser Grundlegung weiterhin, dass das Konzept der „Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte“ keine uneingeschränkte Geltung verlangt, sondern nur den bilanziellen Idealzustand widerspiegelt. In Konstellationen, welche davon abweichen, sind die Forderungen und Verbindlichkeiten aus dem schwebenden Vertrag zwar ebenfalls noch nicht als solche, d.h. als Vermögensgegenstand und Schuld, zu bilanzieren, die Bilanz muss aber ihr Schweigen aufgeben. Denn zu den „typische[n] Bilanzposten des schwebenden Vertrags“, so *Döllerer*, gehören Anzahlungen, Rechnungsabgrenzungsposten und Drohverlustrückstellungen.⁴⁶⁷ Zu der Frage, ob ein noch „schwebendes“ Geschäft jedenfalls schon in Gestalt der von *Döllerer* aufgezählten Posten in der Bilanz Berücksichtigung finden muss, ergeht seit Jahrzehnten ein stetiger Strom an Rechtsprechungsentscheidungen. Zu unterscheiden sind dabei zwei Begründungsstränge dafür, den Schwebegrundsatz einzuschränken: Zum einen werden die Einschränkungen dadurch motiviert, dem (bei schwebenden Geschäften – wie aufgezeigt – nur eingeschränkt geltenden) Imparitätsprinzip, wonach bilanziell alle bis zum Abschlusstichtag entstandenen Risiken und Verluste aus einem Geschäftsvorgang zu berücksichtigen sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 1 HGB), Rechnung zu tragen. Zum anderen sollen die Einschränkungen gewähr-

465 *Leffson*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 299 ff.; *Coenenberg/Haller/Schultze*, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, S. 46; *Moxter* BB 1984, 1780 (1784) spricht davon, dass das Realisationsprinzip zum „grundlegende[n] Aktivierungs- und Passivierungsprinzip“ erklärt werde.

466 Nur vereinzelt wird darüber hinaus angezweifelt, ob das Konzept der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte überhaupt mit § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, wonach alle „vorhersehbaren Risiken und Verluste“, die bis zum Abschlusstichtag entstanden sind, bilanziell zu berücksichtigen sind, Aufwendungen also bereits früher ausgewiesen werden müssen als Erträge (Imparitätsprinzip), vereinbar ist. Zumindest bei unbefangener Betrachtung könnte man zu dem Schluss kommen, das Gesetz fordere (unabhängig von der eigentlichen Verlustrichtigkeit des Geschäfts) den vorzeitigen Verbindlichkeitsausweis, selbst wenn die korrespondierende Forderung – dem Realisationsprinzip entsprechend – erst in einer Folgeperiode ausgewiesen werden kann. Zum Teil wird daher das Realisationsprinzip, in Anlehnung an das anglo-amerikanische Matching Principle, ganz zu einem Aufwandsperiodisierungs- oder Aufwandsrealisierungsprinzip umgedeutet. Nach diesem Zusatzprinzip sollten Aufwendungen grundsätzlich derjenigen Periode zugerechnet werden, in der auch die Erträge, welche sie alimentiert haben, realisiert werden. Die Aufwandsfassung soll mit anderen Worten bei schwebenden Geschäften der Ertragsrealisation folgen. Dem Wortlaut des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB lässt sich ein solches Zusatzprinzip allerdings nicht entnehmen (vgl. zum Ganzen etwa *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 46; *Schulze-Osterloh*, in: *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 18; *Moxter*, in: *FS Döllerer*, 1988, S. 447 (449 f.); *Clemm*, in: *FS Moxter*, 1994, S. 167 (173 f.)).

467 *Döllerer* BB 1974, 1541.

leisten, dass der Gewinn aus einem Geschäft tatsächlich in der Periode, welcher er zugerechnet wird, realisiert wird (periodengerecht), selbst wenn es im Zuge der Geschäftsabwicklung zu Vorleistungen bzw. Erfüllungsrückständen kommt.

Das Ziel der zweiten Gruppe von Einschränkungen ist es also, das Realisationsprinzip abzusichern.⁴⁶⁸ Sofern bei einer „vorzeitigen“ Einnahme der Gegenleistung bei einem Mehrkomponentengeschäft der Gewinnausweis hinauszuzögern ist (also bei Vorleistungen bzw. Anzahlungen), muss eine bilanzielle Neutralisation erfolgen.⁴⁶⁹ Wenn der Bilanzierende eine Gegenleistung erhalten hat, ohne in der entsprechenden Periode auch die ihm obliegende Leistung erbracht zu haben, erfolgt grundsätzlich eine Rechnungsabgrenzung. Mit der Rechnungsabgrenzung soll aus wirtschaftlicher Sicht verhindert werden, dass sich die erhaltene Gegenleistung gewinnerhöhend auswirkt, da andernfalls der Umstand ausgeblendet würde, dass die Leistungspflicht des Bilanzierenden noch fortbesteht.⁴⁷⁰ Erst wenn dem Bilanzierenden die Gegenleistung nach den allgemeinen Maßstäben „quasi-sicher“ ist, darf der neutralisierende Akt erfolgswirksam ausgebucht werden.⁴⁷¹ Bilanzkonzeptionell wird insofern dem Periodisierungsprinzip (§ 252 Abs.1 Nr. 5 HGB) der Vorrang gegenüber der Tatsache des Zahlungseingangs eingeräumt.⁴⁷² Auch der Aspekt, dass sich der Vertrag hier noch im „schwebenden“ Zustand befindet und damit nach dem dargestellten Konzept in der Bilanz eigentlich noch überhaupt keine Rolle spielen soll, bleibt dann ausnahmsweise außen vor.

III. Zwischenergebnis

Im Grundsatz gilt also, dass „schwebende“ Geschäfte, unabhängig davon, dass zivilrechtlich bereits Forderungen und Verbindlichkeiten entstanden sind, bilanzrechtlich nicht abgebildet werden. Die Bilanzierung wird so vereinfacht. Denn schwe-

468 Vgl. *Schulze-Osterloh*, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 18.

469 Vgl. BFH Urt. v. 14.10.1999 – IV R 12/99 = BFHE 190, 349 (355) = BStBl. II 2000, 25 (28) = DStRE 2000, 57 (59); BFH Urt. v. 16.5.1973 – I R 186/71 = BStBl. II 1974, 25 = BeckRS 1973, 22002127; BFH Urt. v. 19.6.1973 – I R 206/71 = BStBl. II 1973, 774 (775) = BeckRS 1973, 22002185; BFH Urt. v. 8.10.1987 – IV R 18/86 = BStBl. II 1988, 57 (62) = BeckRS 1987, 22008244; BFH Urt. v. 18.12.2002 – I R 17/02 = BStBl. II 2004, 126 = DStR 2003, 678 (680); BFH Urt. v. 3.7.1997 – IV R 49/96 = BStBl. II 1998, 244 (246) = NJW 1997, 3335 (3336); BFH Urt. v. 26.6.1979 – VIII R 145/78 = BStBl. II 1979, 625 (627) = BeckRS 1979, 22004943; BFH Urt. v. 2.3.1990 – III R 70/87 = BStBl. II 1990, 733 (735) = BeckRS 1990, 22009403; BFH, Urt. 8.10.1987 – IV R 18/86 = BStBl. II 1988, 57 (62) = BeckRS 1987, 22008244; BFH Urt. v. 28.1.1960 – IV 226/58 S = BFHE 71, 111 (117 f.) = BStBl. III 1960, 291 (293) = NJW 1960, 1638 (1640); vgl. aus der Literatur nur *Schulze-Osterloh*, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 125.

470 *Schulze-Osterloh*, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 103; *Hennrichs*, in: BeckOGK HGB, Stand: 15.9.2023, § 250 Rn. 9; *ders.*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 76; *Lüders*, Zeitpunkt der Gewinnrealisierung, S. 2; *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 80, 84; *Hommel/Berndt* BB 2009, 2190: „Von Kunden vorausgezahlte Leistungsentgelte werden passiviert, weil sie Einnahmen für zukünftige (noch nicht realisierte) Umsätze verkörpern.“

471 *Schulze-Osterloh*, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 298; *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 84.

472 *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 80.

bende Erwerbsgeschäfte sind ohnehin bilanziell neutral, da die potenziell anzusetzende Forderung hier der Verbindlichkeit entsprechen würde. Auch schwebende Absatzgeschäfte müssten neutral bilanziert werden, weil das Realisationsprinzip den hypothetischen Ansatz einer Forderung auf die Höhe der ihr entsprechenden Verbindlichkeit begrenzt. Diese bilanzrechtlichen Grundüberzeugungen müssen einem vollständigen Konzept der gesetzesmäßigen Abbildung von Mehrkomponentengeschäften zugrunde gelegt werden. Sie werden durch die vorstehend angerissenen Einschränkungen des Schwebegrundsatzes ergänzt, welche vor allem bei teilverlustträchtigen Mehrkomponentengeschäften eine Rolle spielen.

§ 10 Lücken der Mehrkomponentendogmatik

Bei Mehrkomponentengeschäften versagt die außerpositivistische Methode der Auslegung des Bilanzrechts (§ 7), da das überlieferte und allgemein anerkannte Konzept der Ertragsrealisation (§ 9) insofern Lücken aufweist. Zudem existiert zur Frage der Vereinbarkeit der theoretisch denkbaren Abbildungskonzeptionen mit dem geltenden Recht auch (noch) kein umfassender Gerichtsgebrauch. Der BFH hat sich zwar zu Einzelproblemen der Mehrkomponentenabbildung geäußert, diese Einzelentscheidungen vermitteln aber keine einheitliche Mehrkomponentendogmatik. Bei einer Gesamtschau dieser beiden Bewandnisse lässt sich die Abbildung von Mehrkomponentengeschäften als „schwieriger Fall“ der Bilanzierung einordnen. Im Hinblick auf diesen Hard Case bestehen, anders als es im bilanzrechtsmethodischen Alltag der Fall ist, einmal Raum und Notwendigkeit für eine Gesetzesauslegung im eigentlichen Sinne. Die Literatur hat es insofern über die Jahre vermocht, die existierenden finanzgerichtlichen Entscheidungen zu einem weitgehend einheitlichen Bild zusammenzufügen. Die für die Abbildung von Mehrkomponentengeschäften in finanzgerichtlicher Rechtsprechung und Literatur vertretenen (Teil-)Lösungen lassen sich aus rechtswissenschaftlicher Sicht kritisch überprüfen. Anhand der gemeinsamen Merkmale dieser Einzelkritik ist es sodann möglich, generell dogmatische Lücken beim Umgang mit Hard Cases des Bilanzrechts aufzuzeigen.

Dieser Überprüfungsakt erfolgt in vier Teilen: Zunächst geht es darum, wie mit Verlusten, die im Rahmen der Abwicklung eines Mehrkomponentengeschäfts temporär auftreten und bewusst hingenommen werden, umzugehen ist (A.). Weiterhin ist die Einordnung von Vorleistungen, welche der Bilanzierende in seiner Position als Sachleistungsschuldner tätigt, in den Blick zu nehmen (B.). Vor allem ist aber auf die zur Reichweite der Konzeption der Kostenabgrenzung (C.) und der Umsatzaufgliederung (D.) gemachten Vorschläge einzugehen.

A. Umgang mit Temporärverlusten

Temporärverluste treten bei allen drei theoretisch denkbaren Abbildungskonzepten für Mehrkomponentengeschäfte auf. Mit dem Begriff werden hier die zeitweilig bei einer Einzelbetrachtung der Leistungskomponenten auftretenden Verluste bezeichnet, die der bilanzierende Mehrkomponentenanbieter angesichts einer Gesamtbetrachtung des Geschäfts bewusst in Kauf nimmt. Damit unterscheiden sie sich von Verlusten, die – aus Anbietersicht – ungewollt entstehen, also wenn das gesamte Mehrkomponentengeschäft – unbeabsichtigt – verlustträchtig ist. Im Hinblick auf Temporärverluste stellt sich die Frage, wie sie dem Imparitätsprinzip entsprechend

auszuweisen sind. Virulent wird dies, wenn es um die Abbildung sog. Koppelungsgeschäfte geht, deren Archetyp der mit einem Mobilfunkdienstleistungsvertrag gekoppelte Kaufvertrag über ein Mobiltelefon ist. Hier ist fraglich, ob der Anbieter im Ausgangspunkt, d.h. insbesondere bevor der Abnehmer das Mobiltelefon übergeben und übereignet bekommen hat, eine Drohverlustrückstellung im Hinblick auf den „schwebenden“ Kaufvertrag ansetzen muss, obschon die Erwerbskomponente bewusst unterbewertet wurde und die insofern drohenden Verluste im Zuge der Abwicklung des MFD-Vertrags kompensiert werden. Es geht aber um ein allgemeines Problem der hinausgezögerten Umsatzrealisation eines Mehrkomponentengeschäfts: Wird der Saldierungsbereich weit gezogen, kommt eine Drohverlustrückstellung nur dann in Betracht, sofern das Geschäft insgesamt verlustträchtig ist.⁴⁷³

- 4 In der Literatur wird im Anschluss an (ältere) finanzgerichtliche Rechtsprechung dafür plädiert, den (handelsbilanziellen) Ansatz von Drohverlustrückstellungen für diese Temporärverluste sehr weitgehend auszuschließen, indem gewinnträchtige Zweitkomponenten in den Saldierungsbereich der Rückstellung einbezogen werden. Der Verpflichtungsüberschuss im Hinblick auf eine Leistungskomponente soll also durch einen zu erwartenden Gewinn aus einer anderen Leistungskomponente ausgeglichen werden. Auf Ebene der Steuerbilanz besteht ohnehin kein Spielraum, da im Hinblick auf den Ansatz von Drohverlustrückstellungen in der Steuerbilanz zum Abschluss nach 31.12.1996 endender Wirtschaftsjahre gemäß § 5 Abs. 4a EStG ein Ansatz- bzw. Passivierungsverbot greift, sodass die Verluste jeweils erst mit ihrer Realisierung zu berücksichtigen sind.⁴⁷⁴ Bei einer Umsatzaufgliederung erfolgt also jeweils mit der Leistungserbringung auch eine Verlustrealisation, ohne dass sie zuvor im Wege des Rückstellungsausweises hätte antizipiert werden können, wohingegen für die Handelsbilanz eine „wirtschaftliche“ Gesamtbetrachtung des Geschäfts befürwortet wird.
- 5 Handelsbilanziell soll sich der Ansatz von Drohverlustrückstellungen nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB richten, die Aufwandserfassung wird mit anderen Worten als durch das Realisationsprinzip determiniert angesehen (I. und II.). Kritisch ist aber die wirtschaftlichen Bestimmung des Rückstellungssaldierungsbereichs zu sehen (III.). Denn im Rahmen der Saldierung wäre eigentlich eine rein zivilrechtsakzessorische Betrachtungsweise geboten. Die praktischen Auswirkungen der durch die Zivilrechtsakzessorietät herbeigeführten „Realitätsverengung“ können, wie das Beispiel des Umgangs mit Drohverlustrückstellungen zeigt, bedeutend sein. Bei einer Hinauszögerung der Umsatzrealisation wird nach der hier befürworteten zivilrechtsakzessorischen Auslegung des § 249 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 HGB das Geschäft

473 Vgl. insofern Joisten, Mehrkomponentengeschäfte, S. 260.

474 Vgl. zur Rechtfertigung dieser Einschränkung Begr. FraktionsE Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, BT-Drucks. 14/23, S. 171; aus der Literatur etwa Schulze-Osterloh, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 251; Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 80, 96.

zu Beginn nicht als Einheit betrachtet. In der Folge ist ein zu Beginn der Abwicklung eines Mehrkomponentengeschäfts auftretender, vorübergehender Verlust über eine Drohverlustrückstellung zu erfassen und nicht zu saldieren, selbst wenn das Geschäft insgesamt gewinnbringend ist und nur einzelne seiner Komponenten bewusst unterbewertet wurden. Daraus ergibt sich ein Gleichlauf zum Konzept der Umsatzaufgliederung, da insofern jeweils eine „Verlustrealisation“ mit Erbringung der verlustträchtigen Teilleistung stattfindet und zuvor auch jeweils ein Drohverlustrückstellungsansatz. Dementsprechend ist der Gewinnausweis bei der „hinausgezögerten Umsatzrealisation“ nicht weniger restriktiv als bei der „Umsatzaufgliederung“, wohingegen sich die Umsatzaufgliederung der Gegenauffassung zufolge sogar als restriktiver darstellen würde.

I. Zweck des Ansatzes von Drohverlustrückstellungen

Drohverlustrückstellungen gewährleisten, dass aus einem Geschäft drohende Verluste nicht erst in der Periode erfasst werden, in der es auch zur Ertragsrealisierung – d.h. zur Beendigung des Schwebezustands – kommt, sondern zum frühesten Zeitpunkt.⁴⁷⁵ Dies kann man sowohl damit begründen, dass die Aufwandszurechnung periodengerecht erfolgen sollte, also dynamisch, als auch mit dem Vorsichtsprinzip. Bei einer dynamischen Bilanzbetrachtung soll der Rückstellungsansatz erreichen, dass derjenige Teil des (Gegenleistungs-)Anspruchs, welcher die eigene Leistungspflicht übersteigt, bereits in der laufenden Periode und damit noch vor der eigentlichen Ausgabe bilanziell berücksichtigt wird (Aufwand vor Ausgaben).⁴⁷⁶ Es wird hier mithin dem Prinzip der periodengerechten Erfolgsermittlung (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB) Rechnung getragen.⁴⁷⁷ Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht sollen (im Interesse der Kapitalerhaltung und des Gläubigerschutzes) die bereits als wahrscheinlicher Verlust identifizierten Beträge von der handelsrechtlichen Gewinnverteilung in dieser Periode ausgenommen und für den späteren tatsächlichen Bedarf bereitgehalten werden.⁴⁷⁸ Ziel ist es – wie der BFH herausgearbeitet hat –, auf diese Weise künftige Rechnungslegungsperioden von vorhersehbaren Verlusten freizuhalten.⁴⁷⁹ Es soll also eine Art Ausschüttungssperre eingerichtet werden.⁴⁸⁰ Damit wird mit § 249 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 HGB auch das Vorsichtsprinzip berücksichtigt.⁴⁸¹

475 Vgl. nur *Crezelius* ZGR 1987, 1 (36 f.).

476 Vgl. nur *Hennrichs*, in: BeckOGK HGB, Stand 15.9.2023, § 249 Rn. 2, 14; *Lüders*, Zeitpunkt der Gewinnrealisierung, S. 2; *Christiansen*, StbJb 1989/1990, S. 129 (131); *Döllerer* BB 1974, 1541 (1542).

477 *Hennrichs*, in: BeckOGK HGB, Stand 15.9.2023, § 249 Rn. 9, 14.

478 BFH DStR 1997, 1442 (1444).

479 BFH DStR 1997, 1442 (1444).

480 *Weber-Grellet* DStR 1997, 1445 (1446).

481 Vgl. nur *Hennrichs*, in: BeckOGK HGB, Stand 15.9.2023, § 249 Rn. 10, 14.

- 7 Im Gesetz drückt sich dies so aus, dass gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 HGB auf der Passivseite der Bilanz bereits ein „drohende[r] Verlust“ durch den Ansatz einer Rückstellung auszuweisen ist, wenn ein Geschäft noch „schwebt“. In § 249 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 HGB geht es – etwas vereinfacht – um den Fall, dass die Verpflichtung des Bilanzierenden aus dem schwebenden Geschäft seine Forderung wahrscheinlich übersteigen wird, also die dem Geschäft zurechenbaren Aufwendungen greifbar höher sind als die ihm zuzuordnenden Erträge.⁴⁸² Spiegelbildlich dazu adressiert § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB die Auflösung derartiger Rückstellungen. Zweck des § 249 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 HGB ist es also nicht etwa, allgemein einen künftig drohenden Verlust zu berücksichtigen. Es geht vielmehr darum, dass im Fall des Drohverlusts aus dem schwebenden Geschäft eine (gänzliche) Nichtberücksichtigung der rechtlich begründeten Verpflichtung des Kaufmanns in der Bilanz nicht mehr gerechtfertigt ist. Stattdessen kommt dann (wieder) der Vollständigkeitsgrundsatz (§ 242 Abs. 1 HGB i.V.m. § 246 Abs. 1 HGB) zum Tragen und die Schuld ist voll anzusetzen. Anders ausgedrückt, geht es um eine ungleiche (imparitätische) Behandlung von Gewinnen und Verlusten.⁴⁸³ Das hinter dem Konzept der „Nichtbilanzierung stehender Geschäfte“ stehende Bemühen um eine Vereinfachung der Rechnungslegung kommt in diesem Fall allein noch insofern zum Ausdruck, als die Verbindlichkeit mit der ihr synallagmatisch gegenüberstehenden Forderung saldiert wird („Verpflichtungsüberschuss“).⁴⁸⁴ Der Ausweis des Verbindlichkeitsüberschusses als „Rückstellung“ ist damit in gewisser Weise irreführend, da das Bestehen einer Verpflichtung hier bereits feststeht. Sie wird nur damit gerechtfertigt, dass die Höhe der kommenden Vermögensminderung noch nicht sicher, sondern nur wahrscheinlich, ist.⁴⁸⁵

II. Bestimmung des Saldierungsbereichs

- 8 Eine strenge Fassung des dargestellten Passivierungsgebots würde allerdings regelmäßig bedeuten, die tatsächlichen Verhältnisse auszublenden oder jedenfalls grob zu vereinfachen. Denn oftmals hat sich der Bilanzierende bewusst auf ein verlustträchtiges Geschäft eingelassen, da er davon ausgeht, dass der Verlust durch Gewinne an anderer Stelle zumindest kompensiert wird. Vor diesem Hintergrund wird seit langem eine Debatte darüber geführt, inwiefern der Rückstellungsansatz mittels

482 Vgl. etwa BFH, Urt v. 19.7.1983 – VIII R 160/79 = BFHE 139, 244 = BeckRS 1983, 22006572; *Schulze-Osterloh*, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 19; *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 76; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, § 9 I, S. 157 ff.; *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 163; *Döllner* BB 1974, 1541 (1542); *Breidert/Moxter* WpG 2007, 912 (914 f.); so bereits die Definition in der amtlichen Begründung zu § 152 AktG a.F.

483 Vgl. nur *Crezelius* ZGR 1987, 1 (36 f.).

484 Vgl. BFH Beschl. v. 23.6.1997 – GrS 2/93 = BFHE 183, 199 = BStBl. II 1997, 735 = DStR 1997, 1442 (1443); *Hennrichs*, in: BeckOGK HGB, Stand 15.9.2023, § 249 Rn. 10; *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 161.

485 Vgl. *Hennrichs*, in: BeckOGK HGB, Stand 15.9.2023, § 249 Rn. 10; *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 161.

einer Einbeziehung dieser kompensierenden Elemente zu beschränken ist, also ein Kompensationsbereich gebildet werden muss. Hier wird vertreten, dass bei Mehrkomponentengeschäften gewinnträchtige Zweitkomponenten richtigerweise nicht in den Saldierungsbereich von Drohverlustrückstellungen, die im Hinblick auf eine für sich genommen verlustträchtige Erstkomponente anzusetzen sind, einzubeziehen sind, sofern die Komponenten nur wirtschaftlich verknüpft sind. Geboten ist mithin nach hiesiger Auffassung eine rein zivilrechtsakzessorische Bestimmung der Saldierung, bei der die wirtschaftlichen Umwelten des Rechts, da es sich nicht um eine klar abgrenzbare Kategorie handelt, keine Rolle spielen.

1. Problemaufriss: Einbeziehung des „wirtschaftlichen Synallagmas“

Es ist allgemein anerkannt, dass in den Kompensationsbereich der Drohverlustrückstellung jedenfalls die wechselseitigen Leistungen, zu denen sich die Vertragsparteien verpflichten, um die Gegenleistung des anderen Vertragspartners zu erhalten, einzubeziehen sind.⁴⁸⁶ Zumindest ist also auf das schuldvertragliche Synallagma abzustellen. Zu berücksichtigen sind damit auch vertragliche Nebenleistungspflichten, etwa der Anspruch auf Einweisung in die Maschinenführung nach dem Erwerb einer Maschine.⁴⁸⁷ Die zivilrechtsakzessorische Betrachtung bietet mithin den Ausgangspunkt der Saldierung. Allerdings bleiben so viele, bei Mehrkomponentengeschäften neuralgische Fälle unberücksichtigt. Denn es ist, wie aufgezeigt, gerade ein Wesensmerkmal von Mehrkomponentengeschäften, dass ihre einzelnen, „wirtschaftlich“ verknüpften Leistungskomponenten entweder ausdrücklich formell-vertraglich getrennt wurden oder das Privatrecht die Vertragsgrenzen schlichtweg nicht zu bestimmen vermag, da diese Abgrenzung (bislang) keine zivilrechtlich relevante Fragestellung ist. Es ist deshalb von erheblicher praktischer Relevanz, inwiefern sich auch (nur) „wirtschaftliche Verknüpfungen“ zwischen Leistungskomponenten beim Rückstellungsansatz auswirken.

2. Votum des BFH

Die einschlägige BFH-Rechtsprechung ist uneinheitlich und kann angesichts des seit den 1990er-Jahren geltenden steuerrechtlichen Passivierungsverbots für Drohverlustrückstellungen kaum mehr aktuell genannt werden. Im Grundsatz hat der Bundesfinanzhof aus dem Einzelbewertungsgrundsatz (§§ 240 Abs. 1, 2, 252 Abs. 1

486 Vgl. BFH, GrS Beschl. v. 23.6.1997 – GrS 2/93 = BFHE 183, 199 = BStBl. II 1997, 735 = DStR 1997, 1442 (1444); BFH Urt. v. 7.6.1988 – VIII R 296/82 = BFHE 153, 407 = BStBl. II 1988, 886 = BeckRS 1988, 22008562; BFH Urt. v. 26.6.1980 – IV R 35/74 = BFHE 130, 533 = BStBl. II 1980, 506 = BeckRS 1980, 22005380; BFH Urt. v. 14.1.1958 – I 185/57 U = BFHE 66, 190 = BStBl. III 1958, 75 = BeckRS 1958, 21000597.

487 Schubert, in: BeckBilKomm, § 249 HGB Rn. 103; vgl. auch Joisten, Mehrkomponentengeschäfte, S. 164.

Nr. 3 HGB) aber die Maßgabe abgeleitet, dass in den Saldierungs- oder Kompensationsbereich einer Rückstellung für drohende Verluste nur diejenigen Aufwendungen und Erträge einbezogen werden dürfen, die durch die Verpflichtung und Ansprüche aus dem einzelnen schwebenden Geschäft verursacht sind.⁴⁸⁸ Es sei dabei aber nicht ausgeschlossen, mehrere Geschäfte „wirtschaftlich als Einheit zu betrachten“.⁴⁸⁹ Diese Rechtsprechungslinie kulminierte im sog. Apotheker-Beschluss des Großen Senats des BFH, wonach (auch) alle sonstigen „wirtschaftlichen Vorteile, die nach dem Inhalt des Vertrages oder nach den Vorstellungen beider Vertragspartner (subjektive Geschäftsgrundlage) eine Gegenleistung für die vereinbarte Sachleistung darstellen“ bei der Prüfung der Ausgeglichenheit einzubeziehen seien.⁴⁹⁰ Insofern ist vom „wirtschaftlichen Synallagma“ die Rede.

- 11 Begründet wurde die Einbeziehung damit, dass es einer finanziellen Vorsorge für künftige Gewinnermittlungszeiträume durch Passivierung einer Rückstellung nicht bedürfe, sofern ein „Verlust“, der sich bei isolierter Betrachtung der vertraglichen Hauptleistungen ergibt, durch wirtschaftliche Vorteile aus dem Geschäft in seiner Gesamtheit kompensiert werde.⁴⁹¹ Der Große Senat ging sogar noch einen Schritt weiter und gab vor, dass sogar die Kompensation eines für sich genommen verlustträchtigen Geschäfts durch einen bloßen Standortvorteil (Aussicht auf höhere Umsätze und Gewinne aus einem erweiterten Kundenkreis) möglich sei.⁴⁹² Auch außerhalb des Leistungsaustauschs der Parteien entstehende Vorteile sollten mithin

488 Vgl. BFH Ur. v. 15.10.1997 – I R 16/97 = BFHE 184, 439 = BStBl. II 1998, 249 = DStR 1998, 480 (481); BFH, Ur. v. 19.7.1983 – VIII R 160/79 = BFHE 139, 244 = BeckRS 1983, 22006572.

489 Vgl. BFH, Ur. v. 19.7.1983 – VIII R 160/79 = BFHE 139, 244 = BeckRS 1983, 22006572, wo eine wirtschaftliche Einheit verlustbringender Verträge über die Vermietung von Heizwerken und gewinnbringenden Verträgen über den Verkauf von Häusern und Eigentumswohnungen im Ergebnis jedoch abgelehnt wurde; ähnlich (wirtschaftlicher Zusammenhang bejaht) BFH Ur. v. 16.12.1992 – XI R 42/89 = BFHE 170, 179 = DStR 1993, 755; (wirtschaftlicher Zusammenhang verneint) BFH Ur. v. 15.10.1997 – I R 16/97 = BFHE 184, 439 = BStBl. II 1998, 249 = DStR 1998, 480 (481 f.); vgl. zur Bedeutung des Einzelbewertungsgrundsatzes hier auch *Ballwieser*, in: MüKo-HGB, § 249 Rn. 61.

490 Vgl. BFH, GrS Beschl. v. 23.6.1997 – GrS 2/93 = BFHE 183, 199 = BStBl. II 1997, 735 = DStR 1997, 1442 (1445); vgl. zuvor bereits BFH Ur. v. 7.6.1988 – VIII R 296/82 = BFHE 153, 407 = BStBl. II 1988, 886 = BeckRS 1988, 22008562; BFH Ur. v. 9.7.1981 – IV R 35/78 = BFHE 133, 543 = BStBl. II 1981, 734 = BeckRS 1981, 22005804; BFH Ur. v. 26.6.1980 – IV R 35/74 = BFHE 130, 533 = BStBl. II 1980, 506 = BeckRS 1980, 22005380; BFH Ur. v. 23.4.1975 – I R 236/72 = BFHE 116, 16 = BStBl. II 1975, 875 = NJW 1975, 1990 (1991); BFH Ur. v. 26.2.1975 – I R 72/73 = BFHE 115, 243 = BStBl. II 1976, 13 = BeckRS 1975, 22003079; BFH Ur. v. 18.7.1961 – I 322/60 U = BFHE 73, 382 = BStBl. III 1961, 405 = BeckRS 1961, 21002187; BFH Ur. v. 14.1.1958 – I 185/57 U = BFHE 66, 190, BStBl. III 1958, 75 = BeckRS 1958, 21000597.

491 Vgl. BFH, GrS Beschl. v. 23.6.1997 – GrS 2/93 = BFHE 183, 199 = BStBl. II 1997, 735 = DStR 1997, 1442 (1445); vgl. zuvor bereits BFH Ur. v. 7.6.1988 – VIII R 296/82 = BFHE 153, 407 = BStBl. II 1988, 886 = BeckRS 1988, 22008562; BFH Ur. v. 9.7.1981 – IV R 35/78 = BFHE 133, 543 = BStBl. II 1981, 734 = BeckRS 1981, 22005804; BFH Ur. v. 26.6.1980 – IV R 35/74 = BFHE 130, 533 = BStBl. II 1980, 506 = BeckRS 1980, 22005380; BFH Ur. v. 23.4.1975 – I R 236/72 = BFHE 116, 16 = BStBl. II 1975, 875 = NJW 1975, 1990 (1991); BFH Ur. v. 26.2.1975 – I R 72/73 = BFHE 115, 243 = BStBl. II 1976, 13 = BeckRS 1975, 22003079; BFH Ur. v. 18.7.1961 – I 322/60 U = BFHE 73, 382 = BStBl. III 1961, 405 = BeckRS 1961, 21002187; BFH Ur. v. 14.1.1958 – I 185/57 U = BFHE 66, 190, BStBl. III 1958, 75 = BeckRS 1958, 21000597.

492 BFH, GrS Beschl. v. 23.6.1997 – GrS 2/93 = BFHE 183, 199 = BStBl. II 1997, 735 = DStR 1997, 1442 (1445).

in den Kompensationsbereich einzubeziehen sein. Dies wurde insbesondere damit gerechtfertigt, dass ein – hypothetischer – Erwerber des Unternehmens für den bei einer engen zivilrechtlichen Betrachtung drohenden Verlust unter Einbeziehung der Begleitumstände keinen Wertabschlag vornehmen werde (Verweis auf die Bedeutung des Teilwerts, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG).⁴⁹³

3. Rezeption in der Literatur

In der steuer- und handelsbilanzrechtlichen Literatur wurde der zuletzt wiedergegebenen Schlussfolgerung des Großen Senats teilweise die Gefolgschaft versagt.⁴⁹⁴ Zwar sei die Auffassung des Senats mit dem Wortlaut des § 249 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 HGB, der die drohenden Verluste aus einem schwebenden Geschäft nicht näher spezifiziert, noch vereinbar, bemängelt wurde aber (zurecht) ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip, da ein nicht aktivierungsfähiger Vorteil allein die Aussicht auf künftige Erträge repräsentiere und daher nicht in die Kompensation einbezogen werden könne.⁴⁹⁵ Die erhofften Umsatzsteigerungen aus dem Standortvorteil seien mit anderen Worten „ganz unsicher“.⁴⁹⁶ Zudem seien die im Raum stehenden Vorteile dem nicht aktivierungsfähigen Geschäfts- oder Firmenwert (vgl. §§ 246 Abs. 1 Satz 4, 248 Abs. 2 Satz 2 HGB) zuzurechnen und dürften sich schon aus diesem Grund nicht rückstellungsbegrenzend auswirken.⁴⁹⁷ Eine Pflicht zur Berücksichtigung des „bilanzrechtlichen Synallagmas“ und damit von Vorteilen aus Verträgen, die mit dem verlustträchtigen Geschäft eine (rein) „wirtschaftliche Einheit“ bilden, wird demgegenüber vielfach unter Berufung auf die Notwendigkeit einer „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ bejaht.⁴⁹⁸

4. Weitere Konturierung durch ein Kausalitätskriterium

Teilweise wird im Lichte dieser berechtigten Kritik versucht, der „wirtschaftlichen“ Betrachtungsweise durch die Einbeziehung eines Kausalitätskriteriums weitere Kontur zu verleihen. Aufwendungen aus anderen Rechtsbeziehungen sollten danach zu

493 BFH, GrS Beschl. v. 23.6.1997 – GrS 2/93 = BFHE 183, 199 = BStBl. II 1997, 735 = DStR 1997, 1442 (1445).

494 Vgl. etwa *Hennrichs*, in: BeckOGK HGB, Stand 15.9.2023, § 249 Rn. 221; *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 163; *Korth*, in: FS Claussen, 1997, S. 639 (647 ff.); *Schön* BB-Beil. 9/1994, S. 12; auf der Linie des Großen Senats aber etwa *Schubert*, in: BeckBilKomm., § 249 HGB Rn. 103.

495 *Schön* BB-Beil. 9/1994, S. 12.

496 *Hennrichs*, in: BeckOGK HGB, Stand 15.9.2023, § 249 Rn. 219.

497 *Hennrichs*, in: BeckOGK HGB, Stand 15.9.2023, § 249 Rn. 219.

498 Vgl. etwa *Ballwieser*, in: MüKo-HGB, § 249 Rn. 61; *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 164, 260; (wie angesprochen) sogar noch weitergehend *Schubert*, in: BeckBilKomm., § 249 HGB Rn. 103; *Korth*, in: FS Claussen, 1997, S. 639 (650 f.); *Ruter/Mokler/Serf* DB 2001, 209 (210); *Weber-Grellet* DB 1997, 2233 (2234); ähnlich *Kütting/Kessler* DB 1997, 2441 (2442 f.), die einen „faktische[n] Anspruch“ als „saldierungsfähige Forderung“ ansehen wollen; *Hommel*, in: Baetge/Kirsch/Thiele, BilKomm., § 249 HGB Rn. 377 ff.; *Kleindiek*, in: Staub, HGB, § 249 Rn. 64.

dem schwebenden Geschäft (nur dann) gehören, soweit sie ursächlich den Erträgen aus dem zu bewertenden Vertrag gegenüberzustellen sind.⁴⁹⁹ Eine Saldierung solle jedenfalls bei Vorteilen, die sich nur „bei Gelegenheit des Vertrages ergeben“, nicht stattfinden.⁵⁰⁰ Pate stehen können dabei BFH-Entscheidungen zu Fahrzeugveräußerungen an Leasinggesellschaften, die mit der Verpflichtung verbunden waren, die Fahrzeuge am Ende der Leasingzeit zu einem bestimmten, verbindlich festgelegten Preis zurückzukaufen. Wie durch ein Brennglas zeigen sich hier aber bereits die offenkundigen Schwachstellen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. So verneinten der I. und – im Anschluss an ihn – der VIII. Senat des BFH – auch im Lichte des dargestellten Beschlusses des Großen Senats –, dass Verluste, die aus einzelnen Rücknahmegeschäften erzielt werden, mit den zu erwartenden Gewinnen aus anderen Rücknahmegeschäften zu saldieren seien. Denn dies setze voraus, dass die zu saldierenden Vorgänge einander aus wirtschaftlicher Sicht ursächlich bedingen und nicht (wie bei den Leasinggeschäften) nur gleichartig nebeneinanderstünden.⁵⁰¹

III. Kritik

- 14 Die kritische Auseinandersetzung mit der referierten Auffassung zur Bestimmung des Saldierungsbereichs offenbart ein Dilemma: Die zivilrechtsakzessorische Bilanzierung präsentiert sich zwar als Mittel, um eine eindeutige Abgrenzung zu erreichen, eine wirklich überzeugende Lösung für die Berücksichtigung von Teilverlusten bei Mehrkomponentengeschäften vermag sie aber auch nicht anzubieten. Die Bestimmung des Saldierungsbereichs mittels eines Kriteriums der „wirtschaftlichen Einheit“ steht in einem direkten Widerspruch zum auf die Einheit der Rechtsordnung abzielenden Gedanken einer grundsätzlich zivilrechtsakzessorischen HGB-Bilanzierung und darüber hinaus im Konflikt zu einer gesellschaftsrechts- bzw. vorsichtsgeprägten Funktionsbestimmung des Bilanzpostens „Drohverlustrückstellung“. Denn die „wirtschaftliche Einheit“ lässt sich anhand juristisch subsumierbarer Begriffe nicht so reformulieren, dass eine hinreichende Rechtssicherheit im Hinblick auf den Rückstellungsansatz gewährleistet wäre.⁵⁰² Weiterhin ist das Kriterium auch nicht mit der privatrechtsgeprägten Funktionsbestimmung der Drohverlustrückstellungen, die darin zu sehen ist, die rechtlich ohnehin begründeten Verbindlichkeiten bilanziell zum Ausdruck zu bringen, vereinbar. Der (gesellschaftsrechtlich bedingte) Zweck des § 249 Abs.1 Satz 1 HGB legt vielmehr eine Beschränkung des Kompensationsbereichs auf die kleinste zivilrechtliche Einheit, also das vertragliche

499 Vgl. Ballwieser, in: MüKo-HGB, § 249 Rn. 59.

500 Schubert, in: BeckBilKomm, § 249 HGB Rn. 103.

501 BFH Urt. v. 15.10.1997 – I R 16/97 = BFHE 184, 439 = BStBl. II 1998, 249 = DStR 1998, 480 (481 f.); ebenso BFH Urt. v. 25.7.2000 – VIII R 35/97 = BFHE 193, 93 = BStBl. II 2001, 566 = DStRE 2001, 57 (58).

502 Hennrichs, in: BeckOGK HGB, Stand 15.9.2023, § 249 Rn. 220 schreibt, dass der „ohnehin schon streitanfällige Bereich der Rückstellungen [...]um ein weiteres Streitfeld ‚reicher‘“ werde.

Synallagma, nahe, da nur so ein möglichst weitgehender Rückstellungsansatz, bei dem außervertragliche Gewinnerwartungen keine Rolle spielen, gewährleistet ist. Andernfalls wird der Gedanke einer periodengerechten Aufwandszurechnung in einer nicht mit dem Gesetz vereinbaren Weise überbetont. Es finden sich im Gesetz schlichtweg keine Anzeichen dafür, dass das Vorsichts- und Imparitätsprinzip gegenüber einem Passivperiodisierungsprinzip zurückstehen können sollte, auch wenn auf diese Weise der Informationsgehalt der Bilanz gesteigert würde.⁵⁰³

Auch der Versuch, unter Formulierung eines Kausalitätskriteriums einen Mittelweg 15 zwischen den weiten Vorgaben des Großen Senats und den engen zivilrechtlichen Leitplanken zu finden, vermag deshalb im Ergebnis nicht zu überzeugen. Insbesondere dürfte das Kriterium, auf Mehrkomponentengeschäfte angewendet, bereits nicht dazu geeignet sein, die für eine Saldierung erforderliche „wirtschaftliche“ Beziehung eines verlustträchtigen und eines erfolversprechenden Geschäfts näher zu umreißen. Denn bei jeder Verbindung, die als wirtschaftliche Einheit zu bewerten wäre, müsste wohl auch die (ebenfalls wirtschaftlich zu bewertende) Kausalität bejaht werden, weshalb es sich hier als weitgehend redundant erweist. Eine einschränkende Funktion käme ihm kaum einmal zu. All dies legt die privatrechtskonforme Lösung nahe. Schlussendlich muss die privatrechtsgeschulte Kritik in den Ohren der Bilanzierenden allerdings reichlich hohl klingen. Sie muss sich nämlich beständig und zurecht entgegenhalten lassen, die wirtschaftlichen Vorgänge kaum einmal zutreffend widerzuspiegeln. Die aufgezeigten, gegen eine wirtschaftliche Betrachtung sprechenden Argumente ändern mit anderen Worten nichts an dem Umstand, dass auch die „privatrechtskonforme“ Engfassung kaum überzeugt. Denn sie wird nur in seltenen Fällen den tatsächlichen, „wirtschaftlichen“ Blickwinkel des Bilanzierenden auf ein von ihm abgeschlossenes Mehrkomponentengeschäft repräsentieren. Die privatrechtskonforme Bilanzierung liefert also zwar objektive, nicht aber überzeugende Ergebnisse.

B. Umgang mit Vorleistungen des Sachleistungsschuldners

Auf eine vergleichbare Problemlage stößt man, wenn der Blick dem Umgang mit 16 Vorleistungen zugewendet wird. Im Grundsatz ist die Frage, wie eigene Vorleistungen eines Sachleistungsschuldners neutral – d.h. ohne Ertrags- bzw. Aufwandswirksamkeit – zu erfassen sind, bilanziell von untergeordneter Bedeutung. Denn in aller Regel kommt es, wenn die Sachleistungsschuld erfüllt wird, zur Gewinnrealisation, indem der übertragene Vermögensgegenstand (angesetzt mit den Anschaffungs- und

503 Vgl. auch *Hennrichs*, in: BeckOGK HGB, Stand 15.9.2023, § 249 Rn. 219: Es gehe nicht an, „einen unvollständigen Schuldenausweis mit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu legitimieren.“

Herstellungskosten) aus- und an seine Stelle die Forderung auf die Gegenleistung eingebucht wird, unabhängig davon, ob die Einnahme aus dem Geschäft dem Bilanzierenden erst in einer Folgeperiode zufließt. Das Geschäft wird dann also regelmäßig gar nicht mehr als „schwebend“ behandelt. Bei Mehrkomponentengeschäften ist dies anders. Hier kann im Hinblick auf „selbsterstellte“ Forderungen ein Bedarf nach einer periodengerechten Zuordnung entstehen, sofern der Anbieter (Sachleistungsschuldner) vorleistet, um so eine seiner vertraglichen Pflicht im Sinne von § 362 Abs. 1 BGB zu erfüllen. § 250 Abs. 1 HGB legt nahe, dass es dann zu einer aktiven Rechnungsabgrenzung kommen müsse. Zweck der Rechnungsabgrenzung ist es, bei gegenseitigen Verträgen, bei denen Leistung und Gegenleistung zeitlich in unterschiedliche Perioden fallen, die Erfolgswirksamkeit von Vorleistungen des einen Teils in das Jahr zu verschieben, in dem die nach dem Vertrag geschuldete Gegenleistung des anderen Teils erbracht wird.⁵⁰⁴ Es geht also darum, Aufwand und Ertrag bei einer Vermögensverschiebung periodengerecht zuzuordnen.⁵⁰⁵

- 17 Unklarheiten ergeben sich jedoch, sofern der Anbieter seine vertragliche Pflicht im Hinblick auf eine für sich genommen gewollt-verlustträchtige Leistungskomponente (vor-)erfüllt, wohingegen das Mehrkomponentengeschäft insgesamt gewinnträchtig ist. Denn einerseits legen der Wortlaut des § 250 Abs. 1 HGB und des § 5 Abs. 5 Satz 1 EstG („Ausgaben“) nahe, dass die Rechnungsabgrenzung nur bei Fällen der bilanziellen Neutralisierung einer Vorleistung in Geld (also des Geldschuldners) in Betracht kommt,⁵⁰⁶ und andererseits dient die aktive Rechnungsabgrenzung herkömmlich nur der bilanziellen Neutralisierung von Vorleistungen, denen eine noch zu erbringende zeitraumbezogene Gegenleistung gegenübersteht.⁵⁰⁷ Die bei der Rechnungsabgrenzung einzubeziehenden Leistungspflichten sind demnach insofern verknüpft, als sie demselben Schuldverhältnis entspringen, also in einer synallagmatischen Beziehung stehen.⁵⁰⁸ Ursprünglich ist der I. Senat des BFH sogar davon ausgegangen, dass im Rahmen der Rechnungsabgrenzung nur auf das einzel-

504 BFH Urt. v. 31.5.1967 – I 208/63 = BFHE 89, 191 = BStBl. III 1967, 607 = BeckRS 1967, 21000867; BFH Urt. v. 17.9.1987 – IV R 49/86 = BFHE 151, 386 = BStBl. II 1988, 327 = BeckRS 1987, 22008215; BFH DStR 2010, 1015 Rn. 2, 12.

505 BFH DStR 2010, 1015 Rn. 2, 12.

506 Vgl. *Schulze-Osterloh*, in: *Baumbach/Hueck, GmbHG*, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 178: „Ausgaben“ i.S.d. § 250 HGB seien Zahlungsvorgänge [und Tauschvorgänge]; ebenso *Hennrichs*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, § 9 Rn. 204: Rechnungsabgrenzungsposten betreffen Fälle vorausbezahlten Entgelts.

507 Vgl. etwa BFH Urt. v. 22.6.2011 – I R 7/10 = BFHE 234, 168 = BStBl. II 2011, 870 = DStR 2011, 1704 Rn. 14; BFH Urt. v. 12.8.1982 – IV R 184/79 = BFHE 136, 280 (283 f.) = BeckRS 1982, 22006212; BFH Urt. v. 4.5.1977 – I R 27/74 = BFHE 123, 20 = BStBl. II 1977, 802 = BeckRS 1977, 22004032; BFH Urt. v. 19.5.2010 – I R 65/09 = BFHE 230, 25 = BStBl. II 2010, 967 = DStR 2010, 1616; BFH Urt. v. 6.4.1993 – VIII R 86/91 = BFHE 171, 221 = BStBl. II 1993, 709 = BeckRS 1993, 22010665; BFH Urt. v. 19.6.1997 – IV R 16/95 = BFHE 183, 484 = BStBl. II 1997, 808 = DStR 1997, 1638 (1639).

508 Vgl. insofern BFH Urt. v. 22.6.2011 – I R 7/10 = BFHE 234, 168 = BStBl. II 2011, 870 = DStR 2011, 1704 Rn. 14; *Krumm*, in: *Heuermann/Brandis, EStG*, § 5 Rn. 681.

ne Vertragsverhältnis geschaut werden dürfe,⁵⁰⁹ wodurch ein Gleichlauf der bilanzkonzeptionellen Bedeutung von passiven und aktiven Rechnungsabgrenzungsposten im Lichte des Grundsatzes der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte gewährleistet war. Denn die aktive Rechnungsabgrenzung erfolgt hier anstelle des Forderungsansatzes, dem – nach herkömmlicher Betrachtung – mangels Erbringung der Sachleistung (noch) der Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte entgegensteht.⁵¹⁰

Zu dieser doppelten Problemstellung sind zwei Entscheidungen des BFH ergan- 18
gen. Im zugrundeliegenden Sachverhalt ging es um die hier bereits angesprochene verbilligte (und damit für sich genommen verlustträchtige) Veräußerung eines Mobiltelefons, die mit dem Abschluss eines Mobilfunkdienstleistungsvertrags (MFD-Vertrag) gekoppelt war. Der BFH entschied vor diesem Hintergrund, dass auch (gewollt-verlustträchtige) Sachleistungen, die mit künftigen Einnahmen in einem lediglich „wirtschaftlichen“ Zusammenhang stehen, einen Anwendungsfall der Rechnungsabgrenzung darstellen. Schlussendlich sprach er damit der aktiven Rechnungsabgrenzung (konkulent) die Funktion zu, Aufwendungen den Erträgen zuzuordnen, durch die sie amortisiert werden. Die Aufwandserfassung wird damit indirekt im Lichte des Realisationsprinzips konstruiert und man nähert sich einem „matching principle“ an. Schlussendlich kommt hier also eine ähnliche Entwicklung zum Ausdruck, wie sie sich im Hinblick auf die Bestimmung des Saldierungsbe- reichs bei Drohverlustrückstellungen beobachten ließ.

Allerdings blendet die BFH-Lösung die für Objektivierung sorgende zivilrechtliche 19
Betrachtung unter Berufung auf das vermeintliche „wirtschaftliche“ Ist vollständig aus. Das Vorsichtsprinzip gebietet es, jedenfalls zu problematisieren, inwiefern sich die aus der Zivilrechtslage resultierende Gefahr, dass der Kunde bei einer Störung der Mobilfunkdienstleistung zu einer isolierten Kündigung dieser Leistungskomponente berechtigt ist und in der Folge das verbilligt abgegebene Mobiltelefon behalten darf, sodass es zu der vom Anbieter bezweckte „Quersubvention“ nicht mehr kommt, bilanziell auswirkt. Denn wenn dieser Fall eintritt, ist es ausgeschlossen, die Subvention – so wie es der BFH getan hat – als Aufwand späterer Jahre anzusehen, da keine Entgelte mehr gezahlt werden, deren Erfolgswirkung sie (bei wirtschaftlicher Betrachtung) mindern würde. Stattdessen ist dann von Sofortaufwand auszugehen, sofern man nicht ohnehin eine Teilgewinnrealisierung unter Berücksichtigung des Aufwandsfortschritts im Hinblick auf das Gesamtgeschäft („Umsatzaufgiede-

509 Vgl. BFH Ur. v. 7.3.1973 – I R 48/69 = BFHE 109, 172 = BStBl. II 1973, 565 = BeckRS 1973, 22002052; tendenziell auch BFH Ur. v. 12.8.1982 – IV R 184/79 = BFHE 136, 280 (283 f.) = BeckRS 1982, 22006212; ähnlich in der Literatur *Schulze-Osterloh*, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 177, der die Verbindung durch ein konkretes Rechtsverhältnis fordert; vgl. auch *Marten/Köhler/Schlereth DB* 2003, 2713 (2714); *Döllerer BB* 1974, 1542 f.

510 Vgl. *Schulze-Osterloh*, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 177.

rung“) befürwortet. Ohne Berücksichtigung der Zivilrechtslage wird der schwierige Fall mithin nicht in einer für Rechtssicherheit sorgenden Weise gelöst, sondern schlussendlich willkürlich.

I. Vom BFH vertretene Auffassung

- 20 Im Einzelnen vertritt der BFH, dass das Mobilfunkunternehmen den Verlust aus der Veräußerung in der Periode der Ausgabe des Telefons nicht als solchen erfolgswirksam erfassen dürfe. Stattdessen müsse es in Höhe der Differenz zwischen den auszubuchenden Anschaffungskosten der Telefone und den vereinnahmten Verkaufserlösen, also des (Teil-)Veräußerungsverlusts, einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten ansetzen.⁵¹¹ Demgegenüber sei, infolge der „Verklammerung“ der beiden Verträge im Geschäftsjahr der Abgabe des Telefons, kein Aufwand zu realisieren, anders als dies bei einem isolierten Blick auf den Kaufvertrag nahegelegen hätte. Denn die verbilligte Überlassung des Mobiltelefons sei als Teil der (gemischten) Leistung für die vom Kunden im Rahmen des MFD-Vertrags zu erbringende, zeitraumbezogene Gegenleistung (die zu zahlenden Grund- und Gesprächsentgelte) zu werten, mit anderen Worten also als „verdeckter“ Zuschuss bzw. Subvention und damit als eine „Vorleistung“. Die „Ausgabe“ in Form der Subvention des Mobiltelefons sei „als eine Art Vorabentgelt der Klägerin“ vor dem Bilanzstichtag abgeflossen.⁵¹² Dementsprechend hält es der BFH für gerechtfertigt, von einem nur temporären und damit transitorisch abgrenzungsfähigen Leistungsüberhang zuungunsten des Bilanzierenden auszugehen.⁵¹³ Der zu bilanzierende aktive RAP sei mit Zahlung der Mobilfunkentgelte zeitanteilig aufzulösen, da dann der Aufwand entstehe, welcher der „Vorleistung“ entspreche.⁵¹⁴
- 21 Der BFH dehnt damit den herkömmlichen Anwendungsbereich der Rechnungsabgrenzung erheblich aus. Als Ergebnis einer am Zweck ausgerichteten weiten Auslegung des § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EstG soll der Begriff „Ausgaben“ danach auch wirtschaftlich gleichwertige geldwerte Sachleistungen („Betriebsvermögensminderungen“) erfassen.⁵¹⁵ Weiterhin wird auch im Hinblick auf die notwendige Verknüpfung der erbrachten „Vorleistung“ mit einer noch zu erwartenden Gegenleistung

511 BFH Urt. v. 15.5.2013 – I R 77/08 = DStR 2013, 1774 Rn. 10.

512 Vgl. BFH Urt. v. 15.5.2013 – I R 77/08 = DStR 2013, 1774 Rn. 9, 14; gleichgerichtet bereits BFH Beschl. v. 7.4.2010 – I R 77/08 = DStR 2010, 1015 Rn. 16; zustimmend *Krumm*, in: Heuermann/Brandis, EStG, § 5 Rn. 681: „Es ist [...] ausreichend, wenn ein Verhalten erwartet wird, das wirtschaftlich als Gegenleistung für die Vorleistung aufzufassen ist.“; vgl. grundlegend *Hermann/Potthast* CR 2012, 10 (11 ff.).

513 Vgl. BFH Beschl. v. 7.4.2010 – I R 77/08 = DStR 2010, 1015 Rn. 16.

514 Vgl. allgemein zur Auflösung von RAP *Schulze-Osterloh*, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 185; *Hennrichs*, in: BeckOGK HGB, Stand 15.9.2023, § 250 Rn. 42.

515 BFH Beschl. v. 7.4.2010 – I R 77/08 = DStR 2010, 1015 Rn. 12; zustimmend etwa *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 141; *Hoffmann* DStR 2013, 1777 (1778); vgl. zur Gegenauffassung nur *Schubert*, in: BeckBilKomm, § 250 HGB Rn. 20.

ein denkbar weiter Maßstab angelegt. In Fortschreibung bereits früherer Entscheidungen, geht der BFH davon aus, dass die Voraussetzungen für eine Rechnungsabgrenzung bereits dann erfüllt seien, wenn ein zeitraumbezogenes Verhalten erwartet werde, das „wirtschaftlich“ als Gegenleistung für die Vorleistung aufgefasst werden könne.⁵¹⁶ Maßgeblich soll es (nur noch) auf die klare Verknüpfung von Vorleistung und ausstehender Gegenleistung ankommen, wobei dieses Erfordernis insbesondere aus dem Merkmal abgeleitet wird, dass die Ausgabe einen Aufwand „für eine bestimmte Zeit“ nach dem Abschlussstichtag repräsentieren muss. Selbst eine nur „bei wirtschaftlicher Betrachtung“ bestehende Abhängigkeit zwischen der Vorleistung und der im Rahmen des Dauerschuldverhältnisses, d.h. des MFD-Vertrags, zu erbringenden Gegenleistung soll dieses Kriterium erfüllen. Dass „der Kaufvertrag über das Mobiltelefon und der MFD-Vertrag zivilrechtlich selbständige Rechtsgeschäfte“ seien,⁵¹⁷ soll demnach für die bilanzielle Abbildung des Geschäfts keine Rolle spielen.⁵¹⁸ Sofern sich erweist, dass die künftigen Gegenleistungen des Abnehmers für den Anbieter nur noch von begrenztem (niedrigerem) Wert sind, kann nicht etwa der aktive Rechnungsabgrenzungsposten abgeschrieben werden, sondern es muss eine Drohverlustrückstellung erfolgen.⁵¹⁹ Denn bei einem RAP kommt eine Teilwertzuschreibung zur Berücksichtigung von Verlusten nicht in Betracht, da es sich um einen reinen Hilfsposten handelt. Praktisch relevant dürfte dieser Fall – sieht man von einer plötzlichen Geldentwertung einmal ab – aber kaum einmal werden, da die Leistung der maßgeblichen Komponenten für den Anbieter hier ja bereits „abgeschlossen“ ist.

II. Kritik

Die skizzierte BFH-Auffassung sieht sich unter mehreren Gesichtspunkten – berechtigter – Kritik ausgesetzt. Kern dieser Kritik ist auch an dieser Stelle, dass der BFH die Zivilrechtslage missachtet und in der Folge die Abgrenzung von aktiver Rechnungsabgrenzung und (endgültigem) Verlustausweis verkennt. Denn eigentlich muss hier die (wenngleich gering einzuschätzende) Gefahr, dass es zu einem unzulässigen Verlustaufschub kommt, zur Folge haben, dass eine Rechnungsabgrenzung ausscheidet. Im Lichte des Vorsichtsprinzips muss der Verlustausweis, sofern auch 22

516 Vgl. BFH Urt. v. 22.6.2011 – I R 7/10 = BFHE 234, 168 = BStBl. II 2011, 870 = DStR 2011, 1704 Rn. 14; vgl. zuvor bereits BFH Urt. v. 19.5.2010 – I R 65/09 = BFHE 230, 25 = BStBl. II 2010, 967 = DStR 2010, 1616; BFH Urt. v. 24.7.1996 – I R 94/95 = BFHE 181, 64 = BStBl. II 1997, 122 = DStR 1996, 1643; BFH Urt. v. 29.11.2006 – I R 46/05 = BFHE 216, 159 = BStBl. II 2009, 955 = DStR 2007, 573 (574); zustimmend *Krumm*, in: Heuermann/Brandis, EStG, § 5 Rn. 681; *Herzig/Joisten* DB 2011, 1014 (1018).

517 BFH Beschl. v. 7.4.2010 – I R 77/08 = DStR 2010, 1015 Rn. 15; zustimmend *Krumm*, in: Heuermann/Brandis, EStG, § 5 Rn. 681.

518 BFH Beschl. v. 7.4.2010 – I R 77/08 = DStR 2010, 1015 Rn. 15 f.

519 Vgl. *Hennrichs*, in: BeckOGK HGB, Stand 15.9.2023, § 250 Rn. 43; a.A. *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 260.

nur ein geringes, aus der Zivilrechtslage resultierendes Risiko für einen endgültigen Leistungsüberhang zulasten des Bilanzierenden besteht, Vorrang gegenüber der (verlustneutralen) Rechnungsabgrenzung beanspruchen.⁵²⁰ Hier besteht ein solches Risiko, solange privatrechtlich nicht (sicher) ausgeschlossen ist, dass der Kunde bei einer Störung der Mobilfunkdienstleistung zu einer isolierten Kündigung dieser Leistungskomponente berechtigt ist und das verbilligt abgegebene Mobiltelefon in der Folge behalten darf. Im Hintergrund steht, dass die vom Anbieter bezweckte „Quersubvention“ dann ausbliebe und es ausgeschlossen wäre, sie – so wie es der BFH getan hat – als Aufwand späterer Jahre anzusehen, da keine Entgelte mehr gezahlt würden, deren Erfolgswirkung sie (bei wirtschaftlicher Betrachtung) mindern würde.

- 23 Dieses Risiko kann – entgegen dem BFH – auch nicht infolge einer „wirtschaftlichen“ Betrachtung ausgeblendet werden. Die Rechnungslegung ist vielmehr gezwungen, die Zivilrechtslage sauber herauszuarbeiten. Es lassen sich auch durchaus Fälle anführen, in denen der BFH dies ebenso gesehen hat. Anführen lassen sich insbesondere andere finanzgerichtliche Entscheidungen, in denen der BFH den Ansatz eines aktiven RAP grundsätzlich davon abhängig gemacht hat, inwiefern die (rechtliche) Verknüpfung von erbrachter Vorleistung und künftiger Gegenleistung in einem Dauerschuldverhältnis sich darin niederschlägt, dass dem Vorleistenden im Falle der Nichterfüllung der Gegenleistung ein Rückforderungsanspruch zusteht.⁵²¹ Demgegenüber stellt sich der BFH in seinen Entscheidungen zu Koppelungsgeschäften im Mobilfunksektor wenig überzeugend auf den Standpunkt, dass der Gefahr einer (Teil-) Kündigung des MFD-Vertrags und einem sich daran anschließenden Behaltendürfen keine Bedeutung zukomme, da sie sich jedenfalls nicht auf die ökonomische Interessenlage der Parteien ausgewirkt habe.⁵²² Auch dafür gibt es zugegebenermaßen Präzedenzfälle. So soll nach anderen Entscheidungen auf einen (hypothetischen) Rückzahlungsanspruch verzichtet werden können, sofern ein Dauerschuldverhältnis über mehrere Jahre besteht, nur aus wichtigem Grunde gekündigt werden kann und keine konkreten Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die

520 Vgl. *Hennrichs*, in: BeckOGK HGB, Stand 15.9.2023, § 250 Rn. 6.

521 BFH Urt. v. 22.6.2011 – I R 7/10 = BStBl. II 2011, 870 = NJW-RR 2011, 1604 (1605); BFH Urt. v. 12.8.1982 – IV R 184/79 = BFHE 136, 280 (283 f.) = BeckRS 1982, 22006212; vgl. aus der Literatur *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 149; *Herzig/Joisten* DB 2011, 1014 (1019).

522 Vgl. BFH Beschl. v. 7.4.2010 – I R 77/08 = DStR 2010, 1015 Rn. 8; zustimmend *Hoffmann* DStR 2013, 1777: „Der Zivilrechtslage kommt bilanzrechtlich keine Bedeutung zu, wenn daraus abgeleitete Folgerungen des Zivilrechts beim Kalkül der handelnden Parteien keine Rolle gespielt haben. Die Bilanz soll nicht Rechtsstrukturen abbilden, sondern die ökonomische Interessenlage des Bilanzierers. Bilanziert wird zum Stichtag. Wenn tatsächlich später einmal Leistungsstörungen bei den Verträgen auftauchen, sind sie dann zu berücksichtigen.“; ähnlich bereits *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 143 (samt Ausführungen zur bereits vor den Entscheidungen des BFH bestehenden Gegenauffassung).

Vertragsparteien davon ausgingen, die Kündigungsmöglichkeit könne tatsächlich wahrgenommen werden.⁵²³

Neu – und als Fehlentwicklung kritikwürdig – ist hier aber jedenfalls der Grad, 24 zu welchem die Zivilrechtslage ausgeblendet wird. Man kann von einer geradezu bedingungslosen Ausblendung sprechen. Denn in seinen früheren Entscheidungen zum Ansatz eines aktiven RAP bei Dauerschuldverhältnissen hatte der BFH nur deshalb darauf verzichtet, einen Rückzahlungsanspruch zu fordern, weil angesichts seiner übrigen Kriterien offenkundig war, dass „die Höhe der jeweiligen Jahresmiete [...] in diesen Fällen ihren wirtschaftlichen Grund auch in den in Zukunft zu erwartenden jährlichen Nutzungsüberlassungen“ hat und „auch durch diese wirtschaftlich verursacht“ ist.⁵²⁴ Voraussetzung für den Verzicht war mit anderen Worten, dass der Grundsatz, dass die Leistung des Bilanzierenden sich auf das abgelaufene Geschäftsjahr bezieht, eindeutig durchbrochen ist.⁵²⁵ In den vom BFH zu Koppelungsgeschäften getroffenen Entscheidungen bleibt aber bereits völlig unklar, nach welchen *objektiven* Kriterien sich die vermeintliche Interessenlage der Parteien bestimmen lässt. Eine die Zivilrechtslage auf diese Weise ignorierende, undifferenzierte „wirtschaftliche“ Abgrenzung, ob es sich bei einer Leistung um eine zur Rechnungsabgrenzung berechtigende Vorleistung handelt, führt letztlich zu Rechtsunsicherheit und einer wuchernden Einzelfallrechtsprechung. Denn nach welchen „wirtschaftlichen“ Kriterien die Verknüpfung zwischen erfolgter Leistung und ausstehender Gegenleistung gewährleistet ist, bleibt zwangsläufig offen.

III. Exkurs: Missachtung des Komponentendenkens

Im Interesse einer vollständigen Darstellung ist im Wege eines Exkurses darüber 25 hinaus darauf hinzuweisen, dass sich der BFH in seinen Entscheidungen zu Koppelungsgeschäften auch nicht hinreichend mit dem Konkurrenzverhältnis zwischen transitorischen Posten und zu einem Ertragsausweis berechtigenden antizipativen Posten auseinandersetzt.⁵²⁶ Sofern sich der BFH auf das Komponentendenken ein-

523 BFH Urt. v. 12.8.1982 – IV R 184/79 = BFHE 136, 280 (283 f.) = BeckRS 1982, 22006212.

524 BFH Urt. v. 12.8.1982 – IV R 184/79 = BFHE 136, 280 (283 f.) = BeckRS 1982, 22006212.

525 Vgl. BFH Urt. v. 12.8.1982 – IV R 184/79 = BFHE 136, 280 (283 f.) = BeckRS 1982, 22006212: Nur wenn konkrete Anhaltspunkte dafür fehlten, dass die Vertragsparteien der Möglichkeit einer vorzeitigen Beendigung des Mietverhältnisses durch Kündigung des Vermieters aus wichtigem Grunde und dem Fehlen eines Anspruchs auf teilweise Rückzahlung bisher gezahlter Mietzinsen in diesem Falle eine mehr als rein theoretische Bedeutung beigelegt haben, könne der Vereinbarung über das für das einzelne Jahr zu entrichtende Entgelt keine „Richtigkeitsgewähr“ in dem Sinne zuerkannt werden, dass die jeweilige Jahresmiete Ausdruck einer sachgerechten, im Ausgleich widerstreitender Interessen gefundenen Bewertung des Jahreswerts der empfangenen Gegenleistung (Nutzungsüberlassung) sei, sondern ihren wirtschaftlichen Grund auch in den in Zukunft zu erwartenden jährlichen Nutzungsüberlassungen habe und (auch) durch diese wirtschaftlich verursacht sei.

526 Vgl. auch Joisten, Mehrkomponentengeschäfte, S.141, der zumindest die Gefahr einer „Renaissance der aktiven Rechnungsabgrenzung im antizipativen Sinne“ sieht.

gelassen hätte, hätte der Anwendungsbereich der Rechnungsabgrenzung auf Aktivseite auf Vorleistungen des Geldschuldners beschränkt bleiben können. Es war hier demnach überflüssig, die Grenzen der Rechnungsabgrenzung auf Aktivseite zu verwischen und in der Folge den klaren Vorrang der Forderungsbilanzierung vor der aktiven Rechnungsabgrenzung infrage zu stellen. Grundsätzlich stellt sich, wenn Handyverkauf und Mobilfunkdienstleistung – wie es der BFH getan hat – als Einheit begriffen werden, die Frage, wann der Ertrag aus diesem einheitlichen Geschäft zu realisieren ist. Dabei kommt es darauf an, wann der Mobilfunkdienstleister eine (selbsterstellte) Forderung ansetzen darf. Dies hängt – nach herkömmlichem Verständnis des Realisationsprinzips – wiederum von seinen Leistungspflichten ab, welche einerseits in der Übergabe und Übereignung des Mobiltelefons und andererseits in der Mobilfunkdienstleistung bestehen. Zum maßgeblichen Abschlussstichtag war eine dieser Pflichten (diejenige aus der Handyveräußerung) bereits erfüllt, wohingegen die andere noch jeweils abschnittsweise zu erbringen war.

- 26 Entsprechend der oben aufgezeigten Abbildungsvarianten für Mehrkomponentengeschäfte hätte demgemäß zunächst die Möglichkeit bestanden, darauf abzustellen, dass ein Teil der monatlichen Entgelte materiell den „wahren“ Kaufpreis des Telefons beinhaltet, und daraufhin den Gesamtertrag aus dem Geschäft zu ermitteln sowie dann im Zeitpunkt der ersten Teilleistung eine Teilrealisation zu befürworten (Konzeption der Umsatzaufgliederung).⁵²⁷ Alternativ hätte der Realisationszeitpunkt entsprechend der Konzeption der hinausgezögerten Gewinnrealisation bzw. der Kostenabgrenzung nach hinten oder vorne verlegt werden können. Bei Befolgung des Konzepts der Kostenabgrenzung wäre im Zeitpunkt der Übergabe und Übereignung des Geräts bereits die sich aus der internen Kalkulation des Unternehmens ergebende Gesamtforderung zu aktivieren gewesen.⁵²⁸ Damit würde der (Gesamt-) Gewinnausweis bereits zu einem frühen Zeitpunkt (vorzeitig) stattfinden, da die ausstehenden Leistungspflichten nur als Erfüllungsrückstand zu werten sind und mittels Verbindlichkeitsrückstellungen Berücksichtigung finden können. Bei einer Hinauszögerung der Umsatzrealisation hätte im Hinblick auf die Kaufvertragskomponente nach hier vertretener Auffassung⁵²⁹ zunächst eine Drohverlustrückstellung gebildet werden bzw. eine Teilwertabschreibung der Anschaffungskosten stattfinden müssen. Der damit bereits antizipierte (Teil-)Verlust realisiert sich mit Übergabe und Übereignung des Mobiltelefons. Zu einem Gewinnausweis wäre es demgemäß erst bei anteiliger Vereinnahmung der Mobilfunkentgelte gekommen. Hierfür, und gegen eine vorgezogene anteilige Umsatzrealisation bereits im Zeitpunkt der Kaufabwicklung, spricht eine vorsichtsgeprägte Auslegung des Realisationsprinzips, so

527 Vgl. hierzu auch Oser/Bellert/König IRZ 2017, 49 (50).

528 Dafür Schulze-Osterloh BB 2013, 2097 (2099).

529 Vgl. oben zur möglichen Saldierbarkeit von Teilverlusten.

wie sie auch vom BFH grundsätzlich bevorzugt wird. Denn die Preisgefahr im Hinblick auf die Mobilfunkdienstleistung war zu diesem Zeitpunkt noch nicht übergegangen, was gegen den Ansatz der rechtlich insofern bereits begründeten Forderungen spricht.⁵³⁰ Jedenfalls wäre aber bei keiner der drei Varianten Bedarf für eine aktive Rechnungsabgrenzung im Anschluss an die Erbringung der Veräußerungskomponente gewesen.

C. Umgang mit der Kostenabgrenzung

Schließlich ist mit der Kostenabgrenzung noch eine letzte, in der Literatur im 27 Anschluss an die finanzgerichtliche Rechtsprechung entwickelte Abbildungslösung für Mehrkomponentengeschäfte in den Blick zu nehmen. Der Gewinn aus dem Geschäft wird dabei bereits vollständig realisiert, sofern der Bilanzierende die „wesentliche“ oder „Haupt-“Leistungskomponente erbracht hat. Das Geschäft wird für die Zwecke der Ertragsrealisation also als eine Einheit betrachtet. Der bilanzielle „Schwebezustand“ bzw. der Aufschub des Gewinnausweises soll bei diesem Einheitsgeschäft jedoch schnell beendet sein und die noch ausstehenden (Neben-)Leistungspflichten des Bilanzierenden – die nachlaufenden Verbindlichkeiten – mittels einer Verbindlichkeitsrückstellung als sog. Erfüllungsrückstand bilanziell erfasst werden. Die Fallgruppe des Erfüllungsrückstands wurde ursprünglich mit Blick auf die Besonderheiten der Abbildung von Dauerschuldverhältnissen entwickelt (I.) und ist für die Konzeption der Kostenabgrenzung erheblich ausgeweitet worden (II.). Auch dies ist als gesetzeswidriger Irrweg bei der Abbildung von Mehrkomponentengeschäften zu kritisieren (III.). Zunächst geht das Kostenabgrenzungsmodell beinahe zwangsläufig mit einem (vorübergehend) fehlerhaften Ertragsausweis einher, dem allein in kalkulatorischer Hinsicht eine (nicht vom Gesetz gedeckte) Vereinfachung der Rechnungslegung gegenübersteht. Hinzu tritt, dass die Konzeption der Kostenabgrenzung die für die Fallgruppe des Erfüllungsrückstands maßgebliche zeitliche Komponente vernachlässigt, ohne dass sich hierfür eine stichhaltige Begründung finden ließe. Die Tatsache, dass der Bilanzierende bereits die Gegenleistung für eine noch geschuldete Leistung erhalten hat, ist für sich genommen als reine Vorleistung zu qualifizieren und führt, den allgemeinen Grundsätzen zufolge, zum Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens. Da die weiterhin offene Leistungspflicht in der Gewinnermittlungsperiode aus rein tatsächlichen Gründen nicht hätte erbracht werden können, fehlt es an einem zusätzlichen Element, welches einen abweichenden Bilanzansatz rechtfertigen würde. Schließlich stellt sich bei der Kostenabgrenzung

530 Vgl. Hennrichs, in: BeckOGK HGB, Stand 15.9.2023, § 250 Rn. 8; a.A. Schulze-Osterloh BB 2013, 2097 (2099).

die Frage nach der Quasisicherheit des Mittelzuflusses nur in anderem Gewand. Die bilanzrechtsdogmatisch ungelösten Fragen verlagern sich also nur.

I. Nachlaufende Verbindlichkeiten im Dauerschuldverhältnis

- 28 Der BFH hat die Fallgruppe des Erfüllungsrückstands, auf welche die Konzeption der Kostenabgrenzung aufbaut, ursprünglich für Dauerschuldverhältnisse entwickelt. Unter einem Erfüllungsrückstand versteht die Rechtsprechung insofern einen Zustand, in dem der Bilanzierende zum Abschlussstichtag weniger geleistet hat, als er vertraglich für die bis dahin von seinem Vertragspartner erbrachte Leistung insgesamt zu leisten hatte.⁵³¹ Bei Dauerschuldverhältnissen geht es dementsprechend um die Abbildung einer „Störung“ der Ausgewogenheit⁵³² des Geschäfts.⁵³³ Verbindlichkeitsrückstellungen⁵³³ für einen Erfüllungsrückstand sollen (nur) angesetzt werden dürfen, insofern das „Gleichgewicht der Vertragsbeziehungen“ gestört ist.⁵³⁴ Die klaren Worte des BFH werden verständlich, wenn man sich vor Augen führt, dass es bei Verbindlichkeitsrückstellungen – anders als bei Drohverlustrückstellungen – nicht darum geht, Verluste zu antizipieren, um dem Imparitätsprinzip Rechnung zu tragen. Vielmehr geht es darum, (der Realisation) nachlaufende, mehr oder weniger sichere Ausgaben abzubilden.⁵³⁵ Verbindlichkeitsrückstellungen berücksichtigen mit anderen Worten in der Regel bereits realisierten Aufwand und kommen (nur) hinsichtlich des bereits abgewickelten Teils eines Geschäfts in Betracht,⁵³⁶ wohingegen Rückstellungen für drohende Verluste einen Zukunftsbezug haben und

531 BFH Ur. v. 25.5.2016 – I R 17/15 = BFHE 254, 228 = BStBl. 2016, II 930 = DStR 2016, 2380 Rn. 13 f. (zur Passivierung eines Darlehens mit steigenden Zinsen); BFH (GrS), Beschl. v. 23.6.1997 – GrS 2/93 = BFHE 183, 199 = BStBl. II 1997, 735 = DStR 1997, 1442 (1444); BFH Ur. v. 5.4.2006 – I R 43/05 = BFHE 213, 332 = BStBl. II 2006, 593 = DStR 2006, 1123 (1124); BFH Ur. v. 21.9.2011 – I R 50/10 = BFHE 235, 255 = BStBl. II 2012, 197 = DStR 2011, 2387 (2388); BFH Ur. v. 28.7.2004 – XI R 63/03 = BFHE 207, 205 = BStBl. II 2006, 866 = DStR 2004, 2090.

532 BFH Ur. v. 25.5.2016 – I R 17/15 = BFHE 254, 228 = BStBl. II 2016, 930 = DStR 2016, 2380 Rn. 14.

533 Ist die ausstehende Leistungspflicht ihrer Höhe nach sicher – wenngleich noch nicht zwingend fällig – ist sie durch Ausweis einer Verbindlichkeit zu berücksichtigen. Demgegenüber soll eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden sein, sofern die Höhe noch ungewiss ist, vgl. BFH Ur. v. 25.5.2016 – I R 17/15 = BFHE 254, 228 = BStBl. II 2016, 930 = DStR 2016, 2380 Rn. 17 f.; Christiansen DStR 2007, 869 (870).

534 BFH Ur. v. 25.5.2016 – I R 17/15 = BFHE 254, 228 = BStBl. II 2016, 930 = DStR 2016, 2380 Rn. 13 f.; BFH Ur. v. 25.10.1994 – VIII R 65/91 = BeckRS 1994, 22011266; BFH (GrS), Beschl. v. 23.6.1997 – GrS 2/93 = BFHE 183, 199 = BStBl. II 1997, 735 = DStR 1997, 1442 (1444); BFH Ur. v. 5.4.2006 – I R 43/05 = BFHE 213, 332 = BStBl. II 2006, 593 = DStR 2006, 1123 (1124); BFH Ur. v. 21.9.2011 – I R 50/10 = BFHE 235, 255 = BStBl. II 2012, 197 = DStR 2011, 2387 (2388); BFH Ur. v. 28.7.2004 – XI R 63/03 = BFHE 207, 205 = BStBl. II 2006, 866 = DStR 2004, 2090.

535 Vgl. Schulze-Osterloh, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 257; Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 413; Christiansen DStR 2007, 869 (872); Joisten, Mehrkomponentengeschäfte, S. 161 spricht vor diesem Hintergrund missverständlich davon, Verbindlichkeitsrückstellungen seien „Ausfluss des Realisationsprinzips“.

536 Weber-Grellet DStR 1997, 1445 (1446).

nur im Hinblick auf den (noch) schwebenden Teil eines Geschäfts bilanziert werden dürfen⁵³⁷.

Mit der vertraglich noch geschuldeten zukünftigen Leistung wird bei Verbindlichkeitsrückstellungen demnach grundsätzlich „nicht nur an Vergangenes angeknüpft, sondern Vergangenes abgegolten“, wobei der BFH es in seiner jüngeren Rechtsprechung für unerheblich erachtet hat, ob sich dieser Status aus einer streng rechtlichen oder (auch) einer „an den wirtschaftlichen Gegebenheiten orientierte[n] Betrachtung“ ableiten lässt.⁵³⁸ Die damit umrissene Fallgruppe des Erfüllungsrückstands ist eng auf Dauerschuldverhältnisse begrenzt, da die angesprochenen Rückstände bei ihnen ganz typischerweise auftreten, weshalb der Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfts beinahe zwangsläufig durchbrochen werden muss.⁵³⁹ Denn (allein) bei Dauerschuldverhältnissen kommt es unterjährig zu (Teil-)Gewinnrealisierungen beim Leistungsschuldner, ohne dass jedoch zugleich von einer „endgültigen“ Beendigung des Schwebezustands die Rede sein könnte. Denn Dauerschuldverhältnisse bleiben auch nach teilweiser Erfüllung schwebende Geschäfte, solange nach dem jeweiligen Stichtag von beiden Seiten noch Leistungen zu erwarten sind.⁵⁴⁰ Der Erfüllungsrückstand bezeichnet vor diesem Hintergrund Verbindlichkeiten, die aus vergangenen Perioden „übrig geblieben“ und aus diesem Grund „durch das schwebende Geschäft nicht mehr tangiert“ sind.⁵⁴¹

II. Argumentation mit dem Erfüllungsrückstand bei Mehrkomponentengeschäften

1. Meinungsstand im Schrifttum

Wie aufgezeigt, gibt es also gute Gründe, den Erfüllungsrückstand als Besonderheit der Bilanzierung von Dauerschuldverhältnissen zu qualifizieren. In Anknüpfung an neuere finanzgerichtliche Rechtsprechung wird aber verbreitet vertreten, dass die Rechtsfigur auf Mehrkomponentengeschäfte übertragen werden muss. „Unwe-

537 Schulze-Osterloh, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 257; Euler/Binger DStR 2007, 177 (180).

538 BFH Ur. v. 25.5.2016 – I R 17/15 = BFHE 254, 228 = BStBl. II 2016, 930 = DStR 2016, 2380 Rn. 15; BFH Ur. v. 3.12.1991 – VIII R 88/87 = BFHE 167, 322, BStBl. II 1993, 89 = DStR 1992, 1057 (1058); vgl. zur Abgrenzung von der früheren, rein zivilrechtlichen Betrachtungsweise BFH Ur. v. 27.6.2001 – I R 11/00 = BFHE 195, 567 = BStBl. II 2001, 758 = DStR 2001, 1559 (1560); BFH Ur. v. 15.7.1998 – I R 24/96 = BFHE 186, 388 = BStBl. II 1998, 728 = DStR 1998, 1461 (1462).

539 Vgl. BFH Ur. v. 25.5.2016 – I R 17/15 = BFHE 254, 228 = BStBl. II 2016, 930 = DStR 2016, 2380 Rn. 13; BFH, Beschl. (GrS) v. 23.6.1997 – GrS 2/93 = BFHE 183, 199 = BStBl. II 1997, 735 = DStR 1997, 1442 (1444 f.); BFH Ur. v. 5.4.2006 – I R 43/05 = BFHE 213, 332 = BStBl. II 2006, 593 = DStR 2006, 1123 (1124); BFH Ur. v. 21.9.2011 – I R 50/10 = BFHE 235, 255 = BStBl. II 2012, 197 = DStR 2011, 2387 (2389); BFH Ur. v. 28.7.2004 – XI R 63/03 = BFHE 207, 205 = BStBl. II 2006, 866 = DStR 2004, 2090; BFH Ur. v. 25.4.2006 – VIII R 40/04 = BFHE 213, 364 = BStBl. II 2006, 749 = DStR 2006, 1741 (1742).

540 Christiansen, StbJb 1989/1990, S. 129 (147).

541 Christiansen, StbJb 1989/1990, S. 129 (148).

sentliche“ Leistungspflichten, die noch ausstehen, obschon der Gewinn aus einem Mehrkomponentengeschäft bereits realisiert wurde, sollen demzufolge ebenfalls als Erfüllungsrückstand anzusehen und mittels einer (Verbindlichkeits-) Rückstellung im Sinne von § 249 Abs. 1 Satz 1 I. Alt. HGB zu berücksichtigen sein, die bei Erbringung der ausstehenden Leistungen – idealiter – erfolgsneutral aufgelöst wird.⁵⁴² Der Erfüllungsrückstand unterliegt im Rahmen einer Konzeption der Kostenabgrenzung dabei insofern einem weitergehenden Bedeutungswandel, als er zu einer Figur innerhalb der Realisation wird. Denn bei der Kostenabgrenzung zur Abbildung von Mehrkomponentengeschäften bezeichnet der Erfüllungsrückstand nicht eine „stehengelassene“ Verbindlichkeit, sondern vielmehr eine noch nicht erbrachte, Leistung, welche nicht in der Lage sein soll, die Ertragsrealisation vollständig oder partiell hinauszuzögern, da sie nurmehr „unwesentlich“ ist.⁵⁴³ Die Rückstellungsbildung kann in den hiesigen Fällen also nicht isoliert betrachtet werden, sondern ist (nur) ein „Folgeproblem der vorangegangenen Ertragsrealisation.“⁵⁴⁴

- 31 Dies bedeutet, dass, obschon grundsätzlich beide Posten in Betracht kommen, der Erfüllungsrückstand in den Mehrkomponentenfällen zumeist durch eine (Verbindlichkeits-)Rückstellung und nicht mittels einer Verbindlichkeit berücksichtigt werden kann.⁵⁴⁵ Denn zumeist wird hier unklar sein, ob und in welcher Höhe die (nachlaufenden) Pflichten vom Kunden des Mehrkomponentengeschäfts tatsächlich in Anspruch genommen werden, weshalb die Aufwendungen zur Erfüllung der ausstehenden (Nachbetreuungs-)Pflichten jedenfalls der Höhe nach ungewiss sind.⁵⁴⁶ Damit unterscheidet sich die Fallgruppe des Erfüllungsrückstands aufgrund einer Modifikation des Realisationsprinzips durch den Grundsatz der Wesentlichkeit vom Regelfall des Erfüllungsrückstands im Dauerschuldverhältnis, wo meist auch ein Verbindlichkeitsausweis in Betracht kommt. *Joisten* schreibt, dass die Rückstellung hier der „verursachungsgerechten Aufwandszurechnung“ diene, sie bilde „Aufwendungen, die noch nicht zu Ausgaben geführt haben“ ab.⁵⁴⁷ Es gehe hier mit anderen Worten um eine „Zuordnung von der Realisation nachgelagerten Aufwendungen.“⁵⁴⁸

542 Vgl. zum Ganzen *Tiedchen*, in: BeckOGK HGB, Stand 1.9.2023, § 252 Rn. 99; *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 131; *Weisser*, Mehrkomponentenverträge, S. 31; *Herzig/Joisten*, in: FS Krawitz, 2010, S. 83 (90, 95); *dies.*, Ubg 2010, 472 (476); *Schuster* Ubg 2013, 312 (315).

543 Vgl. *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 56; *Herzig/Joisten*, in: FS Krawitz, 2010, S. 83 (90, 95).

544 So *Wirth*, Die Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften, S. 165.

545 Vgl. zu dieser Rechtsfigur grundlegend BFH Urt. v. 20.1.1993 – I R 115/91 = DStR 1993, 793 f. = BFHE 170, 234 = BStBl. II 1993, 373 (446); *Schön* BB-Beil. 9/1994, S. 9 f.

546 Vgl. *Herzig/Joisten*, in: FS Krawitz, 2010, S. 83 (94); allgemein zur Abgrenzung von Verbindlichkeit und Rückstellung: BFH Urt. v. 25.5.2016 – I R 17/15 = BFHE 254, 228 = BStBl. II 2016, 930 = DStR 2016, 2380 Rn. 17; *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 87; *Christiansen* DStR 2007, 869.

547 *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 56, 110; *Adler/Düring/Schmaltz*, § 249 Rn. 38.

548 *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 111; vgl. auch *Herzig/Joisten*, in: FS Krawitz, 2010, S. 83 (95); *dies.*, Ubg 2010, 472 (476); *Schuster* Ubg 2013, 312 (315).

Primärziel eines Kostenabgrenzungsmodells ist es nach alldem, dem Bilanzierenden – in Modifikation des Realisationsprinzips – die (erfolgswirksame) Aktivierung der vollen Gegenleistung zu ermöglichen. Das Modell führt nach diesem Verständnis zu einem frühen Vollgewinnausweis bereits in der Periode, in welcher die „wesentliche“ Leistung dergestalt erbracht wird, dass die (gesamte) erzielte Einnahme verbucht oder eine entsprechende Forderung angesetzt wird. Zahlt der Abnehmer des Mehrkomponentengeschäfts für das gesamte Leistungsbündel eine einheitliche Gegenleistung, so ist diese anzusetzen. Auch wenn die einzelnen Leistungskomponenten separat vergütet werden, bleibt die Ansatzhöhe aber gleich, denn dann ist als Forderung die Summe aus den beiden Gegenleistungspflichten einschließlich des jeweiligen Gewinnanteils zu aktivieren.⁵⁴⁹ Demnach wird bei einer solchen Konzeption der Kostenabgrenzung die gesamte Gewinnmarge aus dem Mehrkomponentengeschäft der Periode zugeordnet, in welcher die „wesentliche“ Leistung erbracht wird und lässt sich so dem Inhalt und den Folgen für den Gewinn nach klar von einer Bilanzierung nach der Konzeption der Umsatzaufgliederung abgrenzen. Wenn etwa ein Hörgeräteakustiker, der sich neben der Lieferung von Hörhilfen zur kostenlosen Nachbetreuung des Gerätes und des Hörgeschädigten in technischer und medizinischer Hinsicht verpflichtet hat, nach der Konzeption der Umsatzaufgliederung bilanzieren würde, wäre im Zeitpunkt des (zeitpunktbezogenen) Verkaufs des Hörgeräts allein der auf die Verkaufskomponente entfallende Teil der Gegenleistung realisiert. Gleichermäßen wäre bei einem Versicherungsvertreter in der Periode, in die der Abschluss des Versicherungsvertrags zwischen Versicherungsunternehmen und Kunde fällt, zunächst nur der Teil der Abschlussprovision, der auf die Herbeiführung dieses Vertragsschlusses entfällt, realisiert,⁵⁵⁰ wohingegen im Hinblick auf die (zeitraumbezogene) Nachbetreuung fortlaufend von einem schwebenden Geschäft auszugehen wäre.

Dies hätte zur Folge, dass der Teil der bereits erbrachten Vergütung, welcher auf die noch ausstehende Nachbetreuung entfällt, beim Hörgeräteakustiker als Einnahme, der noch kein Ertrag gegenübersteht, und demnach fortlaufend als „erhaltene Anzahlung“ oder passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu behandeln wäre, abhängig davon, ob man sie als Einnahme für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag ansieht. Dabei liegt, da sich anhand der einschlägigen vertraglichen Bestimmungen in aller Regel ein präziser Nachbetreuungszeitraum bestimmen lassen wird, im Hinblick auf den die Gegenleistung erbracht wurde, der Ansatz eines RAP näher.⁵⁵¹ Der auf die Nachbetreuungsleistung entfallende Ertragsanteil

549 A.A. wohl *Herzig/Joisten*, in: FS Krawitz, 2010, S. 83 (95), die einen Erfüllungsrückstand begründet sehen, sofern „die Vergütung für das gesamte Geschäft bereits vollständig erbracht wurde.“

550 Vgl. *Tiedchen NZG* 2017, 1007 (1012).

551 Vgl. *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 110: passive Rechnungsabgrenzungsposten dienen der „verursachungsgerechten Ertragszurechnung“, sie würden für „Einnahmen gebildet, die noch nicht Ertrag

würde dann erst zeitanteilig mit der laufenden Betreuung im Wege der Auflösung des Passivpostens zugunsten des Umsatzes realisiert.⁵⁵² Damit führt die Konzeption der Umsatzaufgliederung jedenfalls zu einem vorsichtigeren Ertragsausweis als eine Kostenabgrenzung unter Rückgriff auf den Erfüllungsrückstand.⁵⁵³

2. Maßgebliche Entscheidungen des BFH

- 34 Bei einem Blick auf die finanzgerichtliche Rechtsprechung wird deutlich, dass der Gedanke, die Gewinnrealisation mit einem Wesentlichkeitselement zu verknüpfen, bereits in den 1950er-Jahren aufgekommen ist (a.). Eigentlich prägend für die Herausbildung der Verknüpfung zwischen Realisation, Wesentlichkeit und (ursprünglich dauerschuldbezogenem) Erfüllungsrückstand waren jedoch spätere Rechtsprechungsentscheidungen zu Nachbetreuungsleistungen. Primär Pate für die Abbildungskonzeption der Kostenabgrenzung standen eine Reihe von Entscheidungen des BFH zur bilanziellen Berücksichtigung sog. Nachbetreuungsleistungen von Versicherungsvertretern und Hörgeräteakustikern (b. – d.).⁵⁵⁴ In jüngeren Entscheidungen hat der BFH den Erfüllungsrückstand aber wieder vom Wesentlichkeitsmerkmal gelöst (e.), was die ohnehin schon fragile Fallgruppe weiter ausfransen lässt. Aus diesem Grund ist fraglich, ob sich die neu begründete Rechtsprechungslinie über Fälle der Nachbetreuungsleistungen (v.a. von Versicherungsvertretern) hinaus als ständiger Gerichtsgebrauch etablieren wird, der dann, so wie es in der Literatur teilweise bevorzugt wird, tatsächlich das Potenzial hätte, die Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften nachhaltig zu prägen.

a. Provisionsforderung des Handelsvertreters

- 35 Bereits im Jahr 1956 hat es der IV. BFH-Senat implizit für möglich gehalten, dass ein Handelsvertreter weitere Aufgaben übernehmen kann, die als „unwesentlich“ einzustufen sind und daher der Ertragsrealisation nicht mehr entgegenstehen. Im der Entscheidung zugrundeliegenden Fall ging es um die Aktivierung der Provisionsforderung eines Handelsvertreters. Der BFH führte aus, dass ein „nicht unbedeutendes Risiko hinsichtlich der Abnahme der gesamten Leistungen durch den

sind“; *Tiedchen* FR 2012, 22 (23), die im Hinblick auf den Parallellfall der Bestandspflegeverpflichtungen von Versicherungsvertretern von einem „klassische[n] Fall der Rechnungsabgrenzung gem. § 250 Abs. 1 und 2 HGB“ spricht; s. auch *dies.* NZG 2017, 1007 (1012): Die Tatbestandsmerkmale eines RAP seien „eindeutig wie selten“ erfüllt; ebenso *Hoffmann* StuB 2011, 361 (362).

552 Vgl. *Hoffmann* StuB 2011, 361 (362).

553 *Herzig/Joisten*, in: FS Krawitz, 2010, 83 (93).

554 Für Versicherungsvertreter BFH Urt. v. 13.7.2017 – IV R 34/14 = BFH/NV 2017, 1426 (1427) = BeckRS 2017, 125098; BFH Urt. v. 27.2.2014 – III R 14/11 = DStR 2014, 1593 = BFHE 246, 45 (47 f.) = BStBl. II 2014, 675 (677); BFH Urt. v. 12.12.2013 – X R 25/11 = BFHE 244, 309 (313) = BStBl. II 2014, 517 (519) = DStR 2014, 840; für Hörgeräteakustiker BFH Urt. v. 5.6.2002 – I R 96/00 = BFHE 199, 309 = BStBl. II 2005, 736 = BeckRS 2002, 24000625.

Geschäftsherrn“ insofern der Forderungsaktivierung entgegenstehen könne. Von einem solchen Risiko sei auszugehen, sofern der Handelsvertreter „über die Vermittlung des Geschäftes hinaus noch wesentliche weitere Aufgaben übernimmt, die mit dem vermittelten Geschäft zusammenhängen“, etwa einen „Kunden seines Geschäftsherrn, der eine komplizierte Maschine erworben hat, in den Gebrauch der Maschine einzuweisen oder ihn für eine bestimmte Zeit anderweitig zu betreuen“.⁵⁵⁵ Daraus folgt aber auch, dass es nach BFH-Auffassung genauso „unwesentliche“ Zusatzaufgaben geben muss, welche die Ertragsrealisation gerade nicht ausschließen.

b. Der VIII. Senat zu Nachbetreuungsleistungen

Erstmalig eindeutig erwähnt wird der Wesentlichkeitsgrundsatz im Zusammenhang mit der Gewinnrealisation sodann in einer Entscheidung des VIII. Senats des BFH aus dem Jahr 1986. Hier ging es um eine der Werkleistungserbringung und Abnahme nachfolgende Pflicht zur Abrechnung gemäß VOB/B. Unter Berufung auf entsprechende Ausführungen von *Ulrich Leffson*⁵⁵⁶ erkannte der VIII. Senat, dass einer Aktivierung der für ein Bauvorhaben vereinbarten Vergütung als Forderung nach Abnahme des Bauvorhabens der Umstand, dass noch die Verpflichtung zur Abrechnung ausstehe, nicht entgegenstehe, da es sich dabei bloß um eine unwesentliche Nebenleistung handele. Genausowenig sei deshalb der Teilwert des aktivierten Vergütungsanspruchs unter den Nennwert zu mindern, sondern im Hinblick auf die Abrechnungsverpflichtung bloß eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden.⁵⁵⁷ 36

c. Der I. Senat zu Hörgeräteakustikern

In der Folgezeit hat sich der I. Senat des BFH⁵⁵⁸ mit einer Hörgeräteakustikerin befasst, die sich nicht nur zur Lieferung von Hörhilfen, sondern auch zur kostenlosen Nachbetreuung der Geräte und der Hörgeschädigten in technischer und medizinischer Hinsicht verpflichtet hatte. Diese Nachbetreuungspflichten sollten im Wege einer Verbindlichkeitsrückstellung zu passivieren sein. Dem stünden, so der I. Senat, nicht die Grundsätze zur Bilanzierung schwebender Geschäfte entgegen, da die jeweiligen Rahmenverträge nach der Abwicklung der Veräußerungskomponente und der Entrichtung des Gesamtentgelts durch die verpflichteten Kassen nicht (mehr) schwebend seien. 37

⁵⁵⁵ BFH Urt. v. 29.11.1956 – IV 206/55 U = BFHE 65, 1 = BStBl. III 1957, 234 = NJW 1957, 1295.

⁵⁵⁶ *Leffson*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 243.

⁵⁵⁷ BFH Urt. v. 25.2.1986 – VIII R 134/80 = BFHE 147, 8 = BStBl. II 1986, 788 = NJW-RR 1987, 533 f.

⁵⁵⁸ BFH Urt. v. 5.6.2002 – I R 96/00 = BFHE 199, 309 = BStBl. II 2005, 736 = BeckRS 2002, 24000625; die Finanzverwaltung hat sich dieser Bewertung – nachdem sie zwischenzeitlich die Gegenauffassung vertreten hatte – angeschlossen (vgl. BMF-Schreiben v. 12.10.2005 – IV B 2 – S. 2137 – 38/05 = BStBl. I 2005, S. 953 f.).

d. Der IV. Senat zum Assekurateur

- 38 Noch differenzierter äußerte sich der IV. Senat 1999⁵⁵⁹ zur Gewinnrealisation eines Assekurateurs, der Provisionen sowohl für den Abschluss von Versicherungsverträgen als auch für deren weitere Bearbeitung bis zum Ende der Vertragslaufzeit und für eine unter Umständen erforderliche Schadensbearbeitung erhielt. Der auf den Abschluss des Versicherungsvertrags entfallende Teil der Provision sei verdient, sobald der Vertrag zwischen dem Versicherer und dem Versicherungsnehmer zustande gekommen ist. Insoweit sei die Aktivierung daher stets und im vollen Umfang dieses Teilbetrags geboten, sofern der Vertragsschluss im fraglichen Gewinnermittlungszeitraum erfolgt ist. Im Hinblick auf Versicherungsverträge, deren Laufzeit sich nicht mit dem Gewinnermittlungszeitraum der Bilanzierenden deckt, bei denen also Versicherungsbeginn und -ende in unterschiedliche Gewinnermittlungszeiträume fallen, sei bei am Bilanzstichtag noch nicht gezahlten Provisionen ein Gewinn aber nur insoweit realisiert, als der auf die Vertragsbearbeitung entfallende Teil der Provision sich als Gegenleistung für die von der Bilanzierenden bis zum Bilanzstichtag erbrachte Vertragsbearbeitung darstelle. Die vollständige Aktivierung dieses Teils der Provision unter Ausblendung der noch ausstehenden, erst im darauffolgenden Gewinnermittlungszeitraum zu erbringenden Bearbeitungsleistung würde dem Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) widersprechen. Denn bei der am Bilanzstichtag noch zu erbringenden Bearbeitungsleistung handele es sich um eine wesentliche Nebenleistung, welche einer Aktivierung der vollen Gegenleistung entgegenstehe.

e. Folgeentscheidungen

- 39 In der Folge haben eine ganze Reihe von Senaten die Abbildung von Versicherungsvertreter-Nachbetreuungsleistungen mittels Verbindlichkeitsrückstellungen bestätigt.⁵⁶⁰ Allerdings hat sich der BFH nach seiner Entscheidung vom 14.10.1999 – soweit ersichtlich – nicht noch einmal zur Ertragsrealisierung beim auf Provisionsbasis tätig werdenden Versicherungsvertreter geäußert. Die Folgeentscheidungen befassten sich vielmehr (ausschließlich) mit der Frage nach der Rückstellungsbil-

559 BFH Urt. v. 14.10.1999 – IV R 12/99 = BFHE 190, 349 = BStBl. II 2000, 25 = DStRE 2000, 57 (58); bestätigt (dazu sogleich) durch.

560 BFH Urt. v. 28.7.2004 – XI R 63/03 = DStR 2004, 2090; BFH Urt. v. 29.11.2007 – IV R 62/05 = BFHE 220, 85 = BStBl. II 2007, 557 = BeckRS 2007, 24003233 (Gewinnrealisation bei Inkassotätigkeit auf Provisionsbasis); BFH Urt. v. 19.7.2011 – X R 48/08 = BeckRS 2011, 96537 Rn. 14; BFH Urt. v. 19.7.2011 – X R 8/10 = BeckRS 2011, 96533 Rn. 16; BFH Urt. v. 12.12.2013 – X R 25/11 = BFHE 244, 309 = BStBl. II 2014, 517 = DStR 2014, 840 Rn. 21; BFH Urt. v. 27.2.2014 – III R 14/11 = BFHE 246, 45 = BStBl. II 2014, 675 = DStR 2014, 1593 Rn. 11; BFH Urt. v. 13.7.2017 – IV R 34/14 = BeckRS 2017, 125098 Rn. 19; vgl. implizit auch BFH Urt. v. 11.10.2007 – IV R 52/04 = BFHE 219, 129 = BStBl. II 2009, 705 = DStR 2008, 237 (239) (Rückstellungsansatz für eine mit dem Kaufpreis mitbezahlte Rückkaufverpflichtung); BFH Urt. v. 9.12.2009 – X R 41/07 = BeckRS 2009, 25016016 (Nachbetreuungspflicht eines Versicherungsververtreters i.Erg. abgelehnt).

dung für die noch ausstehende Bestandspflege. Da die Rückstellungsbildung hier jeweils der Realisation nachfolgen muss (b.), ist der BFH aber jeweils zumindest implizit davon ausgegangen, dass das schwebende Geschäft bereits beendet war. Löst man sich von der durch den zu beurteilenden Sachverhalt und den Verfahrensgang verursachten Fokussierung auf die Frage der Rückstellungsbildung, wird deutlich, dass sich die erkennenden Senate insofern jedoch partiell in Widerspruch zu den früheren Judikaten setzen. Denn es wurde hier zwar weiterhin von einem schwebenden Geschäft ausgegangen, da die Weiterbetreuung der Versicherungsverträge – wie es der IV. Senat vorgegeben hat – nicht als unwesentliche Nebenleistung eingeordnet wurde, die insofern fortbestehenden Pflichten des Bilanzierenden wurden aber dennoch explizit der Kategorie des Erfüllungsrückstands zugeordnet.⁵⁶¹

Der XI. Senat stützte sich in einer Entscheidung vom 28.7.2004 insofern auf das Argument, dass der Bilanzierende für die Betreuung keine „besondere Vergütung“ erhalten habe und die fortbestehende Verpflichtung ungewiss und keinem abgrenzbaren Zeitraum zuzuordnen sei.⁵⁶² Der Senat berief sich dabei jedoch zu Unrecht auf die vorangegangene Entscheidung des IV. Senats. Dieser hatte zwar hinsichtlich einer nachlaufenden, wegen ihrer Ungewissheit vorgeblich keiner zeitraumbezogenen Abgrenzung zugänglichen Verpflichtung zur Schadensbearbeitung – die noch neben die Pflicht zur Weiterbearbeitung getreten war – eine Rückstellungsbildung bejaht, im Hinblick auf den Teil des Provisionsanspruchs, der als Vergütung für eine mögliche Schadensbearbeitung gedacht war, jedoch (entsprechend des oben dargestellten Konzepts) auch eine Ertragsrealisation befürwortet.⁵⁶³ Im Lichte dieser Fehlinterpretation ist auch die Entscheidung des X. Senats vom 19.7.2011⁵⁶⁴ zu sehen. Der X. Senat bejahte hier erneut und im Anschluss an die früheren Entscheidungen eine Pflicht zum Rückstellungsansatz für Nachbetreuungspflichten des Versicherungsvertreeters. In diesem Zusammenhang betonte er, dass es nicht darauf ankäme, ob die Bildung einer Rückstellung für unwesentliche Verpflichtungen unzulässig sei, da die im von ihm zu entscheidenden Fall in Rede stehenden Betreuungspflichten ohnehin als „wesentlich“ gewürdigt werden müssten. Bei zutreffender Interpretation der Entscheidung des IV. Senats vom 14.10.1999 hätte er diese Frage aber nicht dahinstehen lassen dürfen: Sofern davon ausgegangen wird, dass ein Erfüllungsrückstand überhaupt nur bei einer bereits stattgefundenen Realisation in Betracht kommt, steht

561 Vgl. BFH Ur. v. 28.7.2004 – XI R 63/03 = BFHE 207, 205 = BStBl. II 2006, 866 = DStR 2004, 2090 = BeckRS 2004, 24001893; vgl. bezugnehmend darauf BFH Ur. v. 19.7.2011 – X R 48/08 = BeckRS 2011, 96537 Rn. 14, wobei sich der Senat an die vom XI. Senat im ersten Rechtsgang vertretene Rechtsauffassung gebunden sah.

562 Vgl. BFH Ur. v. 28.7.2004 – XI R 63/03 = BFHE 207, 205 = BStBl. II 2006, 866 = DStR 2004, 2090 (2091) = BeckRS 2004, 24001893.

563 BFH Ur. v. 14.10.1999 – IV R 12/99 = BFHE 190, 349 = BStBl. II 2000, 25 = DStR 2000, 57 (58).

564 BFH Ur. v. 19.7.2011 – X R 26/10 = BFHE 234, 239 = BStBl. II 2012, 856 = DStR 2011, 1990 Rn. 37; ebenso später BFH Ur. v. 19.7.2011 – X R 8/10 = BeckRS 2011, 96533 Rn. 25 ff. sowie im Anschluss daran auch BFH Ur. v. 27.2.2014 – III R 14/11 = BFHE 246, 45 = BStBl. II 2014, 675 = DStR 2014, 1593 Rn. 12.

fest, dass die dafür anzusetzende Rückstellung nur „unwesentliche“ Verpflichtungen abbilden kann. Damit erweist sich der Streit, ob „unwesentliche“ Verpflichtungen bilanziell überhaupt abzubilden sind, im vorliegenden Zusammenhang als zentral und klärungsbedürftig.

3. Weitere Eckpfeiler der Kostenabgrenzung

- 41 Sofern man die zuletzt ergangenen Entscheidungen (2. e.) ausblendet, lassen sich aus der finanzgerichtlichen Rechtsprechung folgende Eckpfeiler eines Konzepts der Kostenabgrenzung für Mehrkomponentengeschäfte ableiten:

a. Voraussetzungen der Kostenabgrenzung

aa. Verbindung zwischen den Leistungspflichten

- 42 Zunächst soll die vorgezogene Gewinnrealisation jedenfalls nicht von einer bestimmten (zivilrechtlichen) Beziehung zwischen (bereits erbrachter) Hauptleistung und (ausstehender) unwesentlicher Nebenleistung abhängig sein. Bei der Kostenabgrenzung kommt es danach also nicht darauf an, ob die „wesentliche“ und die „unwesentliche“ Leistungspflicht schuldrechtlich demselben Vertrag entspringen. So ging der VIII. Senat in Bezug auf den der Entscheidung aus dem Jahr 1986 zugrundeliegenden Sachverhalt davon aus, dass die Abrechnung unmittelbar als weitere Pflicht aus dem Werkvertrag folge.⁵⁶⁵ Ebenso habe sich die Nachbetreuungspflicht im Hörakustiker-Fall – wie es der BFH ausdrückt – „aus dem Veräußerungsgeschäft selbst“ ergeben.⁵⁶⁶ In den Versicherungsvertreterfällen hat der BFH demgegenüber zum schuldrechtlichen Hintergrund der einzelnen Leistungspflichten keine Stellung mehr genommen. Dies legt nahe, dass dem Umstand, ob die ausstehende Leistungspflicht mit der bereits erbrachten schuldvertraglich oder rein wirtschaftlich verknüpft ist, keine erkennbare dogmatische Relevanz zukommen soll. Dem entspricht es, dass das FG Niedersachsen 2015 – vor dem Hintergrund der vorherigen BFH-Rechtsprechung folgerichtig – davon ausgegangen ist, dass die Gewinnrealisierung aus der Veräußerung eines Bauplatzes unabhängig davon stattfinden könne, dass die Bilanzierende noch gegenüber der Gemeinde zur (unentgeltlichen) Erschließung dieses Bauplatzes verpflichtet war. Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den Erschließungsverpflichtungen und der Vermarktbarkeit der entstandenen Bauplätze rechtfertige keine Gewinnrealisation „nach Gesichtspunk-

565 BFH Urt. v. 25.2.1986 – VIII R 134/80 = BFHE 147, 8 = BStBl. II 1986, 788 = NJW-RR 1987, 533 f.

566 BFH Urt. v. 5.6.2002 – I R 96/00 = BFHE 199, 309 = BStBl. II 2005, 736 = BeckRS 2002, 24000625; a.A. unter Zugrundelegung des „wirtschaftlichen Gehalts“ des vom BFH zu beurteilenden Sachverhalts *Herzig/Joisten*, in: FS Krawitz, 2010, S. 83 (92): Es liege ein Kaufvertrag über das Hörgerät sowie ein für den Kunden mit eigenständigem Nutzen ausgestatteter Vertrag über die Nachbetreuung vor.

ten des Werkvertragsrechts“ (d.h. nach der Konzeption der Umsatzaufgliederung). Stattdessen sei die Verbindlichkeit gegenüber der Gemeinde rückstellungsfähig.⁵⁶⁷ Selbst eine unwesentliche Verpflichtung gegenüber einem Dritten soll mithin einer Vollgewinnrealisation unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit zugänglich sein.

bb. Aufteilbarkeit von Leistung und Gegenleistung

Über diesen sich unmittelbar aus der BFH-Rechtsprechung ableitbaren Eckpfeiler hinaus, gilt, dass es für die Abgrenzung von Umsatzaufgliederung und Kostenabgrenzung keine entscheidende Rolle spielen kann, inwiefern sich Leistung und/oder Gegenleistung überhaupt rein tatsächlich aufteilen lassen. Vielmehr zwingt die Unmöglichkeit einer solchen Aufteilung richtigerweise zur hinausgezögerten Umsatzrealisation.⁵⁶⁸ Ebenso wenig kommt es auf die Modalitäten der Entgeltzahlung an: Ob eine zusätzliche Verpflichtung des Bilanzierenden durch das vereinbarte Entgelt „mitabgegolten“ wird, so wie es bei den Hörgeräteakustiker- und Versicherungsvertreter meist der Fall war, oder für sie ein zusätzliches Entgelt gezahlt wird, ist unerheblich.⁵⁶⁹ Denn die implizite „Nullbewertung“ der ausstehenden Verpflichtungen bei einer Bilanzierung nach der Konzeption der Kostenabgrenzung wird bei wirtschaftlicher Betrachtung nur, im Interesse einer vermeintlichen Vereinfachung der Bilanzierung, fingiert.

b. Bemessung der Verbindlichkeitsrückstellung

Bei Zugrundelegung der Rechtsprechung des BFH, bemisst sich die Höhe der Verbindlichkeitsrückstellung – unabhängig vom Zufluss der Gegenleistung – (nur) nach den Aufwendungen des Bilanzierenden für die Erfüllung der noch ausstehenden

⁵⁶⁷ FG Niedersachsen Urt. v. 23.6.2015 – 6 K 13/14 = BeckRS 2015, 95494.

⁵⁶⁸ Vgl. allerdings BFH Urt. v. 14.10.1999 – IV R 12/99 = BFHE 190, 349 = BStBl. II 2000, 25 = DStRE 2000, 57 (58), wo der BFH dies im Hinblick auf die Gewinnrealisation eines Assekuradeurs, der Provisionen sowohl für den Abschluss von Versicherungsverträgen als auch für deren weitere Bearbeitung bis zum Ende der Vertragslaufzeit und für eine unter Umständen erforderliche Schadensbearbeitung erhielt, anders gesehen hat. Die Entscheidung für die „vollständige Gewinnrealisierung innerhalb des Gewinnermittlungszeitraums, in den der Abschluß des Versicherungsvertrags fällt“, auch hinsichtlich „des Teils des Provisionsanspruchs [...], der als Vergütung für eine mögliche Schadensbearbeitung gedacht ist“, unabhängig davon, ob die tatsächliche Erforderlichkeit einer Schadensbearbeitung noch ungewiss ist, wird darauf gestützt, dass „die Verpflichtung zur Schadensbearbeitung gerade wegen ihrer Ungewißheit – anders als die Verpflichtung zur Vertragsbearbeitung – keiner zeitraumbezogenen Abgrenzung zugänglich ist, die allein Grundlage für eine Teilgewinnrealisierung sein kann“. Einen guten Grund dafür, die Wahl der Konzeption der Kostenabgrenzung auf diese Weise mit der – vermeintlichen – Unmöglichkeit, eine Umsatzaufgliederung durchzuführen, zu rechtfertigen, gibt es aber nicht.

⁵⁶⁹ A.A. wohl *Krumm*, in: Heuermann/Brandis, EStG, § 5 Rn. 276, nach dem eine zusätzliche Verpflichtung „Bestandteil des schwebenden Geschäfts und allenfalls bei Vorliegen eines Erfüllungsrückstands bilanziell auszuweisen“ sei, sofern sie „durch das vereinbarte Entgelt abgegolten“ werde, wohingegen eine Leistung, sofern für sie „ein zusätzl. Entgelt zu zahlen“ sei, „wirtschaftl. außerhalb des Gegenseitigkeitsverhältnisses“ stehe und „bilanzrechtl. nach den allg. Regeln zu behandeln“ sei.

Leistungspflicht, d.h. nach dem Wert der noch ausstehenden Leistungspflicht aus Sicht des Bilanzierenden.⁵⁷⁰ Es spielte demnach in den vom BFH entschiedenen Fällen keine Rolle, ob für die ausstehenden (Nachbetreuungs-) Pflichten explizit eine „weitere“ Gegenleistung gezahlt wurde oder ob sie mit abgegolten waren.⁵⁷¹ Dementsprechend kommt es, anders als bei den neutralisierenden Passiva, nicht auf den (für den Gewinnausweis maßgeblichen) Anteil an, den die ausstehende Leistung an der Gegenleistung hat,⁵⁷² weshalb auch von einer „vorgezogenen“ Ertragsrealisation die Rede sein kann. Der wesentliche Unterschied zwischen der Bewertung „klassischer“ Verbindlichkeitsrückstellungen bei Dauerschuldverhältnissen und den Rückstellungen für noch zu erbringende Leistungskomponenten liegt darin, dass nur bei ersteren eine rein „retrospektive“ Bewertung möglich ist.⁵⁷³ Die Höhe der ausstehenden Verpflichtung steht regelmäßig sogar so fest, dass – wie gezeigt – eigentlich eine Verbindlichkeit angesetzt werden müsste. Demgegenüber erfolgt der Rückstellungsansatz bei einer vorgezogenen Ertragsrealisation eindeutig auf das Zukünftige hin. Hier geht es etwa darum, die voraussichtlich noch zu erbringenden Nachbetreuungsleistungen, deren Umfang sich noch nicht klar bestimmen lässt, abzubilden. Dann wird auch verständlich, weshalb sich eine Reihe von BFH-Entscheidungen damit befassen, wie die Höhe der Verbindlichkeitsrückstellung zu bemessen ist.⁵⁷⁴

570 Vgl. BFH Urt. v. 19.7.2011 – X R 26/10 = BFHE 234, 239 = BStBl. II 2012, 856 = DStR 2011, 1990 Rn. 42 ff. (Bemessung der Rückstellung nach dem Aufwand der künftigen Betreuungsleistungen); BFH Urt. v. 25.2.1986 – VIII R 134/80 = NJW-RR 1987, 533 (534); Joisten, Mehrkomponentengeschäfte, S. 56.

571 Im Fall des BFH Urt. v. 28.7.2004 – XI R 63/03 = BFHE 207, 205 = BStBl. II 2006, 866 = DStR 2004, 2090 hatte sich ein Versicherungsvertreter zu Nachbetreuungsleistungen verpflichtet, ohne hierfür eine zusätzliche Vergütung über die Abschlussprovision hinaus zu erhalten; demgegenüber erhielt im Fall BFH Urt. v. 19.7.2011 – X R 26/10 = BFHE 234, 239 = BStBl. II 2012, 856 = DStR 2011, 1990 der Versicherungsvertreter neben seiner Abschlussprovision ein Pflegegeld für die Betreuung des jeweiligen Bestands (Bestandspflegeprovision) u.a. dafür, dass er die Bankverbindungen der Kunden im Hinblick auf Änderungen der laufenden Beiträge, Namensänderungen und Reduzierungen der Versicherungssumme bearbeitete; vgl. hierzu auch Tiedchen FR 2012, 22.

572 Vgl. Joisten, Mehrkomponentengeschäfte, S. 110, 118.

573 Vgl. Christiansen DStR 2007, 869 (872 f.) in Abgrenzung zur „prospektiv“ ausgerichteten Bewertung von Drohverlustrückstellungen.

574 Vgl. BFH Urt. v. 19.7.2011 – X R 48/08 = BeckRS 2011, 96537 Rn. 18 ff.: Im Zweifel kommt es insofern auf eine Schätzung an. Dabei handelt es sich um eine Tatsachenfeststellung, an die der BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist (BFH Beschl. v. 5.12.2007 – X B 4/07 = BFH/NV 2008, 587 = BeckRS 2007, 25012773). Die Rückstellung muss steuerbilanziell gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a e) Satz 1 EStG abgezinst werden (vgl. dazu ausführlich BFH Urt. v. 13.7.2017 – IV R 34/14 = BeckRS 2017, 125098 Rn. 24 ff.). Handelsbilanzrechtlich besteht eine Abzinsungspflicht allein bei einer Laufzeit der Rückstellung von mehr als einem Jahr (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB).

III. Kritik

1. Fehlende Auseinandersetzung mit dem Vorsichtsprinzip

Im Ergebnis ist das damit aus der BFH-Rechtsprechung abgeleitete Konzept der Kostenabgrenzung für Mehrkomponentengeschäfte nicht mit dem HGB vereinbar und damit abzulehnen. Kritikwürdig ist es zunächst deshalb, da es den Konflikt zwischen Vorsichts- und Realisationsprinzip ausblendet. Diese argumentative Leerstelle ist vor allem dann auffällig, wenn im Interesse des Gläubigerschutzes eigentlich für einen eher „übersichtigen“ Ertragsausweis zu plädieren ist. Die Befürworter einer Kostenabgrenzung unter Heranziehung einer Wesentlichkeitsbetrachtung verhalten sich nicht hinreichend dazu, weshalb gerade hier von dieser bilanzrechtsdogmatischen Grundeinstellung abgewichen werden sollte. Insofern sie diesem Vorwurf implizit dadurch begegnen, dass sie sich darauf berufen, die wirklichen Verhältnisse wiederzugeben, nach denen die ausstehenden Verbindlichkeiten für die Ertragsrealisation unwesentlich sein sollen, wird dies nicht belegt.

a. Fehlausweis des aus dem Gesamtgeschäft resultierenden Ertrags

Zu einem Konflikt mit dem Vorsichtsprinzip kommt es angesichts der noch ausstehenden „unwesentlichen“ Leistungspflichten beim Konzept der Kostenabgrenzung, da in zweifacher Hinsicht ein Fehlausweis des aus dem Gesamtgeschäft resultierenden Ertrags stattfindet.⁵⁷⁵ In zeitlicher Hinsicht wird übergangen, dass der Bilanzierende in einer künftigen Periode noch eine Leistung zu erbringen hat. Dieser Fehlausweis erhöht sich in Abhängigkeit von dem tatsächlichen Anteil, welcher der ausstehenden Teilleistungen am Ertrag zukommt.⁵⁷⁶ Ein Fehlausweis erfolgt jedoch auch unter sachlichen Gesichtspunkten und zwar insofern der Ertrag unzutreffend allein der „wesentlichen“ Leistungskomponente zugeschlagen wird. Denn dies suggeriert, dass die ausstehende Nachbetreuung „umsonst“ erfolge. Sie wird also als „ertragslose Tätigkeit eingestuft“ und ihre Bedeutung für die Erfolgsentstehung bleibt unberücksichtigt.⁵⁷⁷ Bereits aufgrund des damit einhergehenden Fehlausweises des Umsatzes ist der Grundsatz der Kostenabgrenzung handelsrechtlich eigentlich „nicht zu tolerieren“.⁵⁷⁸

⁵⁷⁵ Herzig/Joisten, in: FS Krawitz, 2010, S. 83 (92): Der bilanzierende Optiker oder Akustiker werde gezwungen, sich reicher zu machen als er tatsächlich ist.

⁵⁷⁶ Pilhofer, Umsatz- und Gewinnrealisierung, S. 373; Herzig/Joisten, in: FS Krawitz, 2010, S. 83 (92).

⁵⁷⁷ Herzig/Joisten, in: FS Krawitz, 2010, S. 83 (92).

⁵⁷⁸ Herzig/Joisten, in: FS Krawitz, 2010, S. 83 (91).

b. Widerspruch zum wirtschaftlichen Gehalt

- 47 Zu kritisieren ist das dargestellte Konzept aber vor allem deshalb, weil es bereits einfache Kontrollüberlegungen fernliegend erscheinen lassen, dass der aufgezeigte Fehlausweis zumindest den wirtschaftlichen Gehalt der untersuchten Geschäfte exakt wiedergibt, da den ausstehenden Verpflichtungen tatsächlich ein ertraglicher Nullwert entspricht: Wäre etwa das Hörgerät im vom BFH entschiedenen Fall nicht veräußert, sondern nur vermietet worden, so wäre im Rahmen der bilanziellen Abbildung dieses Einkomponentengeschäfts nach den für Dauerschuldverhältnissen geltenden Grundsätzen an eine Verbindlichkeitsrückstellung im Hinblick auf etwaige „Instandhaltungspflichten“ des Hörgerätevermieters nicht zu denken gewesen.⁵⁷⁹ Auch widerspricht der „Nullwert“-These, dass der Hörgeräteverkauf ohne das Versprechen der Nachbetreuungsleistungen wohl gar nicht zustande gekommen wäre.⁵⁸⁰ Vielmehr ist naheliegend, dass es für die Krankenversicherungen im Hörgeräteakustiker-Fall von wesentlicher Bedeutung war, dass sie infolge der Verpflichtung der Hörgeräteakustiker zur Nachbetreuung darauf verzichten konnten, Drittunternehmen für Wartung und Reparatur zu bezahlen, was für sie aller Voraussicht nach kostspieliger gewesen wäre. Ebenso hat es für die Versicherungsunternehmen aus wirtschaftlicher Sicht sicherlich eine maßgebliche Rolle gespielt, dass Versicherungsvertreter, die bereits den Erstkontakt zu ihren Versicherungskunden aufgenommen haben, auch die weitere Betreuung niederschwellig und effizient zu bewältigen versprechen. Demgemäß würden sie sich gegen die Annahme verwehren, dass diese Nachbetreuung wertlos ist und damit ersatzlos entfallen könnte. Nicht zu verfangen vermag die These vom Nullwert aber jedenfalls, sofern für die Nachbetreuungsleistung eine eigenständige Zahlung erbracht wird.

c. Probleme bei der Rückstellungsbemessung

- 48 Als „unvorsichtig“ erweist sich eine Bilanzierung nach der Konzeption der Kostenabgrenzung nicht zuletzt auch aufgrund der mit dem Rückstellungsansatz verbundenen Probleme.⁵⁸¹ Sofern eine Rückstellung gänzlich unterbleibt, werden die Aufwendungen für die Erfüllung der noch ausstehenden Leistungspflichten bereits nach Erbringung der Hauptleistung voll gewinnerhöhend erfasst. Die Gefahr, dass es dazu kommt, ist erheblich. So kann der Nichtansatz etwa schon das Resultat der aufgezeigten, andauernden Kontroverse um das Tatbestandsmerkmal der „wirtschaftlichen Verursachung“ einer rückstellungspflichtigen Verbindlichkeit sein.⁵⁸² Weiterhin

579 Hoffmann StUB 2011, 361 (362).

580 Vgl. auch Herzig/Joisten, in: FS Krawitz, 2010, S. 83 (92).

581 Vgl. dazu auch Wirth, Die Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften, S. 170.

582 Herzig/Joisten, in: FS Krawitz, 2010, S. 83 (95).

lassen sich – wie die einschlägige BFH-Rechtsprechung zeigt⁵⁸³ – kaum objektive Kriterien finden, nach denen sich der als Rückstellung anzusetzende künftige Erfüllungsbetrag für die noch ausstehenden Verbindlichkeiten ermitteln ließe. Ein falscher Rückstellungsausweis liegt zudem nahe, da die Höhe des Rückstellungsansatzes im Hinblick auf die ausstehenden Leistungen im Angesicht etwaiger Preis- und Kostensteigerungen theoretisch laufend korrigiert werden muss,⁵⁸⁴ wobei darauf zurückzuführende Änderungen nur handelsrechtlich und nicht steuerbilanzrechtlich berücksichtigungsfähig sind.⁵⁸⁵ Der vorzeitige Charakter des Ertragsausweises wird schließlich auch durch die zwingende Abzinsung von Verbindlichkeitsrückstellungen, die dazu führt, dass der Rückstellungsbetrag zwingend den Erfüllungsbetrag unterschreitet und sich der Gewinn aus dem Mehrkomponentengeschäft um den Abzinsungsbetrag erhöht, verstärkt.⁵⁸⁶

2. Gesetzesferne der gefundenen Lösung

Diese Vorwürfe erhalten ein besonderes Gewicht, da sich dem Gesetz nicht entnehmen lässt, dass der vom BFH bemühte Wesentlichkeitsgrundsatz tatsächlich eine Einschränkung des Vorsichtsprinzips rechtfertigen kann. 49

a. Fehlende gesetzliche Verortung

Insbesondere ist die Konzeption der Kostenabgrenzung nicht etwa Ausdruck einer zivilrechtsorientierten Bilanzierung. Denn es soll ja – wie aufgezeigt – für die vorgezogene Vollertragsrealisation gerade keine Rolle spielen, ob die ausstehenden Leistungspflichten schuldrechtlich aus demselben Vertrag, wie die bereits erbrachte Erstkomponente, folgen.⁵⁸⁷ Ebenso wenig kann der Grundsatz der Vollrealisation bei Erbringung der wesentlichen Leistung gestützt werden, dass so zur Vereinfachung der Bilanzierung beigetragen würde. 50

583 Vgl. BFH Urt. v. 19.7.2011 – X R 48/08 = BeckRS 2011, 96537 Rn. 24 ff.; BFH Urt. v. 13.7.2017 – IV R 34/14 = BeckRS 2017, 125098 Rn. 23 ff.

584 Joisten, Mehrkomponentengeschäfte, S. 364.

585 Vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EstG; dazu auch Herzig/Joisten, in: FS Krawitz, 2010, S. 83 (99).

586 Herzig/Joisten, in: FS Krawitz, 2010, S. 83 (97).

587 A.A. Herzig/Joisten, in: FS Krawitz, 2010, S. 83 (92), die hier folgerichtig einen „Verstoß gegen den Grundsatz einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ vermuten.

aa. Enge Grenzen des Vereinfachungsgedankens

- 51 Grundsätzlich wohnt jedem Bilanzansatz notwendigerweise ein Akt der Vereinfachung inne.⁵⁸⁸ Die Simplifizierung des wirtschaftlichen „Lebens“ des Unternehmens ist die notwendige Voraussetzung dafür, dass das Unternehmensvermögen überhaupt übersichtlich zu vertretbaren Kosten dargestellt werden kann. Diese Überlegung muss gerade auch dann zum Tragen kommen, wenn es um die Auslegung des Realisationsprinzips, also die Ertragsrealisation, geht. Dementsprechend ist etwa allgemein anerkannt, dass (Gewährleistungs-)Risiken vereinfachend auszublenden sind, indem der gewinnerhöhende Ansatz der Gegenleistung „nur“ von der Quasi-Sicherheit des Zuflusses der Gegenleistung abhängig gemacht und dabei nach der schuldrechtsakzessorischen Sichtweise an den Akt der Erfüllung der eigenen Leistungspflicht angeknüpft wird.⁵⁸⁹ Die Bilanzrichtlinie 2013/34/EU verweist sogar ausdrücklich auf die Möglichkeit einer Wesentlichkeitsbetrachtung beim Ansatz von Vermögensgegenständen und Schulden. So heißt es in Art. 6 Abs. 1 Buchst. j, dass die Anforderungen in dieser Richtlinie „in Bezug auf Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung“ nicht erfüllt sein müssten, „wenn die Wirkung ihrer Einhaltung unwesentlich ist“. Der Wesentlichkeitsgrundsatz entfaltet über den Umweg des Richtlinienrechts demnach grundsätzlich auch im Rahmen der Ertragsrealisierung Geltung. Im HGB wurde Art. 6 Abs. 1 Buchst. j, in Ausübung des den Mitgliedstaaten überlassenen Umsetzungsspielraums, allerdings nicht umgesetzt.⁵⁹⁰ Skeptisch gegenüber der Annahme einer Verankerung der Wesentlichkeitsbetrachtung im Gesetz stimmt auch, dass die Ertragsrealisation durch das Vorsichtsprinzip beeinflusst wird. Im Lichte dessen müssen gewinnerhöhende Vereinfachungen jedenfalls restriktiver gehandhabt werden als gewinnmindernde Vereinfachungen.⁵⁹¹

bb. Fehlende Vereinfachung des Ertragsausweises

- 52 Vor allem führt der vorgezogene Ertragsausweis aber schon gar nicht zu einer erkennbaren Bilanzvereinfachung. Von einer solchen wäre erst dann auszugehen, wenn die beim Kostenabgrenzungsmodell fortbestehenden „unwesentlichen“ Verpflichtungen in der künftigen Bilanzierung gänzlich unberücksichtigt bleiben dürften. Diesem weiteren Schritt hat sich der BFH aber – wie aufgezeigt – gerade verweigert, da sich ein solcher Rechtssatz den „Grundsätzen ordnungsmäßiger

588 Vgl. Euler, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, S. 63; Joisten, Mehrkomponentengeschäfte, S. 58. Zum Teil ist synonym auch von einer Objektivierung der Bilanzierung die Rede. Dieser Begriff ist aber irreführend.

589 Moxter, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, S. 43 f.; Gelhausen, Das Realisationsprinzip, S. 213 ff.; Joisten, Mehrkomponentengeschäfte, S. 58.

590 Vgl. näher Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 83; vgl. auch Arbeitskreis Bilanzrecht NZG 2014, 892 (894).

591 Vgl. Joisten, Mehrkomponentengeschäfte, S. 58.

Buchführung und den Regelungen des EStG“ nicht entnehmen lasse.⁵⁹² Diese Auffassung trifft im Lichte des für die Bilanzierung auf der Passivseite maßgeblichen Imparitätsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 1 HGB) sowie des Gebots des vollständigen und richtigen Vermögensausweises (§ 242 Abs. 1 HGB i.V.m. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) zu.⁵⁹³ Dadurch rückt das gesamte Konzept der Kostenabgrenzung in ein zweifelhaftes Licht. Denn unter diesen Umständen vermag sie die Bilanzierung überhaupt nur in kalkulatorischer Hinsicht insofern zu erleichtern, als wenn, sofern der Abnehmer des Mehrkomponentengeschäfts für das Leistungsbündel eine einheitliche Gegenleistung zahlt, nicht der auf eine jede Komponente entfallende Ertragsanteil ermittelt werden muss. Stattdessen kann der Ertrag einheitlich im Wege des Ansatzes der Gesamtforderung realisiert werden. Eine Vereinfachung im engeren Sinne ist mit der Konzeption der Kostenabgrenzung dann aber nicht verbunden, weshalb die vorsichtiger Konzeption der Umsatzaufgliederung weiterhin vorzugswürdig erscheint.

b. Fehlende Differenzierung

Kritikwürdig ist die Kostenabgrenzung auch deshalb, weil beim Ansatz von Verbindlichkeitsrückstellungen für ausstehende Leistungspflichten der Rückstellungsansatz mit der passiven Rechnungsabgrenzung vermengt wird. Denn es geht hier um die Abbildung von Leistungen, welche nach den maßgeblichen vertraglichen Abreden zwingend erst in Zukunft zu erfüllen sind. So könnte etwa der Hörgeräteakustiker, selbst wenn er denn wollte, die Reinigung und Pflege des Geräts schlechterdings nicht „vorziehen“ und bereits in dem Geschäftsjahr erbringen, in dem das Gerät übergeben und übereignet wird. Sie würde, rein tatsächlich betrachtet, in dieser Periode keinen Sinn ergeben, sie widerspräche mit anderen Worten der Natur der geschuldeten Leistungen.⁵⁹⁴ Hierin liegt ein wesentlicher Unterschied zu den „klassischen“ Fällen des Erfüllungsrückstands im Rahmen von Dauerschuldverhältnissen: Nur sofern der Rückstellungsausweis einer Modifikation des Realisationsprinzips

592 BFH Urt. v. 19.7.2011 – X R 26/10 = BFHE 234, 239 = BStBl. II 2012, 856 = DStR 2011, 1990 Rn. 31; ebenso später BFH Urt. v. 19.7.2011 – X R 8/10 = BeckRS 2011, 96533 Rn. 19 sowie im Anschluss daran BFH Urt. v. 27.2.2014 – III R 14/II = BFHE 246, 45 = BStBl. II 2014, 675 = DStR 2014, 1593 Rn. 12; a.A. noch (Passivierungswahlrecht bei unwesentlichen Verpflichtungen) BFH Urt. v. 18.1.1995 – I R 44/94 = BFHE 177, 61 (64) = BStBl. II 1995, 742 (743) = DStR 1995, 1020 (1021).

593 Im Lichte dessen vertritt *Tiedchen* die Auffassung, dass das Wesentlichkeitsprinzip auf Fragen der Bewertung zu beschränken sei. Auf den Ansatz von Bilanzposten könne hingegen – auch wegen der Geltung des Vollständigkeitsprinzips – nicht deshalb verzichtet werden, weil ein Posten als geringfügig anzusehen sei, vgl. *Tiedchen* FR 2012, 22 (24); vgl. dazu auch *Adler/Düring/Schmaltz*, § 252 HGB Rn. 127 f.; *Kahle/Kopp* DStR 2022, 2627 ff.; *Enderst* DB 2011, 2164 (2165 f.). Im letztgenannten Gebot ist schlussendlich sogar der maßgebliche Grund dafür zu sehen, dass der Wesentlichkeitsgrundsatz im HGB nie kodifiziert wurde, vgl. *Arbeitskreis Bilanzrecht* NZG 2014, 892 (895).

594 Vgl. insofern auch *Tiedchen* FR 2012, 22 (23); *Hoffmann* StB 2011, 361 (362); ähnlich wohl bereits *Christiansen*, StB 1989/1990, S. 129 (151): „Konsequent erscheint mir [...], in den Saldierungsbereich des schwebenden Geschäfts grundsätzlich alle Leistungen einzubeziehen, die nach dem jeweiligen Stichtag zu erbringen sind, auch wenn sie wirtschaftlich oder rechtlich vor dem Stichtag begründet wurden.“

nachfolgt, muss er ausnahmsweise von einer sowohl rechtlich bestehenden als auch wirtschaftlich verursachten Verbindlichkeit abhängig gemacht werden, um weiterhin Rückstellungsansatz und Rechnungsabgrenzung unterscheiden zu können.

aa. Abkehr vom Kriterium der wirtschaftlichen Verursachung

- 54 Diese These lässt sich mithilfe eines näheren Blicks auf die Entwicklung der einschlägigen BFH-Rechtsprechung belegen. Der BFH vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten eine dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeit gegenüber einem anderen voraussetzen. In zeitlicher Hinsicht müsse die Verbindlichkeit im abgelaufenen Wirtschaftsjahr, d.h. in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht sein. Es müsse also bereits bis zum Bilanzstichtag eine wirtschaftliche Belastung eingetreten sein, sodass die noch zu erbringenden Leistungen nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern Vergangenes abgelten.⁵⁹⁵ Noch auf dieser gedanklichen Linie verbleibend, hat der XI. Senat des BFH in seinem Urteil vom 10.2.1992 die Bildung einer Rückstellung für Nachbetreuungsleistungen noch als unzulässig abgelehnt, da ihr das Kriterium der wirtschaftlichen Verursachung entgegenstehe. Ausschlaggebend sei, dass die Verpflichtung zur Erbringung der Nachbetreuungsleistung nicht bereits im Wirtschaftsjahr der Lieferung des Sachgegenstands wirtschaftlich verursacht werde, weil die jeweilige Nachbetreuung benutzungsbedingte Mängel durch Verschmutzung, Verschleiß, Behandlungsfehler oder Erschöpfung der Batterien voraussetze, die zu diesem Zeitpunkt noch nicht existierten. Wirtschaftlich verursacht seien die Nachbetreuungsarbeiten vielmehr erst in jenem Augenblick, in dem diese Arbeiten notwendig werden und durchgeführt werden müssen. Sie seien mithin im Wesentlichen zukunftsbezogen.⁵⁹⁶ Die Nachbetreuungsleistungen seien im Streitfall auch rechtlich noch nicht entstanden. Denn die Notwendigkeit, Nachbetreuungsleistungen den Hörgeschädigten gegenüber zu erbringen, habe davon abgehangen, dass solche Maßnahmen tatsächlich erforderlich werden. Zu Beginn des Geschäfts sei demnach der Tatbestand, an den die Leistungspflicht anknüpfe, noch nicht

⁵⁹⁵ BFH Urt. v. 12.12.2013 – X R 25/11 = BFHE 244, 309 = BStBl. II 2014, 517 = DStR 2014, 840 Rn. 22; BFH Urt. v. 19.10.2005 – XI R 64/04 = BFHE 211, 475 = BStBl. II 2006, 371 = DStR 2006, 371 (373); BFH Urt. v. 29.11.2007 – IV R 62/05 = BFHE 220, 85 = BStBl. II 2008, 557 = DStR 2008, 606 (609); BFH Urt. v. 19.10.2005 – XI R 64/04 = BStBl. II 2006, 371 = DStR 2006, 371 (373); BFH Urt. v. 25.4.2006 – VIII R 40/04 = BStBl. II 2006, 749 = DStR 2006, 1741 (1742); BFH Urt. v. 19.7.2011 – X R 26/10 = BStBl. II 2012, 856 = DStR 2011, 1990 (1992); BFH Urt. v. 19.9.2012 – IV R 45/09 = BStBl. II 2013, 123 = DStR 2012, 2166 (2170); BFH Urt. v. 6.2.2013 – I R 8/12 = BStBl. II 2013, 686 = DStR 2013, 1018 (1020); BFH Urt. v. 9.11.2016 – I R 43/15 = BStBl. II 2017, 379 = DStR 2017, 584 Rn. 20; BFH Urt. v. 28.7.2004 – XI R 63/03 = BStBl. II 2006, 866 = DStR 2004, 2090 (2091); BFH Urt. v. 9.12.2009 – X R 41/07 = BFH/NV 2010, 860 = BeckRS 2009, 25016016 Rn. 21; BFH Urt. v. 9.11.2016 – I R 43/15 = BFHE 256, 270 = BStBl. II 2017, 379 = DStR 2017, 584 Rn. 34; FG Münster Urt. v. 25.7.2019 – 10 K 902/15 K = BeckRS 2019, 20955 Rn. 98.

⁵⁹⁶ BFH Urt. v. 10.12.1992 – XI R 34/91 = BFHE 170, 149 = BStBl. II 1994, 158 = DStR 1993, 680 (681).

erfüllt gewesen. Es habe sich daher allenfalls um zukünftig entstehende Verpflichtungen gehandelt.⁵⁹⁷

In nachfolgenden Entscheidungen hat der BFH die zeitliche Komponente aber immer mehr vernachlässigt, ohne diese Abkehr jedoch überzeugend zu begründen. So hat der I. Senat des BFH den Rückstellungsansatz für die kostenlosen Nachbetreuungsleistungen eines Hörgeräteakustikers zugelassen,⁵⁹⁸ dabei aber ausdrücklich verneint, von der Rechtsprechung des XI. Senats abzuweichen, obschon der XI. Senat in seinem Urteil vom 10.12.1992 die Rückstellung für zukünftige Nachbetreuungsleistungen gerade wegen fehlender rechtlicher Entstehung und wirtschaftlicher Verursachung abgelehnt hatte. Zur Begründung verweist der I. Senat auf Unterschiede in der Ausgestaltung der jeweils maßgeblichen Rahmenverträge: Im Streitfall des BFH-Urteils vom 10.12.1992 war nach den maßgeblichen Feststellungen des FG die Verpflichtung, Nachbetreuungsleistungen zu erbringen, aufgrund des zugrunde liegenden Rahmenvertrags davon abhängig, dass solche Maßnahmen nach den tatsächlichen Gegebenheiten erforderlich wurden. Im von ihm zu entscheidenden Fall betreffe die Nachbetreuungspflicht demgegenüber „umfassend die nach allgemeiner oder betrieblicher Erfahrung mit hinreichender Wahrscheinlichkeit und Regelmäßigkeit erforderlich werdenden Maßnahmen zur Gewährleistung der weiteren Funktionsfähigkeit der ausgelieferten Geräte nicht nur in technischer, sondern auch in medizinischer Hinsicht“.⁵⁹⁹ Aus diesem Grund sei die Nachbetreuung unabhängig von unsachgemäßer Behandlung oder Verschulden der Benutzer der Geräte vorzusehen und durchzuführen. Ihre Erforderlichkeit betreffe nur die Fälligkeit der Verbindlichkeit. Weiterhin beinhalte die zu beurteilende Leistungspflicht – anders als im Fall des XI. Senats – „wesentliche Elemente einer Dienstleistung, die über die Pflege der Hörhilfen als materiellem Gegenstand hinaus die einschlägige persönliche Betreuung der Hörgeschädigten in biologisch-pathologischer Hinsicht umfasst.“ Da die Verpflichtung damit dem Grunde nach vor dem Bilanzstichtag bestanden habe, sei es unerheblich, ob sie auch wirtschaftlich vor dem Bilanzstichtag verursacht worden sei.⁶⁰⁰

Dementsprechend wurde in den Anschlussentscheidungen zu Nachbetreuungspflichten von Versicherungsvertretern im Hinblick auf die Frage, ob eine Verbindlichkeitsrückstellung anzusetzen sei, allein noch darauf abgestellt, inwiefern der Steuerpflichtige zur Betreuung der Versicherungen rechtlich verpflichtet ist. Nur sofern der Bilanzierende seinem Vertragspartner „weder gesetzlich noch vertraglich“ weiterhin verpflichtet sei, komme der Rückstellungsausweis nicht in Betracht, un-

597 BFH Urt. v. 10.12.1992 – I R 34/91 = BFHE 170, 149 = BStBl. II 1994, 158 = DStR 1993, 680 (681).

598 BFH Urt. v. 5.6.2002 – I R 96/00 = BFHE 199, 309 = BStBl. II 2005, 738 = BeckRS 2002, 24000625.

599 BFH Urt. v. 5.6.2002 – I R 96/00 = BFHE 199, 309 = BStBl. II 2005, 738 = BeckRS 2002, 24000625.

600 BFH Urt. v. 5.6.2002 – I R 96/00 = BFHE 199, 309 = BStBl. II 2005, 738 = BeckRS 2002, 24000625.

abhängig davon, ob noch Leistungen ohne Rechtspflicht erbracht werden.⁶⁰¹ So hat der X. Senat des BFH einem auf Provisionsbasis tätigen Versicherungsvertreter die Rückstellungsbildung verweigert, der seine Provision nach den maßgeblichen Feststellungen des FG bereits unabhängig von der Nachbetreuung verdient hatte, dem aber weitere Provisionen in Aussicht standen.⁶⁰² Später hat derselbe Senat nur Leistungen eines Versicherungsvertreter für die Betreuung bereits abgeschlossener Verträge als rückstellbar erachtet. Werbeleistungen mit dem Ziel, Kunden (auch Bestandskunden) zu neuen Vertragsabschlüssen zu veranlassen (Einwerbung von Neugeschäften), seien nicht rückstellbar.⁶⁰³

bb. Der Rückstellungsansatz bei Mehrkomponentengeschäften

- 57 Im Grundsatz ist die skizzierte schleichende Abkehr vom Kriterium der „wirtschaftlichen Verursachung“ der bereits rechtlich entstandenen Verpflichtung im abgelaufenen Geschäftsjahr⁶⁰⁴ zu begrüßen. Denn es erscheint ausgeschlossen, unter Berufung auf das Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 1 HGB) von der Bilanzierung einer rechtlich bereits entstandenen Verbindlichkeit absehen zu wollen.⁶⁰⁵ Anders ist dies aber zu sehen, wenn es um die Rückstellungsbildung infolge einer Modifikation des Realisationsprinzips geht. Die Tatsache, dass der Anbieter des Mehrkomponentengeschäfts (der Hörgeräteakustiker oder Versicherungsvertreter) bereits die Vergütung für eine Leistung erhalten hat, die er noch erbringen muss, dass also ein Leistungsrückstand im weiteren Sinne vorliegt, ist insofern für sich genommen nicht ausreichend. Sie vermag es einzig, diesen Teil der Vergütung als Vorleistung zu qualifizieren. Eine solche ist aber nach den allgemeinen Grundsätzen als Rechnungsabgrenzungsposten zu behandeln. Für eine vorzeitige gewinnwirksame Vereinnahmung dieses Vergütungsteils, wie sie die Konzeption der Kostenabgrenzung zur Folge hat, fehlt es an jeder Rechtfertigung. Unter diesen Vorzeichen erscheint allein die Weigerung des XI. Senats in seinem Urteil vom 10.2.1992, eine Verbindlichkeitsrückstellung für die ausstehenden Nachbetreuungspflichten anzuerkennen, mit dem HGB vereinbar.

601 BFH Ur t. v. 9.12.2009 – X R 41/07 = BeckRS 2009, 25016016 Rn. 22 ff.; vgl. später auch BFH Ur t. v. 13.7.2017 – IV R 34/14 = BeckRS 2017, 125098 Rn. 19; BFH Ur t. v. 27.2.2014 – III R 14/11 = BFHE 246, 45 = BStBl. II 2014, 675 = DStR 2014, 1593 Rn. 11; BFHE 234, 239 = BStBl. II 2012, 856 = DStR 2011, 1990.

602 BFH Ur t. v. 9.12.2009 – X R 41/07, BeckRS 2009, 25016016 Rn. 22 ff.

603 BFH Ur t. v. 19.7.2011 – X R 26/10 = BFHE 234, 239 = BStBl. II 2012, 856 = DStR 2011, 1990 Rn. 45.

604 Vgl. in ähnlicher Tendenz zuletzt BFH Ur t. v. 9.11.2016 – I R 43/15 = BFHE 256, 270 = BStBl. II 2017, 379 = DStR 2017, 584 Rn. 29 f. (zu künftigen Wartungsaufwendungen an Flugzeugen); FG Münster Ur t. v. 25.7.2019 – 10 K 902/15 K = BeckRS 2019, 20955 Rn. 102 ff. (zu Nachbetreuungsleistungen aus einer Verpflichtung zur Wartung und Instandhaltung von Werkzeugen).

605 So i.Erg. aus der Literatur auch Adler/Düring/Schmaltz, § 249 Rn. 69; Merkt, in: Hopt, HGB, § 249 Rn. 9; Schulze-Osterloh, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 237; ders., in: FS Siegel, 2005, S. 185 (187 ff.); Hennrichs, in: BeckOGK HGB, Stand 15.9.2023, § 249 Rn. 53; Schön BB-Beil. 9/1994, S. 4 ff., 6 f.

3. Bloße Problemverlagerung zur Frage der „Unwesentlichkeit“

Schließlich spricht gegen die Konzeption der Kostenabgrenzung, dass sie zu einer reinen Problemverlagerung führt. Denn auch bei der Kostenabgrenzung kommt man nicht darum herum, zu bestimmen, wann eine ausstehende Leistungspflicht tatsächlich „unwesentlich“ ist. Der BFH hat dazu, bis hin zur Entscheidung des VIII. Senats zur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung für eine ausstehende Abrechnungspflicht nach VOB/B,⁶⁰⁶ bislang nicht Stellung genommen. Vielmehr wurde die Unwesentlichkeit der noch zu erfüllenden Verbindlichkeit schlichtweg apodiktisch festgestellt. Insbesondere vermag die in der BFH-Entscheidung vom 19.7.2011 getroffene Aussage, dass (selbstverständlich) auch unwesentliche Verbindlichkeiten rückstellungspflichtig seien,⁶⁰⁷ keine nähere Eingrenzung zu vermitteln. Denn bei der Frage nach einer „vorzeitigen“ Ertragsrealisation geht es – wie aufgezeigt – gerade darum, „unwesentliche“ von „wesentlichen“ ausstehenden Verpflichtungen, welche der Ertragsrealisation entgegenstehen, abzugrenzen. Demgegenüber spielt es erst in einem zweiten Schritt eine Rolle, inwiefern, weil die ausstehende Verpflichtung nur einen „geringen Aufwand“ erfordert, der Rückstellungsansatz unterbleiben darf. Ob eine ausstehende Leistung als „unwesentlich“ einzustufen ist, lässt sich nur indirekt aus den seitens des BFH an die Ertragsrealisation im Hinblick auf die Gegenleistung gestellten Anforderungen ablesen. Danach soll die Gewinnrealisierung dann erfolgen können, sofern dem Bilanzierenden die gesamte Gegenleistung – trotz der ausstehenden Leistungspflichten – bereits „so gut wie sicher“ ist.⁶⁰⁸

Sofern man der hier vertretenen Auffassung folgt (A. III.), wird also mittelbar wiederum an die Zivilrechtslage angeknüpft. In seiner Entscheidung vom 14.10.1999 hat der IV. Senat des BFH diesen Zusammenhang sogar ausdrücklich zum Ausdruck gebracht. Dort heißt es, dass die Wesentlichkeit der noch ausstehenden Verpflichtungen zu bejahen und damit das Recht zur erfolgswirksamen Abbildung der gesamten Gegenleistung zu verneinen sei, sofern der Vertragspartner hypothetisch, d.h., sofern er nicht vorgeleistet hätte, berechtigt gewesen wäre, gemäß § 320 BGB das auf die noch ausstehenden Verpflichtungen entfallende Entgelt zu verweigern.⁶⁰⁹ Schlussendlich ist also auch hier vorauszusetzen, dass die Preisgefahr im Hinblick auf die Gesamtgegenleistung bereits übergegangen ist.⁶¹⁰ Im Ergebnis stellen sich dann bei der Kostenabgrenzung dieselben Fragen, wie bei der Konzeption der

606 Vgl. BFH Urt. v. 25.2.1986 – VIII R 134/80 = BFHE 147, 8 = BStBl. II 1986, 788 = NJW-RR 1987, 533.

607 BFH Urt. v. 19.7.2011 – X R 26/10 = BFHE 234, 239 = BStBl. II 2012, 856 = DStR 2011, 1990 Rn. 31 ff.; anders aber noch BFHE 72, 126 = BStBl. III 1961, 48; BFH Urt. v. 25.2.1986 – VIII R 134/80 = NJW-RR 1987, 533 (534) unter Berufung auf *Leffson*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 164 ff.

608 So ausdrücklich BFH Urt. v. 29.11.2007 – IV R 62/05 = BFHE 220, 85 = BStBl. II 2007, 557 = BeckRS 2007, 24003233.

609 BFH Urt. v. 14.10.1999 – IV R 12/99 = BFHE 190, 349 = BStBl. II 2000, 25 = DStR 2000, 57 (59).

610 Vgl. *Krumm*, in: Heuermann/Brandis, EstG, § 5 Rn. 2626.

Umsatzaufgliederung. Der Unterschied besteht allein darin, dass bei der Kostenabgrenzung die Quasisicherheit im Hinblick auf die für das gesamte Mehrkomponentengeschäft entrichtete Gegenleistung zu bestimmen ist, wohingegen man bei der Umsatzaufgliederung die Quasisicherheit von auf einzelne Komponenten entfallenden Gegenleistungsanteilen ermitteln muss.

D. Stand der Aufgliederungsdogmatik

- 60 Die unter C. erlangten Erkenntnisse lassen sich damit dahingehend zusammenfassen, dass die Umsatzaufgliederung, wenn es darum geht, den Ertrag eines Mehrkomponentengeschäfts abzubilden, gegenüber der Kostenabgrenzung den Vorrang beansprucht, da letztere aus mehreren Gründen nicht mit dem HGB vereinbar ist. In „technischer“ Hinsicht setzt die Umsatzaufgliederung voraus, dass sich die einzelnen Leistungskomponenten überhaupt dem Grunde nach trennen lassen und daran anschließend die durch den Kunden erbrachte Gesamtgegenleistung – jedenfalls im Wege einer Schätzung – (sachlich und wertmäßig) auf die einzelnen Komponenten aufgeteilt werden kann. Anschließend ist den einzelnen Leistungskomponenten jeweils ein Anteil an der durch den Abnehmer zu erbringenden Gesamtgegenleistung des Geschäfts zuzuordnen und mit Erbringung der entsprechenden Komponente – bzw. dem Preisgefahrübergang – eine daran ausgerichtete Teilgewinnrealisierung vorzunehmen.⁶¹¹ Zu der Frage, wie die Gesamtgegenleistung aufzuteilen ist, kann die Rechtswissenschaft wenig beitragen. Die (nationale und internationale) Bilanzwissenschaft ist sich (zurecht) weitgehend einig, dass man sich insofern grundsätzlich an den Marktpreisen der Einzelkomponenten (relativen Einzelveräußerungspreisen) orientieren muss. Nur, sofern sich keine Marktpreise bestimmen lassen, ist die Verteilung ausnahmsweise zu schätzen.⁶¹² Anders sieht es hinsichtlich der Frage aus, in welchen Fällen tatsächlich eine aufgegliederte Ertragsrealisierung erfolgen kann und wann sie stattdessen erst am Schluss der Abwicklung des gesamten Mehrkomponentengeschäfts gebündelt stattfinden darf. Die Rechtswissenschaft könnte insofern durchaus zu einer präziseren Abgrenzung beitragen, liefert aber bislang keine echte Hilfestellung.

611 Tiedchen, in: BeckOGK HGB, Stand 1.9.2023, § 252 Rn. 100; Joisten, Mehrkomponentengeschäfte, S. 171; Weisser, Mehrkomponentenverträge, S. 31; Wirth, Die Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften, S. 72; Herzig/Joisten, in: FS Krawitz, 2010, S. 83 (90); dies. Ubg 2010, 472 (476); Schuster Ubg 2013, 312 (315).

612 Vgl. dazu Tiedchen, in: BeckOGK HGB, Stand 1.9.2023, § 252 Rn. 100; Herzig/Joisten, in: FS Krawitz, 2010, S. 83 (90); dies. Ubg 2010, 472 (478); Baumeister/Knobloch DB 2016, 186 (190); Schuster Ubg 2013, 312 (322); s. auch IFRS 15 Rn. 74: Der (vereinbarte) Transaktionspreis sei in der Regel im Verhältnis der relativen Einzelveräußerungspreise auf die einzelnen Bilanzierungseinheiten zu verteilen, wobei auch Rabatte, die das Unternehmen im Hinblick auf einzelne Einheiten gewährt, grundsätzlich proportional aufzuteilen seien (vgl. zu letzterem Aspekt Rn. 81 ff.).

I. Betonung der Vorzugswürdigkeit und Problemaufriss

Bevor auf diese Leerstelle eingegangen wird, ist herauszustellen, weshalb eine Aufgliederung der Ertragsrealisation bei einem Mehrkomponentengeschäft – theoretisch – vorzugswürdig erscheint. Der Grund dafür liegt darin, dass nur so ein periodengerechter Gewinnausweis gewährleistet ist, der Gewinn also nicht abrupt entweder am Anfang oder am Ende der Abwicklung des Gesamtgeschäfts ausgewiesen wird. So wird bei der konkurrierenden Konzeption der Kostenabgrenzung, da ein Ertragsausweis im Hinblick auf eine noch nicht erbrachte (Neben-)Leistung erfolgt, zwingend gegen das Realisationsprinzip verstoßen.⁶¹³ Insbesondere können Preis- und Kostensteigerungen im Hinblick auf die noch ausstehenden Leistungen oder die Abzinsung der für sie angesetzten Rückstellungen beim Kostenabgrenzungsmodell zur Folge haben, dass am Anfang der Leistungserbringung Scheingewinne ausgewiesen werden. Nach dem hiesigen Verständnis vom Realisationsprinzip kommen, sofern der Bilanzierende bei einem Absatzgeschäft im darauffolgenden Gewinnermittlungszeitraum noch eine Leistung zu erbringen hat, deshalb grundsätzlich nur Teilgewinnrealisierungen in Betracht, und auch diese nur bei Quasisicherheit des ihnen entsprechenden Teils der Gegenleistung. Grundsätzlich ist die Umsatzzugliederung allerdings zugleich „unvorsichtiger“⁶¹⁴ als die Hinauszögerung des Ertragsausweises bis zum Schluss der Geschäftsabwicklung (Konzeption der hinausgezögerten Gewinnrealisation).

Sofern man hinauszögert wird allerdings der Einblick in die Lage des Bilanzierenden, welche der Jahresabschluss vermittelt, erheblich verzerrt, was wiederum im Lichte der Informationsfunktion des Abschlusses problematisch erscheint.⁶¹⁵ Diesen Verzerrungen kann nur teilweise entgegengesteuert werden, indem – der These einer Abkoppelung von Bilanz und Anhang Rechnung tragend – am Ende der einzelnen Zwischenperioden im Anhang Angaben über die der jeweiligen Periode (geschätzt) zuzuordnenden Teilerträge und -gewinne, d.h. über die „tatsächliche Ertragslage“, gemacht werden.⁶¹⁶ Die Umsatzaufgliederung ist, da sie periodengerechter ist, mithin präziser, birgt jedoch ein gewisses Risiko von Fehlertragsausweisen. Ob die Umsatzaufgliederung nicht nur theoretisch vorzugswürdig, sondern auch nach dem HGB zulässig ist, hängt deshalb davon ab, welches Gewicht dem Gedanken der Realisation bzw. Periodisierung gegenüber dem Vorsichtsprinzip zukommt.

613 Vgl. Tiedchen, in: BeckOGK HGB, Stand 1.9.2023, § 252 Rn. 99; Joisten, Mehrkomponentengeschäfte, S. 364.

614 Herzig/Joisten, in: FS Krawitz, 2010, S. 83 (90).

615 Vgl. Herzig/Joisten, in: FS Krawitz, 2010, S. 83 (88); Baumeister/Knobloch DB 2016, 186 (190).

616 Vgl. insofern Herzig/Joisten, in: FS Krawitz, 2010, S. 83 (89); Wüstemann/Kierzek Zfbf 2007, 882 (902).

II. Abgrenzung von einfachen Fällen der Teilgewinnrealisation

- 63 Ob eine Umsatzaufgliederung bei Mehrkomponentengeschäften zulässig ist, kann dabei nicht anhand der für Teilgewinnrealisationen bei einfachen Einkomponentengeschäften in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Maßstäben ermittelt werden. Vielmehr gelten hier genau umgekehrte Verhältnisse, zu denen der BFH noch nicht abschließend Stellung genommen hat. Insbesondere ist die Frage, ob der Umsatz eines Mehrkomponentengeschäfts aufgliedert werden darf, wie nachfolgend näher erläutert wird, vom Konzept einer Umsatz- und Gewinnrealisation nach Auftragsfortschritt bei sog. langfristigen Auftragsfertigungen zu unterscheiden.

1. Die Diskussion um die Bilanzierung der langfristigen Auftragsfertigung

- 64 In der Rechnungslegung werden mit dem Begriff der langfristigen Auftragsfertigung Werkleistungen, die über (zumeist) mehrere Rechnungslegungsperioden hinweg erbracht werden, bezeichnet, wie sie etwa im Kraftwerksbau, bei der Entwicklung von Software oder Großinfrastrukturprojekten auftreten.⁶¹⁷ Bei Werkverträgen gilt grundsätzlich, dass die Gewinnrealisierung beim Unternehmer erst im Zeitpunkt der Abnahme (§ 640 BGB) stattfinden darf. Die Realisation wird damit an die vollständige Leistungserbringung durch den Unternehmer geknüpft (sog. „completed contract“-Methode). Daneben dürfen bei Teilabnahmen Teilgewinnrealisierungen stattfinden.⁶¹⁸ Auch unter Berücksichtigung von Teilabnahmen, kann bei auf langfristigen Auftragsfertigungen spezialisierten Unternehmen bei dieser strikt-vorsichtigen Bilanzierung das im Geschäftsjahr der Abnahme ausgewiesene Periodenergebnis „zu wesentlichen Teilen auf in Vorjahren erbrachten Leistungen“ beruhen.⁶¹⁹ Den allgemeinen Grundsätzen über den Zeitpunkt der Realisierung bei Umsatzgeschäften folgend, hätten die Unternehmen, so drückt es *Tiedchen* aus, zunächst jahrelang Verluste und in einem späteren Geschäftsjahr dann einen relativ hohen Gewinn auszuweisen, obwohl sie über die Jahre hinweg gleichermaßen profitabel gearbeitet hätten.⁶²⁰ Der Jahresabschluss gibt bei diesen Unternehmen also ein verzerrtes Ergebnis wieder, was unter anderem auf steuerlicher Ebene nachteilig sein kann, da eine Steuerbelastung, die aufgrund der aufgeschobenen Gewinnrealisierung eine erhebliche Unwucht aufweist, aufgrund der geltenden Steuerprogression für den

617 Vgl. zum Begriff etwa Begründung RegE BilMoG, BT-Drucks. 16/10067, S. 38; *Tiedchen*, in: BeckOGK HGB, Stand 1.9.2023, § 252 Rn. 90.

618 Vgl. speziell zu Teilabnahmen bei langfristiger Fertigung: *Backhaus*, in: FS Ludewig, 1996, S. 21 (25).

619 So die im Gesetzgebungsverfahren zum BilMoG vorgebrachten, jedoch schlussendlich nicht berücksichtigten Bedenken, vgl. Begr. RegE BT-Drucks. 16/10067, S. 38.

620 *Tiedchen*, in: BeckOGK HGB, Stand 1.9.2023, § 252 Rn. 90.

Bilanzierenden ungünstig ist (es kommt zu Progressionsschwankungen).⁶²¹ Bis hin zum BilMoG wurde deshalb dafür plädiert, dass bei langfristigen Auftragsfertigungen auch eine Ertragsrealisation unter Anknüpfung an (nur) kalkulatorisch abgrenzbare Teilleistungen („percentage of completion“-Methode) erlaubt sei.⁶²² Gestützt wurde dies einerseits darauf, dass die Praxis vorgeblich verbreitet so bilanzieren würde, angeführt wurden also empirische Überlegungen, andererseits berief man sich auf § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB, also den „true and fair view“-Grundsatz.

Überwiegend wurde eine solche Rechnungslegung jedoch im Lichte von Realisations- und Vorsichtsprinzip als unrechtmäßig angesehen.⁶²³ Die Ablehnung lässt sich dabei bis zu den Anfangszeiten der modernen Bilanzforschung zurückverfolgen. So äußerte schon *Schmalenbach* „schwerste Bedenken“ gegen den Ausweis „nichtverwirklichter“ Gewinne bei langfristiger Fertigung.⁶²⁴ Aufseiten der Rechtsprechung zeigte sich der Oberste Finanzgerichtshof der amerikanischen Zone zwar in einer Entscheidung vom 13.11.1950 noch offen gegenüber einer dem Auftragsfortschritt entsprechenden Realisation,⁶²⁵ dem ist der I. Senat des BFH aber bereits 1956 entgegengetreten.⁶²⁶ Mehr positive Resonanz erfuhr allein ein, unter anderem durch *Knobbe-Keuk* entwickeltes Alternativmodell, demzufolge die anteiligen Gewinne der langfristigen Auftragsfertigung handelsbilanziell in eine ausschüttungsgespernte Bilanzierungshilfe eingestellt werden könnten.⁶²⁷

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) hat sodann einen vorläufigen Schlusspunkt in der Debatte gesetzt, da einer Übernahme der percentage of completion-Methode für die deutsche Handelsbilanz in den Gesetzesmaterialien explizit eine Absage erteilt wurde.⁶²⁸ Auch bei langfristigen Auftragsfertigungen sollen demnach Teilgewinnrealisationen allein bei Teilabnahmen möglich sein. Einer daraus resultierenden Verzerrung der Ertragslage soll nach der Vorstellung des Gesetzge-

621 *Hennrichs*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9 Rn. 415.

622 Vgl. etwa *Selchert* DB 1990, 797 (801) unter Verweis auf die von vornherein klare Produktzuordnung und -verwertung bei langfristiger Auftragsfertigung; *Leuschner*, in: *FS* Budde, 1995, S. 377 (389 ff.); *Schmid/Walter* DB 1994, 2353 (2355 f.); *Stewing* BB 1990, 100 (105 f.).

623 Grundlegend: *Döllner* BB 1974, 1541 (1545 f.); *ders.* BB 1982, 777 (778); daran anschließend auch *Moxter*, in: *FS* Döllner, 447 (449); *ders.* ZVglRWiss 103 (2004), 268 (273); *AK Bilanzrecht* BB 2002, 2372 (2374); *Wüstemann/Wüstemann* Zfbf 79 (2009), 31 (39, 49); aus der Kommentarliteratur etwa *Krumm*, in: *Heuermann/Brandis*, EStG, § 5 Rn. 2657; *Tiedchen*, in: *BeckOGK HGB*, Stand 1.9.2023, § 252 Rn. 91; *Budde*, in: *FS* Beisse, 1997, S. 105 (118); *Groh*, in: *FS* Beisse, 1997, S. 207 (212); *Krawitz* DStR 1997, 886 (891 ff.); *Schulze-Osterloh*, in: *Baumbach/Hueck, GmbHG*, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 104.

624 *Schmalenbach*, *Dynamische Bilanz*, S. 63.

625 Oberster Finanzgerichtshof, Urt. v. 13.11.1950 – IV 62/49 = *StuW* 1950, 101 (103).

626 BFH Urt. v. 18.12.1956 – I 84/56 U = *BFHE* 64, 70 = *BStBl.* III 1957, 27 = *BeckRS* 1956, 21000593; BFH Urt. v. 5.5.1976 – I R 121/74 = *BFHE* 119, 59 = *BStBl.* II 1976, 541 = *BeckRS* 1976, 22003506; BFH Urt. v. 18.12.1956 – I 84/56 U = *BFHE* 64, 70 (71 f.) = *BStBl.* III 1957, 27 f. = *BeckRS* 1956, 21000593.

627 Vgl. insb. *Knobbe-Keuk*, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, § 6 I 4; *Clemm* DSjG 1980, S. 117 (121 ff.).

628 Begr. RegE BT-Drucks. 16/10067, S. 38; a.A. aber weiterhin *Böcking/Gros/Wirth*, in: *Wiedmann*, *Bilanzrecht*, § 252 HGB Rn. 31; *Coenenberg/Haller/Schultze*, *Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse*, S. 263 f. (im Zweifel Ausnahmefall i.S.v. § 252 Abs. 2 HGB).

bers gemäß § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB durch Angaben im Anhang Rechnung getragen werden.⁶²⁹ Auffällig ist, dass die Ablehnung der Bilanzierung entsprechend des Auftragsfortschritts im BilMoG-Regierungsentwurf maßgeblich auf das Argument gestützt wird, dass die Zivilrechtslage den Maßstab für die Bilanzierung bilde. So heißt es, dass für eine vom bisherigen Vorgehen abweichende Handhabung der Gewinnrealisierung angesichts der zivilrechtlichen Preisgefahrregelungen im Werkvertragsrecht und des darauf fußenden Realisationsprinzips „gegenwärtig kein Raum“ sei.⁶³⁰ Diese zivilrechtsakzessorisch fundierte Argumentation steht in scharfem Kontrast zur „wirtschaftlich“ begründeten Auffassung des BFH, der die vorzeitige Gewinnrealisierung abgelehnt hat, da damit hohe Risiken und unvermeidbare Schätzungsungenauigkeiten verbunden seien.⁶³¹

- 67 Diese „wirtschaftliche“ Sichtweise findet sich auch in der Literatur. So begründet *Tiedchen* ihre Ablehnung der percentage of completion-Methode damit, dass es bei der langfristigen Auftragsfertigung häufig um einmalige Projekte gehe, bei denen nicht absehbar sei, in welcher Höhe dem bilanzierenden Unternehmen bei der Abwicklung Kosten entstehen werden.⁶³² *Moxter* argumentiert vergleichbar damit, dass zweifelhaft sein könne, ob das betreffende Geschäft überhaupt einen Gewinn bringt, insbesondere, da es meist um sehr individuelle Leistungen gehe. Bei einer sukzessiven Ertragsrealisierung drohe die Gefahr, dass zunächst Scheingewinne ausgewiesen und ausgeschüttet werden, in späteren Jahren dagegen Verluste entstehen, weil die dann noch verfügbaren Ertragsanteile die Aufwendungen nicht mehr decken.⁶³³

2. Wesentlicher Unterschied

- 68 Angesichts des insofern eindeutigen BilMoG, käme eine „Erfassung von Erlösen aus periodenübergreifenden Aufträgen nach dem Leistungsfortschritt“⁶³⁴ auch im Hinblick auf Mehrkomponentengeschäfte wohl nicht in Betracht, unabhängig davon, ob man im Hintergrund „zivilrechtsakzessorische“ oder „wirtschaftliche“ Rechtfertigungen sieht. Bei näherer Betrachtung steht das aber auch gar nicht in Rede.

629 Begr. RegE BilMoG, BT-Drucks. 16/10067, S. 38; vgl. zur Abkoppelungsthese als Rechtfertigung für eine ablehnende Haltung gegenüber Teilgewinnrealisierungen bei langfristiger Auftragsfertigung auch *Schulze-Osterloh*, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 104; *Tiedchen*, in: BeckOGK HGB, Stand 1.9.2023, § 252 Rn. 91; *Krawitz* DStR 1997, 886 (889); *Baetge/Ziesemer/Schmidt*, in: Baetge/Kirsch/Thiele, BilKomm, § 252 HGB Rn. 206; *Kleindiek*, in: Staub, HGB, § 252 Rn. 36.

630 Begr. RegE BilMoG, BT-Drucks. 16/10067, S. 38.

631 Vgl. BFH Urt. v. 18.12.1956 – I 84/56 U = BFHE 64, 70 (71 f.) = BStBl. III 1957, 27 f. = BeckRS 1956, 21000593.

632 *Tiedchen*, in: BeckOGK HGB, Stand 1.9.2023, § 252 Rn. 91; vgl. auch bereits *Krawitz* DStR 1997, 886 (891 f.).

633 *Moxter* ZVglRWiss 103 (2004), 268 (273).

634 So aber insbesondere noch der 2002 durch das DRSC veröffentlichte Entwurf 17 eines Deutschen Rechnungslegungsstandards zu Erlösen (E-DRS 17), vgl. zur Kritik etwa *Joisten*, Mehrkomponentengeschäfte, S. 197 f.; *Lüdenbach/Hoffmann* DStR 2006, 153 f.

Denn bei Mehrkomponentengeschäften geht es, anders als bei langfristigen Auftragsfertigungen, nicht um Dauerleistungen, sondern um miteinander verknüpfte Komponenten. Bei Mehrkomponentengeschäften ist deshalb eine andere Fragestellung zentral, und zwar, wann eine Einzelrealisation ausgeschlossen ist. Für die Umsatzaufgliederung muss das Mehrkomponentengeschäft zwar, genau wie die Auftragsfertigung in einzelne Bestandteile zerlegt werden. Aus privatrechtlicher Perspektive sind die Verhältnisse hier jedoch umgekehrt: Muss für eine Teilgewinnrealisierung nach der percentage of completion-Methode gelten, dass sie im Lichte der Wertungen des dispositiven Zivilrechts grundsätzlich ausgeschlossen ist, so ist die Umsatzaufgliederung beim Mehrkomponentengeschäft bei zivilrechtsakzessorischer Betrachtung regelmäßig unproblematisch. Denn beim Mehrkomponentengeschäft ist im Hinblick auf jede der Einzelleistungskomponenten separat zu ermitteln, inwiefern ein darauf entfallender Gewinnanteil dem Bilanzierenden bereits sicher ist. Dementsprechend ist im Regelfall davon auszugehen, dass, sofern die Einzelkomponente geleistet wurde, die Forderung auf den ihr entsprechenden Teil der Gegenleistung anzusetzen ist. Die Ertragsrealisation ist nur dann hinauszuzögern, sofern der Erhalt der Gegenleistung im Hinblick auf die erbrachte Leistungskomponente ausnahmsweise aus zivilrechtsakzessorischer Sicht einmal nicht „quasi-sicher“ ist. Die Hinauszögerung ließe sich also allenfalls bei einer wirtschaftlichen Betrachtung zum Regelfall erklären, was allerdings offenkundig fern liegt.

III. Maßgebliche Faktoren der Umsatzaufgliederung

Dem aufgezeigten zentralen Unterschied zum Trotz, lassen sich aus der Diskussion der Ertragsrealisation bei langfristiger Auftragsfertigung die drei für die Zulässigkeit der Umsatzaufgliederung bei Mehrkomponentengeschäften maßgeblichen Faktoren ableiten: (1) die Privatrechtslage und ihr Stellenwert für die Bilanzierung, (2) die Gefahr eines fehlerhaften Gewinnausweises und einer daraus resultierenden Gläubigerbenachteiligung, welche eine vorsichtige Rechnungslegung gebieten, sowie (3) das Gebot, im Jahresabschluss einen „true and fair view“ zu vermitteln, also einen unverzerrten Einblick in die wirtschaftliche Lage des Unternehmens zu gewähren. Alle drei Faktoren werden in den nächsten Untersuchungsteilen aufzugreifen sein. 69

E. Zwischenergebnis

I. Umgang mit „Temporärverlusten“

Die erste, im vergangenen Untersuchungsteil herausgearbeitete Erkenntnis ist, dass sich die Erträge aus Mehrkomponentengeschäften auf Anbieterseite der Bilanztheo- 70

rie nach auf drei Wegen abbilden lassen. Bei der hinausgezögerten Gewinnrealisation wird der Gewinnausweis im Angesicht „vorzeitiger“ Vereinnahmungen der Gegenleistung hinausgezögert. Dementsprechend muss die erhaltene Gegenleistung zunächst bilanziell als „erhaltene Anzahlung“ bzw. mittels eines passiven Rechnungsabgrenzungsposten neutralisiert werden. Dasselbe gilt, wenn bei Wahl einer Umsatzaufgliederung zum Abschlussstichtag nur eine Teilgewinnrealisation geboten ist, aber bereits Teile der Gegenleistung vereinnahmt wurden, die noch ausstehenden Leistungen zuzuordnen sind. Insofern die vorgezogenen Einnahmen sich auf ein für sich genommen verlustträchtiges (Teil-)Geschäft beziehen, ist bei einer „Hinauszögerung“ der Gewinnrealisation handelsbilanziell eine Drohverlustrückstellung zu bilden. Genauso ist bei einer „Umsatzaufgliederung“ bereits zu Beginn des Schwebezustands zu verfahren. Steuerbilanziell greift insofern jeweils das Ansatzverbot aus § 5 Abs. 4a EStG, sodass die Verluste jeweils erst mit ihrer Realisierung zu berücksichtigen sind. Nach hier vertretener Auffassung verbietet es das HGB, gewinnträchtige Zweitkomponenten in den Saldierungsbereich von Drohverlustrückstellungen einzubeziehen, die im Hinblick auf eine für sich genommen verlustträchtige Erstkomponente anzusetzen sind. Anders als es eine Reihe von BFH-Entscheidungen nahelegt, ist im Rahmen der Saldierung vielmehr eine rein zivilrechtsakzessorische Betrachtungsweise geboten. In der Folge kann bei einer „Hinauszögerung der Gewinnrealisation“ ein zu Beginn der Abwicklung eines Mehrkomponentengeschäfts auftretender Temporärverlust nicht mit den zu erwartenden Gewinnen verrechnet werden. Im Ergebnis ist der Gewinnausweis bei der „hinausgezögerten Umsatzrealisation“ daher nicht weniger restriktiv als bei der „Umsatzaufgliederung“. Sofern die Gegenauffassung vertreten würde, könnte es, sofern die verlustträchtige Komponente am Bilanzstichtag noch zu leisten ist, aufgrund der gebotenen Übertragung der vom BFH zu Dauerschuldverhältnissen entwickelten Restwertmethode, zu dem kuriosen Ergebnis kommen, dass im Hinblick auf ein grundsätzlich gewinnträchtiges Geschäft nach Erbringung einer Leistungskomponente ein Verlust auszuweisen ist.

II. Umgang mit Vorleistungen des Sachleistungsschuldners

- 71 Nicht überzeugt hat weiterhin die Rechtsprechung des BFH zum Realisationsprinzip bei „vorzeitigen“ Ausgaben des Sachleistungsschuldners in Form von (Teil-)Komponentenleistungen. Auch hierzu kommt es insbesondere bei Mehrkomponentengeschäften, bei denen der Anbieter mit einem Temporärverlust kalkuliert. Richtigerweise stellen (verlustträchtige) Sachleistungen, die mit künftigen Einnahmen lediglich „wirtschaftlich“ verbunden sind, nach dem HGB keinen Anwendungsfall der Rechnungsabgrenzung dar. Vielmehr kommt nur eine Teilgewinnrealisierung unter Berücksichtigung des Aufwandsfortschritts im Hinblick auf das Gesamtgeschäft („Umsatzaufgliederung“) oder ein Sofortaufwand in Betracht, wobei hier letzteres für richtig gehalten wird.

III. Kostenabgrenzung

Leistungspflichten, die noch ausstehen, obschon der Gewinn aus dem Mehrkomponentengeschäft bereits realisiert wurde (Konzeption der Kostenabgrenzung), sind der BFH-Rechtsprechung zufolge bilanziell als Erfüllungsrückstand anzusehen und mittels einer Verbindlichkeitsrückstellung zu berücksichtigen. Demgegenüber muss ein im Hinblick auf die noch ausstehende (Neben-)Leistung drohender Verlust mittels einer Drohverlustrückstellung erfasst werden. Nach hier vertretener Auffassung ist dieses Konzept zur Abbildung von Mehrkomponentengeschäften nicht mit dem HGB vereinbar. Die frühe Vollgewinnrealisierung bei der Kostenabgrenzung auf der Grundlage einer Wesentlichkeitsbetrachtung der geschuldeten Leistungskomponenten, findet im HGB keinen Anknüpfungspunkt. Sie kann insbesondere nicht damit gerechtfertigt werden, dass Bilanzierungsvereinfachungen grundsätzlich zulässig sind. Hinzukommt, dass es an Kriterien fehlt, nach denen sich bestimmen ließe, wann eine ausstehende Leistungspflicht „unwesentlich“ ist. 72

IV. Umsatzaufgliederung

Der – jedenfalls aus theoretischer Sicht – überzeugende Umgang mit der Ertragsrealisation bei Mehrkomponentengeschäften wäre eine Umsatzaufgliederung. Die Bilanzrechtsdogmatik hat bislang allerdings noch keine überzeugenden Kriterien herausgearbeitet, wie Fälle, in denen aufgegliedert wird, von solchen, bei denen die Ertragsrealisation hinausgezögert werden muss, abzugrenzen sind. Es gilt aber, dass die Umsatzaufgliederung bei Mehrkomponentengeschäften aus privatrechtlicher Sicht den Regelfall darstellen muss. Unklar ist nur, unter welchen Voraussetzungen von diesem Regelfall abgewichen werden muss. 73

F. Schlussfolgerungen zur Lösung von Hard Cases

Vor dem Hintergrund der für Mehrkomponentengeschäfte diskutierten Abbildungslösungen und den insofern geltenden rechtlichen Schranken, lassen sich von rechtswissenschaftlicher Seite drei Dogmatisierungsperspektiven formulieren. Ziel ist es jeweils, die künftige Lösung bilanzieller Hard Cases anzuleiten. 74

I. Überwindung der Fokussierung auf Teilerkenntnisse

Die Auseinandersetzung mit den Mehrkomponentengeschäften hat zunächst gezeigt, dass eine Bilanzrechtsdogmatik, die sich einseitig auf die Rezeption der BFH-Rechtsprechung (bzw. ständiger Gerichtsgebräuche) konzentriert, teillösungsfixiert bleibt. 75

ben muss. Denn die finanzgerichtliche Rechtsprechung äußert sich (selbstverständlich) immer nur zu dem aus ihrer Sicht entscheidungsrelevanten Sachverhalt. Augenscheinlich wurde dieses Problem insbesondere bei der Kostenabgrenzung. Im Hinblick auf sie wurde bislang vor allem an finanzgerichtliche Rechtsprechung angeknüpft, die sich auf den Ausweis des Erfüllungsrückstands bezieht, wohingegen eigentlich die Frage nach einer Einschränkung des Realisationsprinzips im Wege einer Wesentlichkeitsbetrachtung im Mittelpunkt stehen sollte. Hieraus leitet sich die Frage ab, wie die Dogmatik auch abseits der Rechtsprechung entwickelte Abbildungskonzeptionen für schwierige bilanzielle Abbildungsfragen in Bezug nehmen kann und was dabei zu berücksichtigen ist. Zu denken ist dabei namentlich an solche, die durch private Rechnungslegungsorganisationen entwickelt wurden.

II. Realisation und Vorsichtsprinzip

- 76 Die bisherige Untersuchung hat weiterhin gezeigt, dass Lösungsvorschläge für die Hard Cases der Bilanzierung bislang teilweise gar nicht abschließend nach dem Schema Recht/Unrecht bewertet werden können. Der Grund dafür ist darin zu sehen, dass es im bilanzrechtsdogmatischen Diskurs ganz grundlegend an einer Möglichkeit fehlt, Realisationsprinzip und Vorsichtsprinzip argumentativ zu gewichten. Das Verhältnis der beiden Prinzipien ist nur im Ausgangspunkt durch den Gesetzeswortlaut, welcher die Realisation der Vorsicht unterordnet, klar geregelt, wobei noch die der Bilanzierung durch das Gesellschaftsrecht gemachte Vorgabe der Orientierung am Gläubigerschutz hinzutritt. Die Auseinandersetzung mit den Mehrkomponentengeschäften hat aufgezeigt, dass die vorhandenen Weichenstellungen nicht präzise genug sind, sofern es um die Aufgabe geht, einen schwierigen bilanziellen Fall zu lösen. Zu verweisen ist indiziell auf den Umgang mit Vorleistungen des Sachleistungsschuldners (§ 10 B. II.), die Modifikation der Realisation durch eine Wesentlichkeitsbetrachtung bei der Kostenabgrenzung (§ 10 C. III.) sowie die ungelöste Frage, unter welchen Umständen keine Umsatzaufgliederung erfolgen darf (§ 10 D.). Wenn man sich vor Augen führt, dass die Bilanzierenden ein starkes Interesse daran haben, den Realisationszeitpunkt nach eigenem Gutdünken vor- oder zurückzuverlegen, ist der erreichte dogmatische Stand unbefriedigend. Es verbleibt unter dem Deckmantel einer wirtschaftlichen Betrachtung zu viel Raum für eine schlussendlich willkürliche, rein einzelfallbezogene Argumentation. Ein möglicher Ausweg daraus könnte eine stärker zivilrechtsakzessorisch argumentierende Bilanzrechtsdogmatik sein. Alternativ kann versucht werden, das Verhältnis der beiden Prinzipien „bilanzrechtsintern“ näher zu bestimmen.

§ 11 Ausblick: Ein Dogmatisierungsprozess

Auf Grundlage der unter § 10 F. formulierten Forschungsperspektiven lassen sich 1
drei Wege ausmachen, die beschritten werden können, um die Erfassung von
Hard Cases im Bereich der Ertragsrealisation allgemein und die Abbildung von
Mehrkomponentengeschäften im Speziellen künftig präziser rechtswissenschaftlich
beurteilen (und kritisieren) zu können. Der erste besteht in der Herausbildung
von (weiteren) Grundsätzen einer zivilrechtsakzessorischen Ertragsrealisation, der
zweite in einer Anleitung zur dogmatischen Fundierung der „wirtschaftlichen“ Be-
trachtungsweise unter Effektivierung von Vorsichts- und Realisationsprinzip und
der dritte – ergänzende – in einer Orientierung an der privaten Ordnung der
Rechnungslegung. Dieser Ansatz wird in den Folgeteilen 5 bis 7 der Arbeit, als ihrem
Herzstück, näher untersucht.

