Andreas Grau

**Gewinnrealisierung nach International Accounting
Standards**

GABLER EDITION WISSENSCHAFT

Andreas Grau

Gewinnrealisierung nach International Accounting Standards

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Roland Euler

Deutscher Universitäts-Verlag

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme
Ein Titeldatensatz für diese Publikation ist bei
Der Deutschen Bibliothek erhältlich

Dissertation Universität Mainz, 2002

1. Auflage September 2002

Alle Rechte vorbehalten

© Deutscher Universitäts-Verlag GmbH, Wiesbaden, 2002

Lektorat: Brigitte Siegel / Nicole Schweitzer

Der Deutsche Universitäts-Verlag ist ein Unternehmen der
Fachverlagsgruppe BertelsmannSpringer.
www.duv.de

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: Regine Zimmer, Dipl.-Designerin, Frankfurt/Main

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

ISBN-13: 978-3-8244-7705-0

e-ISBN-13: 978-3-322-81435-7

DOI: 10.1007/978-3-322-81435-7

Geleitwort

Ein Kernproblem der externen Rechnungslegung ist der Zeitpunkt des Ausweises von Erträgen. Auf der Grundlage der International Accounting Standards (IAS) analysiert der Verfasser den Konflikt, der zwischen dem Ziel des Jahresabschlusses – Vermögensmehrungen möglichst vollständig darzustellen – und der Nebenbedingung der Nachprüfbarkeit – also nur hinreichend gesicherte Vermögensmehrungen zu zeigen – besteht.

Der Verfasser weist überzeugend nach, daß – im Gegensatz zur objektivierungs- und vorsichtsgeprägten Umsatzgewinnkonzeption des Handelsgesetzbuches – die IAS einen wesentlich größeren Ermessensspielraum einräumen. Zwar erfolgt die „income recognition“ auch auf einer „accruals basis“, doch sind die Ansatzkriterien „probability of future economic benefit“ und „reliability of measurement“ so unscharf, daß eine rechtssichere Beurteilung des Gewinnausweises kaum möglich ist.

Anhand ausgewählter Sachverhalte (Kaufverträgen mit Rücktritts- oder Rückgaberecht, Bill and hold sales, Lay away sales, Dividenden, langfristigen Auftragsfertigungen, Fremdwährungsgeschäften und Finanzinstrumenten) untersucht der Verfasser den genauen Zeitpunkt der Ertragsrealisation. Hierbei wird deutlich, daß den IAS operationalisierbare Realisationskriterien fehlen, so daß es dem Bilanzierenden im Einzelfall überlassen bleibt, ob er die Realisationskriterien als erfüllt ansehen will oder nicht.

Darüber hinaus belegt er überzeugend, daß den IAS ein einheitliches Konzept hinsichtlich der zugrundeliegenden Prinzipien der Ertragsrealisation fehlt. So werden im Regelfall – von rechtlichen Kategorien losgelöst – wirtschaftliche Leistungskriterien formuliert. In einigen Fällen (z.B. Dividendenerträgen) wird allerdings das Objektivierungserfordernis überbetont, indem lediglich formalrechtliche Kriterien ohne Rücksicht auf den wirtschaftlichen Gehalt vorgeschrieben werden. Dem Verfasser gelingt es damit, viele Illusionen hinsichtlich der Leistungsfähigkeit der internationalen Rechnungslegung zu zerstören.

Vorwort

Der Zeitpunkt des Ertragsausweises stellt ein zentrales Bilanzproblem innerhalb der International Accounting Standards (IAS) dar. Die vorliegende Arbeit beabsichtigt auf Basis eines systematischen Vergleichs, die konzeptionellen Unterschiede zwischen den Ertragsrealisierungsgrundsätzen der IAS-Rechnungslegung und den handelsrechtlichen GoB herauszuarbeiten und die IAS-Realisationskriterien im Hinblick auf deren konkreten Beitrag zur Erreichung ihrer postulierten Zielsetzung zu untersuchen.

Mein ausdrücklicher Dank gilt an dieser Stelle meinem sehr geschätzten Doktorvater Herrn Professor Dr. Roland Euler für die Möglichkeit zur Promotion am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebliche Steuerlehre, die Betreuung der Arbeit sowie seine jederzeitige Gesprächsbereitschaft. Herrn Prof. em. Dr. Joachim Knoth danke ich für die Übernahme des Zweitgutachtens.

Von ganzem Herzen danke ich meiner Frau für ihr Verständnis und ihre Unterstützung zur Verwirklichung meines Promotionsvorhabens.

Besonderen Dank schulde ich schließlich meinen Eltern. Ohne deren Fürsorge und Förderung meines gesamten bisherigen Lebensweges wäre die vorliegende Arbeit nicht denkbar. Ihnen sei diese Arbeit gewidmet.

Der Fachbereich Rechts- und Wirtschaftswissenschaften der Johannes Gutenberg-Universität Mainz hat die vorliegende Arbeit, in leicht veränderter Form, unter dem Titel „Gewinnrealisierung nach International Accounting Standards – Zur Konzeption und Zieladäquanz der Gewinnrealisierungsgrundsätze des IASC“ im Jahre 2002 als Dissertation angenommen.

Andreas Grau

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Abkürzungsverzeichnis	XV

Problemstellung	1
-----------------------	---

Erstes Kapitel

Bestimmungsgrundlagen der Rechnungslegung nach deutschem Handelsrecht und International Accounting Standards	7
---	---

A. Zur Bedeutung der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	7
I. Rechtsnormcharakter und Ermittlungsmethode der Grundsätze ord- nungsmäßiger Buchführung	7
II. Das Verständnis von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchfüh- rung als einem offenen System	12
1. Der Systemgedanke	12
2. Die Struktur des inneren Systems	14
III. Die ausschüttungsorientierte Primäraufgabe des handelsrechtlichen Jahresabschlusses	17
B. Vergleich mit den International Accounting Standards	21
I. Konzeptionelle Leitlinien	21
1. Elemente der IAS-Rechnungslegung	21
2. Zur Adressatenkonkretisierung im framework	22

3. Die Ziele und Funktionen des Jahresabschlusses nach IAS.....	24
a) Verdrängung des Prinzips der Gewinnanspruchsermittlung durch das Postulat der entscheidungsnützlichen Information über die finanzielle Lage und deren Veränderung sowie über die wirtschaftliche Leistung	24
aa) Informationsvermittlung zur Entscheidungsfindung.....	24
bb) Rechenschaft	26
b) Unterschiedliches Verständnis des Gewinnbegriffs	27
II. Ordnungsvorgaben	30
1. Normensetzungsprozeß und Rechtsnatur	30
2. Das framework als deskriptive Basis der Zielvorstellungen des Jahresabschlusses nach International Accounting Standards	36
a) Das framework.....	36
b) Stufenkonzeption	37
c) Frage nach dem inneren System	38

Zweites Kapitel

Gewinnrealisation vor dem Hintergrund divergierender

Bestimmungsgrundlagen	43
A. Ausgangslage.....	43
I. Zur handelsrechtlichen Konzeption umsatzgebundener Gewinner- mittlung	43
1. Das Realisationsprinzip als grundlegendes Prinzip handelsrechtli- cher Rechnungslegung	43
a) Periodengerechte Gewinnermittlung nach Maßgabe des Realisationsprinzips	43
b) Anschaffungswertprinzip	45
2. Bestimmung des objektivierten Umsatzgewinns.....	48

II. Vergleich mit den International Accounting Standards	52
1. Maßgeblicher Vorrang der Periodenabgrenzung.....	52
a) Konzeptionelle Grundlagen der accrual basis als Gewinn- ermittlungsnorm.....	52
b) Die Bestimmung positiver Erfolgsbeiträge (income recogni- tion)	57
aa) Die definitorischen Grundsätze des Begriffs „Ertrag“ (income)	57
bb) Die allgemeinen Ansatzkriterien (recognition criteria).....	59
(1) Der Wahrscheinlichkeitsgrundsatz im Rahmen der income recognition	59
(2) Der Verlässlichkeitsgrundsatz im Rahmen der income recognition	62
2. Zur Bedeutung einer objektivierten Informationsvermittlung	64
a) Die Principal-Agent-Beziehung als Erklärungsansatz für die Objektivierungsnotwendigkeit im Rahmen der decision usefulness-Konzeption	64
b) Grundsätze der objektivierten Gewinnkonkretisierung nach IAS.....	69
B. Konkretisierung des Erfolgsausweises	73
I. Die Konsequenzen des Ertragsrealisationsprinzips für den handels- rechtlichen Gewinnausweis	73
1. Konkretisierung des Realisationszeitpunktes	73
a) Das Prinzip des quasisicheren Anspruchs.....	73
b) Bedeutung und Bedeutungsgrenzen des Zivilrechts im Rahmen der Gewinnrealisation	77
aa) Die regelmäßige Konkretisierung des Zeitpunktes des Ge- winnausweises durch den Übergang der Preisgefahr	77

bb) Der Rückgriff auf die typisierende Beurteilung des quasischen Gewinns durch den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums.....	79
2. Anschaffungskosten umsatzinduzierter Forderungen.....	82
II. Vergleich mit den International Accounting Standards	84
1. Analyse der konzeptionellen Voraussetzungen zur Bestimmung des Zeitpunktes der income recognition.....	84
2. Konkretisierung der Realisierungszeitpunkte.....	88
a) Realisation im engeren Sinne	88
aa) Die Konkretisierung des Wahrscheinlichkeitsgrundsatzes (probability of future economic benefits)	88
(1) Übertragung der maßgeblichen mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen	88
(2) Wegfall des fortdauernden Verfügungsrechts und der wirksamen Kontrolle	92
(3) Wahrscheinlichkeit des Zuflusses wirtschaftlichen Nutzens	97
(4) Ausgewählte Einzelfälle	98
(a) Kaufvertrag mit Rücktritts- oder Rückgaberecht	98
(b) Bill and hold sales.....	106
(c) Lay away sales.....	111
(d) Dividenden.....	119
bb) Die Konkretisierung des Verlässlichkeitsgrundsatzes (reliability of measurement).....	129
(1) Das Erfordernis der zuverlässigen Ertrags- und Aufwandsbemessung.....	129
(2) Zur Ertragsbemessung unter Berücksichtigung des Zinsaspektes.....	130
(3) Gewinnrealisierung bei Tauschgeschäften	135

b) Der Erfolgsausweis bei langfristiger Auftragsfertigung	140
aa) Voraussetzungen der percentage of completion-Methode	140
bb) Kritische Analyse	143
(1) Bewertungseinheit	143
(2) Auftragserlöse	145
(3) Auftragskosten	150
(4) Fertigstellungsgrad	155
(5) Schätzungsänderungen	158
(6) Antizipation erwarteter Verluste	159
cc) Würdigung vor dem Hintergrund einer zweckgerichteten Gewinnrealisierungskonzeption	161
c) Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften	171
d) Bewertung und Realisation bei ausgewählten Finanzinstrumenten	182
 Zusammenfassende Thesen	 197
 Literaturverzeichnis	 203
Rechtsprechungsverzeichnis	233
Verzeichnis der Gesetze und Gesetzesmaterialien	235

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Abt.	Abteilung
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
ARB	Accounting Research Bulletin
ASR	Accounting Series Releases
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
bearb.	bearbeitet
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGHZ	Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitschrift (Zeitschrift)

XVI

EFG	Sammlung der Entscheidungen der Finanzgerichte
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGH-Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs

FASB	Financial Accounting Standards Board
ff.	und die folgenden (Paragraphen, Seiten)
FG	Finanzgericht
FN-IDW	Fachnachrichten des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)

GEFIU	Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung e. V.
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GrS	Großer Senat

HGB	Handelsgesetzbuch
hrsg.	herausgegeben
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz

i. V. m.	in Verbindung mit
IAS	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
insb.	insbesondere

JbDStJG	Jahrbuch der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
Jg.	Jahrgang
krp	Kostenrechnungspraxis (Zeitschrift)
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NB	Neue Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
No.	Number
Nr.	Nummer
OFD	Oberfinanzdirektion
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn.	Randnummer(n)
RStBl	Reichssteuerblatt
S.	Seite
SAB	Staff Accounting Bulletin
SEC	Securities and Exchange Commission
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
SIC	Standing Interpretations Committee
SOP	Statement of Position
Sp.	Spalte
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StbKongR	Steuerberater-Kongreß-Report
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)

XVIII

StVj.	Steuerliche Vierteljahresschrift
Tz.	Textziffer
u.	und
u.a.	und andere, unter anderem
USA	United States of America
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
Verf.	Verfasser
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z.B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht