

Ass. Mag. Patrick WENINGER, Wirtschaftsuniversität Wien

Der bedingte Kauf und konfliktäre Bilanzgrundsätze

Beim aufschiebend und auflösend bedingten Kauf hängt der Abschluss des Kaufvertrages per definitionem vom Eintritt einer Bedingung nach Vertragsabschluss ab. Auf Grund der durch § 24 Abs 1 lit d BAO gebotenen wirtschaftlichen Zurechnung kann das Wirtschaftsgut für Zwecke des Ertragsteuerrechts dennoch bereits bei Übergabe dem Käufer zurechenbar sein. Der §-5-Abs-1-EStG-Gewinnermittler – auf dessen Behandlung dieser Beitrag abstellt – hat aber im Wege der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Regeln für die steuerliche Gewinnermittlung zusätzlich das aus dem Grundsatz der Vorsicht (§ 201 Abs 2 Z 4 HGB) abgeleitete imparitätische Realisationsprinzip zu beachten. Dies kann bei entsprechender Fallgestaltung dazu führen, dass die Änderung der wirtschaftlichen Zurechnung und die Realisierung eines Veräußerungsgewinns in zeitlicher Hinsicht auseinander fallen. Wählt man für die bilanzielle Behandlung dieser Problematik zudem die Technik der Rückstellungsbildung, so ist darüber hinaus eine Verletzung des Grundsatzes der Einzelbewertung (§ 201 Abs 2 Z 3 HGB) denkbar. Diese Problematik wird im Folgenden analysiert und es sollen auch mögliche Lösungen aufgezeigt werden.

I. Der aufschiebend und auflösend bedingte Kauf

Der aufschiebend bedingte Kauf entfaltet seine Rechtswirkung mit Bedingungseintritt. Sollen die Rechtswirkungen hingegen sofort eintreten, beim Bedingungseintritt allerdings wieder erlöschen, liegt ein auflösend bedingter Kauf vor.¹⁾

Unter einem aufschiebend bedingten Kauf ist etwa der Kauf unter Eigentumsvorbehalt und der Kauf auf Probe zu verstehen. Bei Vereinbarung eines Eigentumsvorbehalts wird dem Käufer bei der Übergabe noch kein zivilrechtliches Eigentum verschafft, dieser erwirbt bis zur vollständigen Kaufpreiszahlung vielmehr aufschiebend bedingtes zivilrechtliches Eigentum. Beim Kauf auf Probe wird hingegen der Kaufvertrag unter der Bedingung der Genehmigung der Ware durch den Käufer geschlossen.

Als auflösend bedingtes Geschäft ist der Kauf mit Rückgaberecht, etwa mit Rücktritts- oder Rückverkaufsrecht, Rücktauschrecht, der Kauf zur Ansicht oder der Kauf mit Widerrufsrecht und dergleichen zu qualifizieren. Diese Phänomene laufen alle auf eine auflösende Bedingung hinaus. Beim Rücktrittsrecht etwa hat der Erwerber das Recht, innerhalb einer gewissen Frist vom Vertrag zurückzutreten. Beim Rückverkaufsrecht wird hingegen dem Käufer das Recht eingeräumt, vom Verkäufer den Rückkauf der Sache zu einem bestimmten Preis zu verlangen.²⁾

Die im Rahmen dieser Arbeit behandelten Rechtsgeschäfte sind nicht per se entweder aufschiebend oder auflösend bedingt. Die Beurteilung hängt vielmehr vom konkreten Sachverhalt ab. So treffen etwa beim Kauf unter Eigentumsvorbehalt häufig eine aufschiebende und eine auflösende Bedingung aufeinander.³⁾ In dieser Arbeit wird aber von solchen Mischfällen abgesehen und jeweils auf „reine“ aufschiebende oder auflösende Bedingungen eingegangen.

II. Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Steuerrecht

Wirtschaftsgüter sind für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung in der Regel dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Wenn einem anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer Rechte eingeräumt werden, die es ihm erlauben, über ein ihm zivilrechtlich nicht gehörendes Wirtschaftsgut tatsächlich wie ein Eigentümer zu verfügen, und der zivilrechtliche Eigentümer von dieser Verfügungsmacht auf Dauer wirksam ausgeschlossen werden kann, stellt sich die Frage des wirtschaftlichen Eigentums, das dem Ertragsteuerrecht immanent ist.⁴⁾ Ein vom Zivilrecht abweichendes wirtschaftliches Eigentum wird dann angenommen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse des Eigentums, also Gebrauch, Verbrauch, Belastung und Veräußerung, ausüben und auch den zivilrechtlichen Eigentümer auf die Zeit der möglichen Nutzung ausschließen kann.⁵⁾ Was ist aber unter dem Begriff „auf Dauer“ zu verstehen? *Stoll* stellt dabei auf die Nutzungsdauer ab.⁶⁾ Entscheidend ist die

¹⁾ Dazu *Koziol/Welser*, Grundriß des bürgerlichen Rechts I¹⁰ (1995) 157.

²⁾ Zu den einzelnen Definitionen im Detail *Koziol/Welser*, Grundriß I¹⁰ 324 ff; zum Kauf auf Probe und zum Kauf mit Rücktritts- und Rückgaberecht vor dem Hintergrund der Gewinnrealisierung *Mayr*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht und Handelsrecht (2001) 48 ff; zu den einzelnen Ausgestaltungen des Rückgaberechts *Piltz*, Die Gewinnrealisierung bei Kaufverträgen mit Rückgaberecht des Käufers, BB 1985, 1368 (1368).

³⁾ Vgl *Rummel* in *Rummel* (Hrsg), ABGB Kommentar I³ (2000) § 897 Rz 2.

⁴⁾ Vgl etwa *Stoll*, BAO Kommentar I (1994) 285 f; *Ritz*, BAO Kommentar² (1999) § 24 Rz 3; *Doralt*, Kommentar zum EStG 1988⁴ (1.7.1999) § 2 Rz 110 ff.

⁵⁾ Vgl *Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I⁸ (2003) Rz 188.

⁶⁾ Vgl *Stoll*, BAO I 286; so auch für Zwecke der Handelsbilanz *Bertl/Fraberger*, Wirtschaftliches Eigentum/wirtschaftliche Verfü-

faktische Ausübung der Herrschaft über ein Wirtschaftsgut, nicht hingegen der bloße Herrschaftswille.⁷⁾

Die hL setzt die Zurechnungskriterien des Handelsrechts, also die wirtschaftliche Verfügungsmacht, und die des Steuerrechts, nämlich das wirtschaftliche Eigentum, gleich. Daher ist ein Auseinanderfallen von handels- und steuerrechtlicher Zurechnung von Vermögensgegenständen bzw Wirtschaftsgütern nicht möglich.⁸⁾ Tatsächlich ist für Zwecke der Handelsbilanz die wirtschaftliche Zugehörigkeit von Vermögensgegenständen zum Vermögen des Kaufmanns ausschlaggebend. Entscheidend ist dabei die Verfügungsbefugnis.⁹⁾

III. Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern beim aufschiebend und auflösend bedingten Kauf

1. Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern beim aufschiebend bedingten Kauf

Bei der Beurteilung der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums bei aufschiebender Bedingung im Kaufvertrag ist des Weiteren zu beachten, dass dem Käufer das Wirtschaftsgut nur dann zuzurechnen ist, wenn er auf Grund des Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat. Diese darf ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden können. Auch die wesentlichen Rechte sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung müssen auf ihn übergegangen sein.¹⁰⁾

Beim Kauf unter Eigentumsvorbehalt stellt die vollkommene Tilgung der Kaufpreisschuld die aufschiebende Bedingung für den zivilrechtlichen Eigentumserwerb durch den Käufer dar. Nachdem der Eigentumsvorbehalt vornehmlich der Sicherung der Kaufpreisforderung dient, stellt das Einkommensteuerrecht in Bezug auf die Zurechnung des der Sicherung dienenden Gegenstandes das Vorbehaltseigentum unter wirtschaftlichen Kriterien dem Sicherungseigentum gleich. Somit ist § 24 Abs 1 lit a BAO anzuwenden, wonach Wirtschaftsgüter, die zu Sicherungszwecken übereignet werden, dem Sicherungsgeber zuzurechnen sind. Zum selben Ergebnis würde man aber auch kommen, wendete man gleich § 24 Abs 1 lit d BAO an, der eine Zurechnung zu jenem Steuerpflichtigen anordnet, der über die Wirtschaftsgüter die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt. Im Ergebnis übereinstimmend wird das Wirtschaftsgut beim Kauf unter Eigentumsvorbehalt bereits vor Entrichtung des vollen Kaufpreises dem Käufer zugerechnet.¹¹⁾ Durch den Besitz – wenn auch unter Eigentumsvorbehalt – in Verbindung mit der vertraglichen Berechtigung zur Benutzung oder Weiterveräußerung der Sache ist der Erwerber im Stande, sie ungestört zu nutzen und über sie auch unter Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers zu verfügen.¹²⁾ Auch beim Kauf auf Probe wird das Wirtschaftsgut regelmäßig dem Erwerber zuzurechnen sein, weil dieser sowohl die positiven Befugnisse des Eigentums ausüben als auch den Veräußerer auf die Zeit der möglichen Nutzung von der Einwirkung ausschließen kann.¹³⁾

2. Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern beim auflösend bedingten Kauf

Auch beim Kauf unter Rücktrittsvorbehalt geht das wirtschaftliche Eigentum in der Regel auf den Erwerber über. Wirtschaftliches Eigentum des Käufers wird allerdings dann zu Recht verneint, wenn die Rückübertragung nicht nur vom Eintritt eines künftigen Ereignisses, sondern zusätzlich noch von der Ausübung eines dann bestehenden Gestaltungsrechts abhängt.¹⁴⁾

Diese Vorgehensweise für den Kauf unter Rücktrittsvorbehalt kann auch auf den Kauf mit Rückgaberecht angewendet werden, weil dieser wirtschaftlich gesehen – und das ist für das Ertragsteuerrecht bedeutsam – regelmäßig zum selben Ergebnis führt wie der Kauf unter Rücktrittsvorbehalt.

3. Zwischenergebnis

Während das Ertragsteuerrecht eine eindeutige Regel zum Wechsel der Zurechnung von Wirtschaftsgütern beim Ausstehen einer Bedingung vermissen lässt, trifft dies für andere Gebiete des Steuerrechts nicht zu. So werden etwa gem § 4 BewG 1955 Wirtschaftsgüter, deren Erwerb vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, erst dann berücksichtigt, wenn diese eingetreten ist. § 8 Abs 2 GrEStG 1987 wiederum normiert, dass die Steuerschuld erst mit Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung entsteht, wenn die Wirksamkeit des Erwerbsvorgangs vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängt.¹⁵⁾

gungsmacht, RWZ 1996, 82 (83); wohl auch *Torggler*, „Wirtschaftliches Eigentum“ im Steuerrecht II, ÖStZ 1972, 70: Ausschlaggebend ist, ob die gewöhnlich mit dem Eigentum verbundene wirtschaftliche Leistungskraft im jeweiligen Veranlagungszeitraum vorliegt.

⁷⁾ Vgl *Stoll*, BAO I 285.

⁸⁾ Vgl *Bertl/Fraberger*, RWZ 1996, 83 mwN.

⁹⁾ Vgl *Torggler/Torggler* in *Straube* (Hrsg), HGB Kommentar II² (2000) § 189 Rz 9; so auch VwGH 7.5.1969, 1814/68 und 11.9.1969, 88/68; zur Irrelevanz des Herrschaftswillens VwGH 18.12.1997, 96/15/0151 zu einem vom Zivilrecht abweichenden wirtschaftlichen Eigentum; VwGH 30.5.2001, 99/13/025 über die eigentümergeleiche Verfügungsmöglichkeit.

¹⁰⁾ Vgl *Fischer* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Hrsg), Kommentar zu Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Lfg 173 (Juni 2002), § 39 AO Rz 56; so auch BFH 10.3.1988, BStBl II 1988, 832.

¹¹⁾ Vgl *Stoll*, BAO I 301; ebenso *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO Kommentar, 4. GfG, § 24 Rz 2; sowie *Kruse*, in *Tipke/Kruse* (Hrsg), Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar, Lfg 102 (Oktober 2003), § 39 Rz 72; diese Auffassung wird von der Judikatur gestützt: VwGH 6.3.1974, 677/72; zur Behandlung des Sicherungseigentums im Speziellen *Stoll*, BAO I 299 f.

¹²⁾ Vgl *Fischer* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Hrsg), AO, Lfg 173 (Juni 2002), § 39 AO Rz 54c.

¹³⁾ Vgl *Doralt/Ruppe*, Grundriss I⁸ Rz 188.

¹⁴⁾ Vgl *Fischer* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Hrsg), AO, Lfg 173 (Juni 2002), § 39 AO Rz 56 f.

¹⁵⁾ Zur Berücksichtigung von Wirtschaftsgütern beim Ausstehen einer aufschiebenden Bedingung für Zwecke des Bewertungsgesetzes *Twaroch/Wittmann/Frihwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz I² (2003) 66 f; zum Entstehen der Grunderwerbsteuerschuld bei Ausstehen einer Bedingung oder Genehmigung *Arnold/Arnold*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 I⁸ (2000) § 8 Rz 14 ff.

Als Zwischenergebnis kann an dieser Stelle festgehalten werden, dass sowohl beim aufschiebend als auch beim auflösend bedingten Kauf das wirtschaftliche Eigentum regelmäßig auch schon vor Eintritt der Bedingung dem Erwerber zuzurechnen ist.

IV. Die Gewinnrealisierung

1. Das imparitätische Realisationsprinzip (§ 201 Abs 2 Z 4 HGB)

Bei einem Unternehmer, der seinen steuerlichen Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG ermittelt, wird mit der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes regelmäßig ein Veräußerungsgewinn oder -verlust einhergehen. Während aber die Änderung der wirtschaftlichen Zurechnung des betroffenen Wirtschaftsgutes – wie oben gezeigt – regelmäßig vor Eintritt einer im Kaufvertrag vereinbarten Bedingung zu erfolgen hat, ist dies bei der Realisierung eines positiven oder negativen Veräußerungserfolges wegen des bilanziellen Vorsichtsprinzips nicht zwingend der Fall. Der in § 201 Abs 2 Z 4 HGB niedergelegte handelsrechtliche Grundsatz der Vorsicht fordert nämlich, dass der Kaufmann bei unsicheren Werten und erforderlichen Schätzungen alle Chancen und erforderlichen Risiken sorgfältig abzuwägen und im Zweifel jenen Faktoren höheres Gewicht beizumessen hat, die zu einem niedrigeren Erfolgs- und Vermögensausweis führen. Es ist jedoch nicht von vornherein von der ungünstigsten Variante auszugehen. Vielmehr muss einer anhand vernünftiger kaufmännischer Kriterien zu erwartenden tatsächlichen Entwicklung Rechnung getragen werden. Den ungünstigen Möglichkeiten ist dabei jedoch eine besondere Bedeutung beizumessen. Für den Realisierungszeitpunkt ist entscheidend, dass der Leistungserbringer alle zur Bewirkung der Erfüllung der Hauptverpflichtung erforderlichen Handlungen erbracht hat, sodass der Anspruch auf Gegenleistung so gut wie sicher ist.¹⁶⁾ Das in § 201 Abs 2 Z 4 HGB verankerte Realisationsprinzip in der Handelsbilanz ist imparitätisch. So sind Gewinne erst im Zeitpunkt ihrer Realisierung auszuweisen, während Verluste bereits bilanziell zu berücksichtigen sind, wenn sie drohen.¹⁷⁾ Auf Grund der nach § 5 Abs 1 EStG bestehenden Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung sind diese in § 201 Abs 2 Z 4 HGB festgelegten Realisierungsregeln auch für die steuerliche Gewinnermittlung verpflichtend anzuwenden.¹⁸⁾ Die Gewinnverwirklichung tritt erst dann ein, wenn die Leistung erbracht ist, beim Verkauf von Wirtschaftsgütern demnach auf den ersten Blick immer dann, wenn das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist, der Vertrag somit wirtschaftlich erfüllt ist.¹⁹⁾

2. Gewinnrealisierung beim bedingten Kauf

2.1 Die grundsätzliche Möglichkeit des zeitlichen Auseinanderfallens der Änderung der wirtschaftlichen Zurechnung und der Gewinnrealisierung

Der Gewinn ist grundsätzlich dann realisiert, wenn das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist.²⁰⁾ Dies gilt

aber nicht uneingeschränkt. Der deutsche Bundesfinanzhof hat etwa beim Versendungskauf festgestellt, dass die Änderung der wirtschaftlichen Zurechnung und die Gewinnrealisierung auseinander fallen können, und wird dabei von der hL gestützt.²¹⁾ Nach hL lassen sich aber im Regelfall sowohl die Gewinnrealisierung als auch der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums aus dem Übergang der Preisgefahr ableiten, also dem Risiko des zufälligen Untergangs. Dies wird damit begründet, dass von diesem Zeitpunkt an der Verkäufer sicher sein könne, die Gegenleistung zu erhalten.²²⁾ Die Anwendung dieser Grundsätze zur Gewinnrealisierung auf den aufschiebend bzw auflösend bedingten Kauf zeigt folgendes Bild:

2.2 Die Gewinnrealisierung beim aufschiebend bedingten Kauf

2.2.1 Die Sichtweise des VwGH und der hL

Aufschiebend bedingte Forderungen, wie etwa beim Kauf auf Probe, dürfen noch nicht ausgewiesen werden, weil ja beim aufschiebend bedingten Kauf die Gewinnrealisierung vom Bedingungseintritt abhängt.²³⁾ Die Judikatur des VwGH dazu ist jedoch unklar. In einem älteren Erkenntnis stellt der VwGH zwar fest, dass bei einem aufschiebend bedingten Kaufvertrag bis zur Erfüllung der Bedingung die Forderung beim Verkäufer buch- und bilanzmäßig noch nicht auszuweisen ist und der Gewinn somit nicht realisiert werden darf. In einem jüngeren Erkenntnis spricht er sich dagegen dafür aus, aufschiebend bedingte Forderungen auf Grund bereits erbrachter Leistungen zu bilanzieren und so den Veräußerungserfolg zu realisieren, auch wenn die Bedingung noch nicht erfüllt ist.²⁴⁾ Mayr steht dieser Entwicklung kritisch gegenüber.

¹⁶⁾ Vgl Urtz in Straube (Hrsg), HGB II² § 201 Rz 41 ff.

¹⁷⁾ Vgl etwa Bertl/Deutsch/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch³ (2001) 242 f; Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Handelsgesetzbuch I⁸ (2002) 53.

¹⁸⁾ Vgl etwa Doralt/Mayr, EStG⁶ (1.9.2001) § 6 Rz 35.

¹⁹⁾ Vgl Doralt/Ruppe, Grundriss I⁸ Rz 312; so auch die Ausführungen des BMF in Rz 2153 EStR mit Verweis auf VwGH 8.3.1994, 93/14/0179.

²⁰⁾ Vgl Doralt/Ruppe, Grundriss I⁸ Rz 312; so auch die Ausführungen des BMF in Rz 2153 EStR mit Verweis auf VwGH 8.3.1994, 93/14/0179.

²¹⁾ Vgl BFH 3.8.1988, BStBl II 1989, 21; zustimmend und ausführlich dazu Mayr, Gewinnrealisierung 38 mwN.

²²⁾ Vgl etwa Mayr, Gewinnrealisierung und Anschaffungszeitpunkt, RdW 2000, 381 (383) oder Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch (1993) § 6 Rz 47 ff; zur Begründung der Maßgeblichkeit der Preisgefahr für die Gewinnrealisierung Piltz, BB 1985, 1368.

²³⁾ Vgl etwa Doralt, EStG⁶ (1.9.2001) § 6 Rz 41: Bei einer Veräußerung mit aufschiebender Bedingung tritt die Gewinnrealisierung erst mit dem Eintritt der aufschiebenden Bedingung ein; dazu gehört auch der Kauf auf Probe; zum Kauf auf Probe im Speziellen Mayr, Gewinnrealisierung 48 f; VwGH 28.4.1967, 1818/66: zu einem Grundstücksverkauf unter der aufschiebenden Bedingung der Baugenehmigung; Bezug nehmend auf dieses Erkenntnis auch EStR 2000 Rz 2157: Beim Kauf unter aufschiebender Bedingung (beispielsweise Kauf auf Probe) tritt Gewinnrealisierung erst mit Eintritt der Bedingung ein.

²⁴⁾ Zum älteren Erkenntnis, das die Gewinnrealisierung beim aufschiebend bedingten Kauf untersagt, VwGH 28.4.1967, 1818/66; zum umstrittenen neueren Erkenntnis hingegen VwGH 17.2.1993, 90/14/0128.

Er sieht die Unzulässigkeit der Gewinnrealisierung beim aufschiebend bedingten Kauf – weil dem älteren Erkenntnis folgend – durch die Judikatur bestätigt, indem er in dem neueren abweichenden Erkenntnis einen Ausreißer aus der bisherigen Rechtsprechung erblickt.²⁵⁾

Doralt sieht den Kauf unter Eigentumsvorbehalt offensichtlich nicht als Unterfall des aufschiebend bedingten Kaufs. Er geht nämlich – ebenso wie der VwGH – davon aus, dass der Käufer mit dem Übergang der Preisgefahr wirtschaftliches Eigentum erlangt und der Verkäufer gleichzeitig den Gewinn aus der Veräußerung realisiert. Er geht aber auch grundsätzlich davon aus, dass bei einer Veräußerung unter aufschiebender Bedingung die Gewinnrealisierung erst mit dem Eintritt der aufschiebenden Bedingung erfolgt.²⁶⁾ *Margreiter* stimmt mit *Doralt* überein: Für ihn hat die Vereinbarung eines Eigentumsvorbehalts keinen Einfluss auf die Gewinnrealisierung, der Käufer ist somit als wirtschaftlicher Eigentümer zu qualifizieren.²⁷⁾ Zivilrechtlich erwirbt der Käufer beim Kauf unter Eigentumsvorbehalt nur durch die Kaufpreiszahlung aufschiebend bedingtes Eigentum.²⁸⁾ *Margreiter's* Argumentationslinie, dass die Vereinbarung eines Eigentumsvorbehalts auf die Gewinnrealisierung keinen Einfluss habe, weil der Käufer ohnehin als wirtschaftlicher Eigentümer zu qualifizieren sei, ist eine Minderheitsmeinung geblieben. Schließlich hat der BFH beim Versandkauf klar festgestellt, dass die Änderung der wirtschaftlichen Zurechnung und Gewinnrealisierung zeitlich auseinander fallen können. Dies entspricht auch der hL.²⁹⁾

Doch ist der Kauf unter Eigentumsvorbehalt für Fragen der Gewinnrealisierung tatsächlich jedenfalls anders zu behandeln als etwa der Kauf auf Probe, bei dem Schrifttum und Finanzverwaltung vor Bedingungseintritt die Gewinnrealisierung für unzulässig erachten? Schließlich ist auch der Eigentumsvorbehalt zivilrechtlich als aufschiebend bedingt zu werten und für diesen Fall gehen sowohl Schrifttum als auch die Finanzverwaltung noch nicht von einer Gewinnrealisierung vor dem Bedingungseintritt aus, wenngleich diese eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anlegen.³⁰⁾ Die Unzulässigkeit der sofortigen Gewinnrealisierung beim Eigentumsvorbehalt lediglich auf die zivilrechtliche Qualifikation desselben zu stützen, schiene daher alleine noch nicht überzeugend. Die analoge Heranziehung der Rechtsprechung des BFH vermag eine Antwort zu geben.

2.2.2 Die Sichtweise des BFH

Zu welchem Ergebnis würde man nun beim Kauf unter Eigentumsvorbehalt bei Heranziehung der vom BFH entwickelten Gewinnrealisierungsformel kommen? Demnach ist der Gewinn erst dann realisiert, wenn der zur Sach- oder Dienstleistung Verpflichtete die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung in der Weise erbracht hat, dass ihm die Forderung auf die Gegenleistung – von den mit jeder Forderung verbunden Risiken abgesehen – so gut wie sicher ist.³¹⁾

Der BFH versteht dabei unter Risiken, die mit jeder Forderung verbunden sind, das Gewährleistungsrisiko und das Zahlungsrisiko.³²⁾ Demnach hätte eine Gewinnrealisierung nur dann zu unterbleiben, wenn es über das Gewährlei-

stungs- und Zahlungsrisiko hinausgehende Risiken gibt, die entsprechend stark ausgeprägt sind, um die Gewinnrealisierung zu verhindern. Ein eben solches zusätzliches Risiko ist zB beim Kauf auf Probe mit dem Rückgaberisiko vorhanden, während der Kauf unter Eigentumsvorbehalt lediglich das allgemeine Zahlungsrisiko aufweist.

Dennoch ist das zivilrechtliche Kleid, in das das spezielle Risiko gehüllt ist, irrelevant. Ausschlaggebend ist vielmehr das tatsächliche Risiko, das mit dem Kauf auf Probe bzw dem Kauf unter Eigentumsvorbehalt verbunden ist. Schließlich ist auch denkbar, dass beim Kauf auf Probe die Ware auf Grund von Liquiditätsproblemen retourniert wird, also de facto ein Zahlungsrisiko besteht, oder, dass bei einem Kauf unter Eigentumsvorbehalt der Kaufpreis nicht entrichtet wird, weil der Käufer mit der Ware nicht zufrieden ist, also das Rechtsgeschäft auf Grund eines Rückgaberisikos nicht zustande kommt. Diese Kritik wird jedoch dahin gehend relativiert, dass es beim Kauf unter Eigentumsvorbehalt zivilrechtliche Sanktionen gibt, wenn das Rechtsgeschäft nicht zustande kommt.³³⁾ Anders hingegen beim Kauf auf Probe, bei dem die Retournierung der Ware regelmäßig auf einem Rückgaberisiko oder auf einem Zahlungsrisiko basieren kann, von denen nach Ansicht des BFH jedoch nur Ersteres die sofortige Gewinnrealisierung verhindert. Die Vorgehensweise, die Gewinnrealisierung beim Kauf auf Probe wegen des speziellen Rückgaberisikos zu untersagen, nicht jedoch beim Eigentumsvorbehalt, weil lediglich ein allgemeines Zahlungsrisiko vorliegt, ist also vereinfachend. Eine in jedem Fall überzeugende trennscharfe Linie kann daher selbst auf Basis der BFH-Rechtsprechung nicht gezogen werden.

Die Tatsache, dass die Preisgefahr beim Kauf auf Probe vom Veräußerer über die Übergabe der Ware an den Käufer hinaus getragen wird, beim Kauf unter Eigentumsvorbehalt hingegen nicht, kann für die Frage der Gewinnrealisierung auf Grund des in § 201 Abs 2 Z 4 HGB niedergelegten imparitätischen Realisationsprinzips nicht alleine ausschlaggebend sein. Auch beim gewöhnlichen Kauf auf Ziel trägt der Erwerber der Ware bereits mit Übergabe derselben die Preisgefahr. Dennoch ist beim Veräußerer –

²⁵⁾ Vgl im Detail zur Kritik des Urteils *Mayr*, Gewinnrealisierung 49 f.

²⁶⁾ Vgl zur sofortigen Gewinnrealisierung beim Kauf unter Eigentumsvorbehalt mangels Qualifizierung als aufschiebend bedingter Kauf *Doralt*, EStG⁶ (1.9.2001) § 6 Rz 41 sowie VwGH 3.5.1983, 82/14/0243.

²⁷⁾ Dazu *Margreiter*, Zur Gewinnverwirklichung beim schwebenden Geschäft im Bilanzsteuerrecht, FJ 1986, 157 (158).

²⁸⁾ Zur zivilrechtlichen Beurteilung *Koziol/Welser*, Grundriß I¹⁰ 327.

²⁹⁾ BFH 3.8.1988, BStBl II 1989, 21.

³⁰⁾ Vgl etwa *Doralt*, EStG⁶ (1.9.2001) § 6 Rz 41 oder *Mayr*, Gewinnrealisierung 48 f; ebenso EStR 2000 Rz 2157.

³¹⁾ Zur Gewinnrealisierungsformel vgl BFH 12.5.1993, BStBl II 1993, 786.

³²⁾ Eine ausführliche Analyse der Gewinnrealisierungsformel findet sich in *Mayr*, RdW 2000, 382; zu Zahlungs- und Gewährleistungsrisiko im Detail BFH 12.5.1993, BStBl II 1993, 786.

³³⁾ Diese Sanktionen könnten etwa in der Klage auf Erfüllung des Vertrages inklusive Verzugszinsen seitens des Käufers sowie in einer allfälligen Schadenersatzklage bestehen; dazu im Detail *Koziol/Welser*, Grundriß I¹⁰ 440 ff.

Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG vorausgesetzt – dem Vorliegen einer eventuellen dubiosen Forderung durch die Bildung einer Wertberichtigung zwingend auf Grund des imparitätischen Realisationsprinzips Rechnung zu tragen, dem gleichen Prinzip also, das auch für die Gewinnrealisierung beim Kauf unter Eigentumsvorbehalt entscheidend ist.³⁴⁾ Die Meinung, dass sich Gewinnrealisierung und Übergang des wirtschaftlichen Eigentums gemeinsam aus dem Übergang der Preisgefahr, also dem Risiko des zufälligen Untergangs, ergeben, greift daher zu kurz.

2.3 Die Gewinnrealisierung beim auflösend bedingten Kauf

2.3.1 Die Ausgangslage

Weniger eindeutig kann die Frage nach dem Zeitpunkt der Gewinnrealisierung beim auflösend bedingten Kauf beantwortet werden. Während nämlich etwa *Mayr* oder *Knobbe-Keuk* die Gewinnrealisierung beim Kauf mit Rücktrittsrecht mit Übergabe der Ware vor dem Hintergrund der bilanziellen Vorsicht ablehnen, sprechen sich hingegen *Quantschnigg/Schuch* dafür aus, den Gewinn mit der Lieferung auf Grund des Übergangs der Preisgefahr zu realisieren;³⁵⁾ ebenso *Doralt* und die Finanzverwaltung, für die beim auflösend bedingten Kauf die Gewinnrealisierung generell mit Übergabe der Sache eintritt.³⁶⁾

Auf den ersten Blick scheint auch der BFH beim auflösend bedingten Kauf die Gewinnrealisierung mit Übergabe der Sache zu befürworten. Dies trifft allerdings nur bedingt zu. In einem Urteil bekräftigt der BFH zwar die Gewinnrealisierung bei Übergabe der Sache trotz Rücktrittsrechts des Erwerbers, um aber gleichzeitig unter gewissen Umständen die Bildung einer Rückstellung einzufordern. Diese soll die Erfolgsauswirkung, eben auf Grund des bilanziellen Vorsichtsprinzips, verhindern.³⁷⁾ *Knobbe-Keuk* hingegen lehnt die Gewinnrealisierung sowohl beim auflösend als auch beim aufschiebend bedingten Kauf ab, fordert aber ebenfalls die Bildung einer Rückstellung.³⁸⁾ Offensichtlich setzt der BFH den Begriff Gewinnrealisierung mit dem Ausweis eines Veräußerungsgewinns in der Bilanz gleich (und verlangt keine Auswirkung auf die Gewinn- und Verlustrechnung) und spricht dennoch von einem Veräußerungsgewinn. *Knobbe-Keuk* setzt hingegen Gewinnrealisierung und Erfolgsauswirkung gleich, dh sie nimmt Gewinnrealisierung nicht schon dann an, wenn ein Veräußerungsgewinn bilanziell ausgewiesen wird, sondern erst dann, wenn dieser nicht zugleich durch eine Rückstellungsbildung neutralisiert wird. Im Ergebnis stimmen aber BFH und *Knobbe-Keuk* überein.

Daher wird *Doralt* hier mE nicht vom BFH gestützt, wenn er (*Doralt*) beim auflösend bedingten Kauf die Gewinnrealisierung mit Übergabe des Kaufgegenstandes fordert, wenn man bei der Gewinnrealisierung von *Knobbe-Keuks* Definition ausgeht, die auch der vorliegenden Arbeit zugrunde liegt.³⁹⁾

Wie ist es allerdings um die generelle Behandlung des Kaufs mit Rückgaberecht bestellt? Dazu *Knobbe-Keuk*:

„In Fällen jedenfalls, in denen Gegenstand des Veräußerungsgeschäftes ein nicht vertretbarer Vermögenswert ist und dem Erwerber ein Rückgaberecht eingeräumt ist, kann eine Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Veräußerung nicht angenommen werden. Hier ist bis zum Ablauf der Frist für die Ausübung des Rückgaberechts vom Willen des Erwerbers abhängig und damit in der Schwebe, ob der Erlös dem Leistenden verbleiben wird. Dies gilt unabhängig davon, in welches zivilrechtliche Gewand [...] die Beteiligten das Rückgaberecht gekleidet haben. Solange aber ein erwarteter Gewinn nicht sicher ist, widerspricht die Annahme einer Gewinnrealisierung dem Vorsichtsprinzip.“⁴⁰⁾

Beim auflösend bedingten Kauf wird auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und des verbleibenden Risikos eine Gewinnrealisierung generell abgelehnt, weil andernfalls die Gewinnrealisierung und damit die zeitliche Verteilung der Steuerbelastung bei wirtschaftlich identen Sachverhalten alleine durch zivilrechtliche Vertragsgestaltungen gesteuert werden könnte. Unabhängig davon also, in welchem zivilrechtlichen Kleid der nicht bindende Kauf auftritt, tritt die Gewinnrealisierung erst dann ein, wenn das Rückgaberecht des Käufers erlischt.⁴¹⁾ Dem ist mE zuzustimmen; schließlich kommt man auch bei Anwendung der allgemeinen Gewinnrealisierungsformel des deutschen BFH zum selben Ergebnis, weil das Rückgaberrisiko eben kein Gewährleistungs- oder Zahlungsrisiko darstellt und somit über das mit jeder Forderung verbundene Risiko hinausgeht.⁴²⁾

2.3.2 Die analoge Heranziehung der Grundsätze zur Gewinnrealisierung beim Pensionsgeschäft

Die Möglichkeit des zeitlichen Auseinanderfallens der Änderung der wirtschaftlichen Zurechnung und der Gewinnrealisierung beim auflösend bedingten Kauf lässt sich auch anhand der bilanziellen Behandlung von Pensionsgeschäften zeigen.

Ein Pensionsgeschäft liegt dann vor, wenn ein Pensionsgeber ein ihm gehörendes Wirtschaftsgut auf Zeit gegen

³⁴⁾ Zur Tragung der Preisgefahr beim Kauf auf Probe *Mayr*, Gewinnrealisierung 48; zur Vorgehensweise der Wertberichtigung dubioser Forderungen etwa *Egger/Samer/Bertl*, Jahresabschluss 1⁸ 92 f; anderer Meinung *Mayr*, Gewinnrealisierung 47: Der Übergang fixiert die Gewinnrealisierung eindeutig und objektiv.

³⁵⁾ Für die Unzulässigkeit der sofortigen Gewinnrealisierung beim Kauf mit Rücktrittsrecht *Mayr*, Gewinnrealisierung 51 und *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹ (1993) 249; anderer Ansicht *Quantschnigg/Schuch*, Handbuch § 6 Rz 48.

³⁶⁾ Vgl *Doralt*, EStG⁶ (1.9.2001) § 6 Rz 41; so auch die Ausführungen des BMF in Rz 2158 EStR: Bei Kaufverträgen ist der Zeitpunkt der Realisierung im Regelfall jener der Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Dies gilt auch für den Kauf unter auflösender Bedingung.

³⁷⁾ Vgl BFH 25.1.1996, BStBl II 1997, 382.

³⁸⁾ Vgl *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹ 249.

³⁹⁾ Vgl BFH 25.1.1996, BStBl II 1997, 382 sowie *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹ 249; *Doralt*, EStG⁶ (1.9.2001) § 6 Rz 41.

⁴⁰⁾ *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹ 249.

⁴¹⁾ Vgl dazu und zum Folgenden *Mayr*, Gewinnrealisierung 51 f.

⁴²⁾ Ausführlich zur Gewinnrealisierungsformel BFH 12.5.1993, BStBl II 1993, 786.

Entgelt an einen Pensionsnehmer überträgt. Hier lässt sich weiter differenzieren. So muss beim echten Pensionsgeschäft der Pensionsnehmer die Wirtschaftsgüter zu einem vorbestimmten oder zu einem zu bestimmenden Zeitpunkt gegen Entrichtung des empfangenen oder eines im Voraus vereinbarten Betrages auf den Pensionsgeber rückübertragen. Beim unechten Pensionsgeschäft ist der Pensionsnehmer zur Rückübertragung lediglich berechtigt, nicht aber verpflichtet. Pensionsgeschäfte haben zumeist Wertpapiere zum Gegenstand.

Zivilrechtlich liegt beim Pensionsgeschäft nach hM ein Kauf mit Rückkauf vor, beim unechten Pensionsgeschäft also ein Kauf mit Rückverkaufsrecht. Zivilrechtlicher Eigentümer ist in beiden Fällen der Pensionsnehmer, wirtschaftlicher Eigentümer beim echten Pensionsgeschäft jedenfalls, beim unechten zumindest regelmäßig der Pensionsnehmer. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn die Wertpapiere lediglich aus Sicherheitsgründen übereignet wurden.⁴³⁾ In Reaktion auf diesen – dem Grunde nach – Kauf mit Rückverkaufsrecht, also einem auflösend bedingten Kauf, besagt das Schrifttum, dass bei Pensionsgeschäften zwar das wirtschaftliche Eigentum wechselt, die Gewinnrealisierung aber nicht eintritt. Als Vorgehensweise wird dabei die Passivierung des empfangenen Entgelts beim Pensionsgeber empfohlen, da diesem der Charakter eines Kredits des Pensionsnehmers an den Pensionsgeber zukommt.⁴⁴⁾ Aus dieser steuerlichen Behandlung von Pensionsgeschäften kann man ebenfalls auf das Unterbleiben der Gewinnrealisierung bei einem Wechsel der wirtschaftlichen Zurechnung beim auflösend bedingten Kauf schließen.

3. Veräußerungsverluste beim bedingten Kauf

Die bisherigen Betrachtungen sind immer von einem Veräußerungsgewinn ausgegangen. Entstände bei einem aufschiebend oder auflösend bedingten Rechtsgeschäft anstelle eines Gewinns voraussichtlich ein Veräußerungsverlust, so ist dieser bereits bei Übergabe der Sache zu berücksichtigen. Dies gilt auch dann, wenn etwa auf Grund eines Rücktrittsrechts des Käufers das Veräußerungsgeschäft vielleicht letztendlich gar nicht zu Stande kommen wird. Dies ergibt sich aus dem Prinzip der kaufmännischen Vorsicht des § 201 Abs 2 Z 4 HGB, wonach drohende Verluste bereits dann zu berücksichtigen sind, wenn sie drohen.⁴⁵⁾

4. Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis bleibt somit festzuhalten, dass ein Auseinanderfallen der Änderung der wirtschaftlichen Zurechnung und der Gewinnrealisierung grundsätzlich möglich ist. Dieser Umstand kann sowohl beim aufschiebend als auch beim auflösend bedingten Kauf bewirken, dass zwar die wirtschaftliche Zurechnung mit Übergabe des Kaufgegenstandes wechselt, der Veräußerungsgewinn aber erst nach Nichteintritt bzw. Eintritt der Bedingung realisiert werden darf. Allfällige Veräußerungsverluste sind hingegen sofort zu erfassen.

V. Das Unterbleiben der Gewinnrealisierung beim bedingten Kauf in zeitlicher Hinsicht

Wenn beim aufschiebend und beim auflösend bedingten Kauf die Gewinnrealisierung vor Bedingungseintritt zu unterbleiben hat, so stellt sich die Frage, für welchen Zeitraum dies zutrifft. Beim aufschiebend bedingten Kauf höchstens so lange, bis die Bedingung eintritt – dann ist diesem Geschäft ja die Unsicherheit des Zustandekommens genommen; beim auflösend bedingten Kauf hingegen so lange, bis die das Rechtsgeschäft auflösende Bedingung eintreten kann. Ein Rückgaberecht ist ja in der Regel nur befristet eingerichtet. Der Veräußerungsgewinn kann jedoch bereits vorher realisiert werden, wenn das betroffene Wirtschaftsgut zufällig untergeht oder zerstört wird, weil dann das vorbehaltene Recht des Käufers erlischt. Der Erwerber muss den Kaufpreis aber dennoch bezahlen, weil er die Preisgefahr trägt.⁴⁶⁾

Dies gilt wiederum dann nicht, wenn ein Konsument die Ware bei einem Unternehmer außerhalb seiner Geschäftsräume erwirbt und dieses Geschäft nicht selbst angebahnt hat, also ein Kauf im Sinne des § 3 Abs 1 KSchG vorliegt. Demnach steht dem Verbraucher innerhalb einer gewissen Frist ein Rücktrittsrecht zu. In diesem Fall kann der Käufer auch nach dem Untergang der Sache vom Vertrag zurücktreten. Die Preisgefahr liegt in diesem Fall beim Veräußerer. Der Gewinn ist daher erst nach Ablauf dieser Frist zu realisieren.⁴⁷⁾

VI. Die Neutralisierung des Veräußerungsgewinns mittels Rückstellungsbildung

1. Überblick

Wie oben gezeigt wurde, können beim aufschiebend und auflösend bedingten Kauf die Gewinnrealisierung und der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums zeitlich auseinander fallen.

Wie oben ausführlich dargestellt, steht die Vereinbarung einer aufschiebenden oder auflösenden Bedingung der sofortigen Realisierung eines allfälligen Veräußerungsgewinns auf Grund des Vorsichtsprinzips des § 201 Abs 2 Z 4 HGB entgegen.

⁴³⁾ Zum Pensionsgeschäft im Allgemeinen und zur Zurechnung im Speziellen *Herrmann/Heuer/Raupach*, Aktivierung und Passivierung bei wichtigen Rechtsverhältnissen¹⁹ (1986) § 5 Rz 1315 ff; zur Definition des Pensionsgeschäftes und zur zivilrechtlichen Beurteilung BFH GrS 29.11.1982, BStBl II 1983, 272 ff; zur Ablehnung der Änderung der wirtschaftlichen Zurechnung bei bloßer Sicherungsübereignung *Brönnner*, Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht⁹ (1991) IV Rz 2041.

⁴⁴⁾ Vgl *Förschle/Kroner* in *Berger/Ellrott/Förschle/Hense* (Hrsg.), Beck'scher Bilanzrechtskommentar⁵ (2003) § 246 Rz 21 f; anderer Ansicht offensichtlich *Brönnner*, Bilanz⁹ IV Rz 2042: Nur bei drohendem Verlust hieraus hat entweder der Pensionsgeber oder der Pensionsnehmer eine Rückstellung zu bilden.

⁴⁵⁾ Vgl beispielsweise *Egger/Samer/Bertl*, Jahresabschluss⁸ 29 f.

⁴⁶⁾ Vgl *Mayr*, Gewinnrealisierung 53.

⁴⁷⁾ Vgl *Mayr*, Gewinnrealisierung 56; zu einer ausführlichen Darstellung dieses Konsumentenkaufs mit besonderem Rücktrittsrecht *Koziol/Welser*, Grundriß I¹⁰ 513 ff.

Die bilanzielle Technik zur Eliminierung des Veräußerungsgewinns ist die Rückstellungsbildung. Das aus dem Grundsatz der Vorsicht abgeleitete imparitätische Realisationsprinzip des § 201 Abs 2 Z 4 HGB führt dazu, dass Rückstellungen zu passivieren sind, sobald am Abschlussstichtag erkennbar ist, dass der Eintritt von Verlusten ernsthaft droht bzw dass mit der Inanspruchnahme für Verpflichtungen zu rechnen ist.⁴⁸⁾ Die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung sind demnach erfüllt. Die Frage nach der Zulässigkeit der Rückstellungsbildung ist aber der Frage nach der Höhe der zu bildenden Rückstellung vorgeschaltet. Diese wird nun in der Folge behandelt. Dabei wird danach zu differenzieren sein, ob der Veräußerungsgewinn zur Gänze oder lediglich zu einem bestimmten Prozentsatz in eine Rückstellung einzustellen ist.

2. Die Einstellung des gesamten Veräußerungsgewinns in eine Rückstellung

Für *Knobbe-Keuk* ist der gesamte Veräußerungsgewinn sowohl beim aufschiebend, als auch beim auflösend bedingten Verkauf eines nicht vertretbaren Gegenstandes jedenfalls durch die Bildung einer Rückstellung zu neutralisieren. Die Wahrscheinlichkeit des Nichtzustandekommens des Rechtsgeschäftes ist dabei unerheblich, weil der erwartete Gewinn unabhängig davon nicht sicher ist und somit eine Gewinnrealisierung dem Prinzip der kaufmännischen Vorsicht widersprechen würde.⁴⁹⁾ Anders dagegen der BFH: Er billigt die Neutralisierung des Veräußerungsgewinns mittels Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bei einem Verkauf eines Grundstücks unter Rücktrittsvorbehalt des Käufers nur unter der Voraussetzung, dass es am Bilanzstichtag überwiegend wahrscheinlich sei, dass der Käufer sein Rücktrittsrecht ausüben werde.⁵⁰⁾ Ebenso *Fischer*, wenn er die Bildung einer Rückstellung beim Kauf mit Rückgaberecht nur dann einfordert, wenn die Ausübung des Rücktrittsrechts *droht*. Dabei soll die Einschätzung der Wahrscheinlichkeit des späteren Eigentumsübergangs maßgebend sein.⁵¹⁾ ME ist *Knobbe-Keuk* nur insoweit nicht zuzustimmen, als sie für die Frage nach der Höhe der zu bildenden Rückstellung zwischen vertretbaren und nicht vertretbaren Gegenständen unterscheidet. Das Abstellen auf diese Unterscheidung wird keine immer überzeugende Richtschnur sein. Schließlich wäre es denkbar, dass nicht vertretbare Gegenstände in einer derartig hohen Zahl verkauft werden, dass lediglich eine quotale Rückstellung zu bilden ist, was in der Folge zu zeigen sein wird. Angebracht erscheint es dagegen, nur dann den gesamten Veräußerungsgewinn in eine Rückstellung einzustellen, wenn die dem Kauf zugrunde liegenden Gegenstände nicht in einer derartig hohen Zahl verkauft werden, die statistische Aussagen über die voraussichtliche Höhe der Rückgabequote bei der Gesamtheit der Geschäfte zulässt.⁵²⁾ Nur eine solche Vorgehensweise trägt dem Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht des § 201 Abs 2 Z 4 HGB konsequent Rechnung.

3. Die Einstellung einer Quote des Veräußerungsgewinns in eine Rückstellung

Bei vertretbaren Gegenständen tritt *Knobbe-Keuk* für eine sofortige Gewinnrealisierung ein, zumindest dann, wenn mit einer Rückgabe nicht zu rechnen ist.⁵³⁾ Wann ist jedoch mit einer Rückgabe zu rechnen? Das Finanzgericht Münster etwa beurteilte eine zu erwartende Rückgabequote von 3 bis 5 % für ein Unterbleiben der Gewinnrealisierung als unzureichend, räumt jedoch ein, dieses Rückgaberrisiko durch eine Rückstellung erfassen zu können.⁵⁴⁾ Kritisch dazu hat sich *Piltz* geäußert. Nach seiner Ansicht verstößt diese Entscheidung gegen das Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne des § 201 Abs 2 Z 4 lit a HGB. Zudem gibt er zu bedenken, dass die Heranziehung quantitativer Elemente (etwa Anzahl der Transaktionen, statistische Rückgabequote) für die Beurteilung der Gewinnrealisierung nicht richtig sei.⁵⁵⁾ Diese Kritik von *Piltz* ist nicht berechtigt. Es ist zwar richtig, dass die Heranziehung quantitativer Elemente für die Beurteilung der Frage, ob eine Gewinnrealisierung stattzufinden hat oder nicht, ungeeignet ist. In Wahrheit geht es hier aber um die Technik der Ermittlung der Höhe der Rückstellung. Diese ist der Frage nach der Zulässigkeit einer Rückstellungsbildung nachgeschaltet.

ME ist nur dann ein Quote anstelle des gesamten Veräußerungsgewinns in eine Rückstellung einzustellen, wenn eine derart hohe Anzahl von Geschäftsabschlüssen vorliegt, die statistische Aussagen über die voraussichtliche Höhe der Rückgabequote bei der Gesamtheit der Geschäfte zulässt.⁵⁶⁾

4. Das handelsrechtliche Prinzip der Vorsicht gem § 201 Abs 2 Z 4 HGB und die analoge Heranziehung der Vorschriften über die Wertberichtigung von Forderungen

Diese Vorgehensweise, eine Rückstellung auf der Basis pauschaler Rückgabequoten zu bilden, ist auf den ersten Blick vor dem Hintergrund des Prinzips der Einzelbewer-

⁴⁸⁾ Vgl beispielsweise *Bertl/Deutsch/Hirschler*, Handbuch³ 462 f.

⁴⁹⁾ Für eine strikte Anwendung des bilanziellen Vorsichtsprinzips *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹ 249.

⁵⁰⁾ Für die Abhängigkeit der Rückstellungsbildung von der Wahrscheinlichkeit BFH 25.1.1996, BStBl II 1997, 382 ff; so auch VwGH 26.3.2003, 97/13/0052: Der VwGH macht hier zwar den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums von der Eintrittswahrscheinlichkeit einer Bedingung bei einem aufschiebend bedingten Grundstückskauf abhängig, knüpft aber eben an diesen Übergang auch den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung; für eine ausführliche Analyse dazu siehe *Weninger*, VwGH: Liegenschaftsverkauf: Gewinnrealisierung trotz fehlender behördlicher Genehmigung, GeS 2003, 373.

⁵¹⁾ Ebenfalls für eine Abhängigkeit der Rückstellungsbildung von der Wahrscheinlichkeit *Fischer* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Hrsg), AO, Lfg 173 (Juni 2002), § 39 AO Rz 56 f.

⁵²⁾ Für diese Definition *Piltz*, BB 1985, 1372.

⁵³⁾ Im Allgemeinen zur Vorgehensweise bei vertretbaren Kaufgegenständen *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹ 249; ähnlich *Piltz*, BB 1985, 1370.

⁵⁴⁾ Vgl FG Münster 21.10.1971, I 213/71 F, EFG 1972, 173; ähnlich FG Nürnberg, 11. 7. 1973, nv.

⁵⁵⁾ Vgl *Piltz*, BB 1985, 1372.

⁵⁶⁾ Zu dieser Definition siehe *Piltz*, BB 1985, 1372.

tung gem § 201 Abs 2 Z 3 HGB bedenklich.⁵⁷⁾ Demnach ist jeder Vermögensgegenstand und jede Schuld gesondert anzusetzen und zu bewerten.⁵⁸⁾ Dieses Problem kann jedoch mE durch Heranziehung der bei der steuerlichen Behandlung von Wertberichtigungen von Forderungen angewandten Grundsätzen gelöst werden. Auch dabei sind grundsätzlich nur Einzelwertberichtigungen zulässig. Bei der Beurteilung der Zulässigkeit von Pauschalwertberichtigungen bedarf es dagegen einer Differenzierung. Pauschale Wertberichtigungen von zweifelhaften Forderungen dem Grunde nach sind steuerlich unzulässig. Steuerlich anerkannt sind allerdings pauschale Wertberichtigungen der Höhe nach, also die Wertberichtigung überfälliger Forderungen auf Grund konkreter Gefährdungshinweise, wie etwa Länderrisiken.⁵⁹⁾ Für die steuerliche Anerkennung notwendig sind also die Einteilung der betroffenen Forderungen in Gruppen nach dem Kriterium Risiko und eine darauf basierende Differenzierung der Pauschalabschlagssätze.⁶⁰⁾ Mit anderen Worten: Das Verbot der Pauschalwertberichtigung bezieht sich bezüglich des Wortes „pauschal“ nur auf den Ermittlungsgrund, nicht aber auf die Ermittlungstechnik.

Bei analoger Heranziehung dieser Vorgehensweise für die Rückstellungsbildung beim aufschiebend bzw auflösend bedingten Kauf würde dies bedeuten, dass das Gebot der Einzelbewertung dann nicht verletzt wäre, wenn die Rückstellungen nicht mit einem pauschalen Satz dem Grunde nach für alle aufschiebend oder auflösend bedingten Forderungen gebildet würden, sondern der Höhe nach unter Heranziehung von Vergangenheitswerten oder etwa einer Gruppenbildung wie oben beschrieben.

Wie ist es aber um die bilanzielle Behandlung bestellt, wenn sich die wirtschaftliche Zurechnung zumindest bei Vertragsabschluss ändert, die Genehmigung im nächsten Wirtschaftsjahr aber nicht erteilt und das Veräußerungsgeschäft daher rückabgewickelt wird? In diesem Fall wird die Kaufpreisforderung auszubuchen sein (beim Verkäufer) oder eine Rückzahlungsverpflichtung einzubuchen sein (beim Käufer). Der Kaufgegenstand wird beim Verkäufer mit dem Buchwert vor der Veräußerung wieder zugehen. Die Differenz zum bereits eingebucht gewesenen Veräußerungserlös führt zu einem Aufwand, der die frühere Gewinnrealisierung neutralisiert, gegen den wiederum eine allfällige Rückstellung zu verwenden ist.⁶¹⁾

5. Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis bleibt somit festzuhalten, dass bei der Frage der Höhe der Rückstellungsbildung beim aufschiebend und auflösend bedingten Kauf danach zu differenzieren ist, ob eine derart hohe Zahl von Geschäftsabschlüssen vorliegt, die statistische Aussagen über die voraussichtliche Höhe der Rückgabequote bei der Gesamtheit der Geschäfte zulässt oder nicht. Lässt sich das Rückgaberrisiko derart ermitteln, ist lediglich eine dementsprechende Quote des Veräußerungsgewinns in eine Rückstellung einzustellen, die – bei analoger Heranziehung der Vorschriften über die Wertberichtigung von Forderungen – den Erfordernissen der Pauschalwertberichtigung der Höhe

nach genügen muss, um steuerlich anerkannt zu werden. Ansonsten ist der gesamte Veräußerungsgewinn in eine Rückstellung einzustellen.

VII. Würdigung

Im Falle des aufschiebend und des auflösend bedingten Kaufs können die Grundsätze der wirtschaftlichen Zurechnung gem § 24 Abs 1 lit d BAO, der bilanziellen Vorsicht gem § 201 Abs 2 Z 4 HGB und der Einzelbewertung gem § 201 Abs 2 Z 3 HGB in einem konfliktären Verhältnis zueinander stehen. Im Folgenden seien die Erkenntnisse der vorliegenden Abhandlung zusammengefasst:

- Sowohl beim aufschiebend als auch beim auflösend bedingten Kauf ist das wirtschaftliche Eigentum regelmäßig vor Eintritt der Bedingung dem Erwerber zuzurechnen.
- Ein Auseinanderfallen des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums und der Gewinnrealisierung ist möglich. Dieser Umstand kann sowohl beim aufschiebend als auch beim auflösend bedingten Kauf bewirken, dass zwar die wirtschaftliche Zurechnung mit Übergabe des Kaufgegenstandes wechselt, der Gewinn aber beim auflösend bedingten Kauf, solange die Bedingung noch eintreten kann, und beim aufschiebend bedingten Kauf, solange die Bedingung noch nicht eingetreten ist, nicht realisiert werden darf. Allfällige Veräußerungsverluste sind hingegen sofort zu erfassen.
- Bei der Frage der Höhe der Rückstellung zur Eliminierung des Veräußerungserfolges beim aufschiebend und auflösend bedingten Kauf ist danach zu differenzieren ist, ob eine derart hohe Zahl von Geschäftsabschlüssen vorliegt, die statistische Aussagen über die voraussichtliche Höhe der Rückgabequote bei der Gesamtheit der Geschäfte zulässt oder nicht. Lässt sich das Rückgaberrisiko derart ermitteln, ist lediglich eine dementsprechende Quote des Veräußerungsgewinns in eine Rückstellung einzustellen, die – bei analoger Heranziehung der Vorschriften über die Wertberichtigung von Forderungen – den Erfordernissen der Pauschalwertberichtigung der Höhe nach genügen muss, um steuerlich anerkannt zu werden. Andernfalls ist der gesamte Veräußerungsgewinn in eine Rückstellung einzustellen.

⁵⁷⁾ So auch *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹ 249 und *Piltz*, BB 1985, 1371.

⁵⁸⁾ Vgl beispielsweise *Benz*, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (2000) 137.

⁵⁹⁾ Zur steuerlichen Behandlung von Wertberichtigungen von Forderungen *Doralt/Ruppe*, Grundriss I⁸ 149 sowie *Gassner/Lahodny-Karner/Urtz* in *Straube* (Hrsg), HGB II² § 208 Rz 26; zur Schwierigkeit der Abgrenzung von Forderungen dem Grunde und der Höhe nach *Doralt*, Das mißglückte Verbot der pauschalen Wertberichtigung und Rückstellung, RdW 1994, 24.

⁶⁰⁾ Vgl etwa *Bertl/Deutsch/Hirschler*, Handbuch³ 441 oder *Egger/Samer/Bertl*, Jahresabschluß⁸ 93; so auch die Ausführungen des BMF in Rz 2372 f der EStR: Eine unzulässige Pauschalwertberichtigung liegt nicht vor, wenn lediglich die Höhe einer Einzelwertberichtigung auf Grund von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit geschätzt wird.

⁶¹⁾ Ausführlich dazu *Weninger*, GeS 2003, 375.