

Prof. Dr. Michael Hommel

---

Am Adlerpfad 4, 63589 Linsengericht | 06051/72289 | mh@mhommel.de

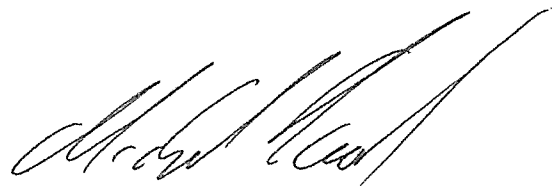
Gutachten  
zur Bilanzierung  
des Spartenfehlbetragsausgleichspostens  
im Jahresabschluss zum 31.12.2013  
der WPK

Frankfurt am Main

Februar 2015

Ich versichere, das vorliegende Gutachten unparteiisch und nach bestem Wissen und Gewissen erstattet zu haben.

Linsengericht, 27. Februar 2015



.....  
Prof. Dr. Michael Hommel

## Prüfungsauftrag

Mit Schreiben vom 14. Oktober 2014 erteilte mir der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) den Auftrag, ein Gutachten zu erstellen.

Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2013 aktivierte die WPK unter der Gliederungsposition 'Sonstige Vermögensgegenstände' einen Betrag in Höhe von 583.091,25 Euro. Mit der Aktivierung dieser Position erfolgte ein Ausgleich der in 2013 in Zusammenhang mit § 319a HGB-Prüfungen entstandenen Aufwendungen, die nicht durch entsprechende Beitragseinnahmen ausgeglichen wurden (Fehlbetragsausgleichsposten der Sparte 'Sonderuntersuchungen'). Die festgestellte und durch Aktivierung neutralisierte Kostenunterdeckung soll im Kalenderjahr 2015 durch entsprechend höhere Beiträge, die von den § 319a HGB-Prüfern zu zahlen sind, ausgeglichen werden. Die Bilanzierung des Ausgleichspostens ist umstritten.

Das nachfolgende Gutachten untersucht, ob die Aktivierung des Spartenfehlbetragsausgleichspostens mit dem geltenden Handelsrecht in Einklang steht.

## Inhaltsverzeichnis

Prüfungsauftrag .....	2
Abkürzungsverzeichnis .....	6
I. Der Ausgangssachverhalt.....	10
1. Sonderprüfungen nach § 319a HGB.....	10
2. Sonderbeiträge für Sonderprüfungen in der Beitragsordnung der WPK.....	10
3. Jahresabschluss 2013 und Fehlbetragsausgleichsposten .....	12
II. Rechtliche Besonderheiten von Beiträgen und Gebühren.....	13
1. Rahmengrundsätze .....	13
1.1. Die Unterscheidung zwischen Gebühren und Beiträgen.....	13
1.2. Kostendeckungsprinzip .....	15
1.3. Individualprinzip .....	17
2. (Restriktive) Möglichkeiten zum Ausgleich von Kostenunterdeckungen.....	18
2.1. Nachträgliche Beitragsanpassungen bei ungewisser Bemessungsgrundlage .....	18
2.2. Nachträgliche Beitragsanpassungen bei Kostenunterdeckungen .....	20
2.3. Zukünftige Beitragsanpassungen bei Kostenunterdeckungen.....	21
3. Kennzeichen und Einordnung des § 319a HGB-Sonderbeitrags.....	23
3.2. Der § 319a HGB-Sonderbeitrag als Finanzierungsinstrument für im aktuellen Jahr zu erbringende Aufsichtsleistungen der WPK.....	25
4. Zwischenergebnis.....	29
III. Bilanzrechtskonzeption und Grundverständnis über das anzuwendende Bilanzrechtskonzept..	30
1. Gewinnermittlungsprinzipien.....	30
2. Vermögensermittlungsprinzipien .....	31
3. Gliederungsprinzipien als Ausdruck der nachgelagerten Informationsfunktion.....	32
4. Grundsätze der Ertragsrealisation.....	34
4.1. Realisationsprinzip und Lieferung und Leistung im Rechtssinne .....	34
4.2. Vorsichtsprinzip und Prinzip des quasi-sicheren Anspruchs.....	35
4.3. Die geschuldete bilanzrechtliche Leistung der WPK .....	37
IV. Der Spartenfehlbetragsausgleich als Vergütung für bereits erbrachte Umsatzleistungen der WPK .....	39
1. Grundaussagen .....	39
2. Potenzielle Einwände gegen eine Ertragsrealisation .....	44
2.1. Fehlender Beitragsbescheid zum Bilanzstichtag .....	44
2.2. Voraussetzung der Mitgliedschaft im Geschäftsjahr der Beitragsnacherhebung .....	45
2.3. Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte.....	48
2.4. (Rest-) Zweifel an der Quasi-Sicherheit der zukünftigen Mehrbeiträge .....	53
a) Notwendiger Fortbestand des Gläubigers.....	53

b)	Potenzielle Streitrisiken über die angemessene Beitragshöhe.....	54
3.	Zwischenergebnis .....	55
V.	Der Spartenfehlbetragsausgleich als Vergütung für zukünftige Leistungen der WPK .....	56
1.	Charakter des Spartenfehlbetrags als Preiselement zukünftiger (Umsatz-) Leistungen....	56
2.	Wesensmerkmal der entstandenen Kosten .....	56
3.	Bilanzrechtliche Konsequenzen .....	58
3.1.	Keine Aktivierung einer Forderung aus bereits erbrachten Leistungen .....	58
3.2.	Realisationsprinzip und Erfolgsneutralitätsprinzip .....	59
3.3.	Vermögensermittlungsprinzipien .....	59
a)	Wirtschaftlicher Vorteil.....	59
b)	Übertragbarer Vorteil .....	61
c)	Greifbarer Vorteil .....	62
d)	Selbständig bewertbarer Vorteil .....	64
4.	Zwischenergebnis.....	65
VI.	Zusammenfassung.....	66
	Literaturverzeichnis.....	68
	Urteilsverzeichnis .....	74
	Gesetzes- und Regelwerksverzeichnis.....	78

## Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
ADS	Kommentar von Adler/Düring/Schmaltz zur Rechnungslegung nach Internationalen Standards (Kommentar)
AktG	Aktiengesetz
ALB	Allgemeine Bedingungen für die kapitalbildende Lebensversicherung
AO	Abgabenordnung
APAK	Abschlussprüferaufsichtskommission
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BayVGH	Bayerischer Verwaltungsgerichtshof
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBauG	Bundesbaugesetz
bearb.	bearbeitet
BeckRS	Beck-Rechtsprechung
begr.	begründet
Bf	Beschwerdeführer
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, die nicht in der amtlichen Sammlung des Bundesfinanzhofs veröffentlicht werden
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
BStBl	Bundessteuerblatt
BUZ	Berufsunfähigkeitsversicherung
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

BVerfGK	Kammerentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
BvL	Aktenzeichen für eine konkrete Normenkontrolle (nach Art. 100 Abs. 1 GG)
BvR	Aktenzeichen einer Verfassungsbeschwerde zum Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
DeckRV	Deckungsrückstellungsverordnung
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EGVVG	Einführungsgesetz zum Versicherungsvertragsgesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
EUR	Euro
f.	folgende
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FN-IDW	Fachnachrichten des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland eV (internes Mitteilungsblatt)
GewArch	Gewerbearchiv (Zeitschrift)
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
HwO	Handwerksordnung
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
i.e.S.	im engeren Sinn

i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
IHK	Industrie- und Handelskammer
Jg.	Jahrgang
KAG NW	Kommunalabgabengesetz Nordrhein-Westfalen
Kfz	Kraftfahrzeug
KStZ	Kommunale Steuer-Zeitschrift (Zeitschrift)
LKV	Landes- und Kommunalverwaltung
LMRR	Lebensmittelrecht Rechtsprechung (Entscheidungssammlung)
LRE	Sammlung lebensmittelrechtlicher Entscheidungen
LuL	Lieferung und Leistung
LVU	Lebensversicherungsunternehmen
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
NVwZ-RR	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht-Rechtsprechungs-Report (Zeitschrift)
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OVG	Oberverwaltungsgericht
PublG	Publizitätsgesetz
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RechVersV	Versicherungsunternehmens-Rechnungslegungsverordnung
RGBl	Reichsgesetzblatt
S.	Satz bzw. Seite (je nach Kontext)
sog.	sogenannten
Stpfl.	Steuerpflichtige
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
TEUR	Tausend Euro
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem



UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	von
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
VG	Verwaltungsgericht
Vgl.	Vergleiche
VVG	Versicherungsvertragsgesetz
VwKostG	Verwaltungskostengesetz
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
ZKF	Zeitschrift für Kommunalfinzen (Zeitschrift)
ZKO	Zentrale Koordinationsstelle des Bundesministeriums für Finanzen

## **I. Der Ausgangssachverhalt**

### **1. Sonderprüfungen nach § 319a HGB**

Die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Ihre Mitglieder sind kraft Gesetz alle Wirtschaftsprüfer, die nach der Wirtschaftsprüferordnung (WPO) „bestellt oder als solche anerkannt sind und Mitglieder des Vorstandes, nach dem Partnerschaftsgesellschaftsgesetz verbundene Personen, Geschäftsführer oder persönlich haftende Gesellschafter von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die nicht Wirtschaftsprüfer sind, sowie die anerkannten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften“ (§ 58 Abs. 1 S. 1 WPO).

Zur Absicherung der Qualität der Abschlussprüfung obliegt es der Wirtschaftsprüferkammer u.a., proaktiv „ein System der Qualitätskontrolle zu betreiben“ (§ 57 Abs. 2 Nr. 14 WPO). Sie wird dabei von der Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) unterstützt (§ 66a Abs. 2 WPO), die unter der Rechtsaufsicht des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie steht. Diese nimmt die allgemeine Fachaufsicht über die WPK wahr und überwacht insbesondere Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (börsennotierte Kapitalgesellschaften, deren Wertpapiere an einem organisierten Markt gehandelt werden (§ 264d HGB)) durchführen. Hierzu prüft sie ihrerseits stichprobenartig und anlassunabhängig, ob die § 319a HGB-Prüfer die für die Prüfungshandlung relevanten Berufspflichten (insbesondere prüferisches Vorgehen) einhalten (§§ 61a Satz 2 Nr. 2, 62b Absatz 1 WPO). Die durch die Tätigkeit der APAK anfallenden Kosten werden aus dem Haushalt der WPK gedeckt.

### **2. Sonderbeiträge für Sonderprüfungen in der Beitragsordnung der WPK**

Gemäß § 61 Abs. 1 S. 1 WPO sind die Mitglieder der WPK dazu verpflichtet, „die Beiträge nach Maßgabe der Beitragsordnung zu leisten“; die Beitragsordnung kann je nach Tätigkeitsfeld des Mitglieds verschiedene Beiträge vorsehen. Dabei darf die Wirtschaftsprüferkammer „für die Inanspruchnahme von besonderen Einrichtungen oder Tätigkeiten, insbesondere im Zulassungs-, Prüfungs- und Widerspruchsverfahren sowie im Qualitätskontroll- und Berufsaufsichtsverfahren, für die Bestellung und Wiederbestellung als Wirtschaftsprüfer, die Anerkennung als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und die Erteilung von Ausnahmegenehmigungen nach § 28 Abs. 2 und 3, Gebühren nach Maßgabe einer Gebührenordnung erheben“ (§ 61 Abs.

2 S. 1 WPO). „Die Höhe der Beiträge bestimmt der Beirat der Wirtschaftsprüferkammer“ (§ 61 Abs. S. 2 f. WPO). Der Beirat bestimmt die Beitragshöhe in einer Beitragsordnung, die ihrer Rechtsform nach eine Satzung ist<sup>1</sup>.

Nach der Rechtsprechung des BVerfG können „[i]n der Form des Sonderbeitrages ... vor allem die durch Erfüllung einer Aufgabe entstehenden Kosten umgelegt werden, die sich von den allgemeinen Kosten der Kammer abgrenzen lassen und für deren getrennte Erhebung besondere Gründe sprechen, etwa deswegen, weil sie einen besonderen Vorteil betreffen, der nicht allen Mitgliedern zugutekommt“<sup>2</sup>. Das BVerfG hält insbesondere auch die Erhebung von Gruppen-sonderbeiträgen „für zulässig, wenn nicht sogar für geboten“<sup>3</sup>, wenn es um die Finanzierung von Tätigkeiten geht, von der nur eine Gruppe der Mitglieder einen spezifischen Vorteil hat<sup>4</sup> – wie dies bei den § 319a HGB-Sonderprüfungen der Fall ist.

Die für das Jahr 2013 gültige Beitragsordnung der WPK<sup>5</sup> macht von dem Recht auf eine differenzierte Beitragserhebung Gebrauch. Sie setzt neben dem von allen Mitgliedern zu entrichtenden (allgemeinen) Beitrag (§ 2 Nr. 1) einen zusätzlichen Beitrag fest, der nur von den Mitgliedern zu entrichten ist, „die als Abschlussprüfer gesetzliche Abschlussprüfungen bei Unternehmen nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB in dem dem Beitragsjahr vorangehenden Kalenderjahr beendet haben“ (§ 2 Nr. 2). Die Höhe dieses Sonderbeitrags richtet sich nach der Anzahl der von den jeweiligen Mitgliedern durchgeführten § 319a HGB-Prüfungen und dem dabei erzielten Honorar. Er beträgt gemäß § 5 Abs. 3 der Beitragsordnung „für jede im vorangegangenen Kalenderjahr beendete gesetzliche Jahres- oder Konzernrechnungslegungsprüfung nach § 319a Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 2 HGB 1.900 €“ sowie „je angefangene 1.000 € des mit den geprüften Abschlüssen nach Buchstabe a) veröffentlichten berechneten Gesamthonorars für Abschlussprüfungsleistungen gemäß §§ 285 Nr. 17a, 314 Abs. 1 Nr. 9a HGB 5,10 €“.

---

<sup>1</sup> Vgl. OVG Hamburg, 23.11.1988 – OVG Bf VI 65/86 – GewArch 1989, 381; Detterbeck (HwO, 2008), Tz. 1 zu § 113.

<sup>2</sup> BVerfG, 17.12.1998 – 1 C 7/98, BVerwGE 108, 169.

<sup>3</sup> Detterbeck (HwO, 2008), Tz. 13 zu § 113.

<sup>4</sup> Vgl. BVerfG, 17.12.1998 – 1 C 7/98, BVerwGE 108, 169

<sup>5</sup> Vgl. Wirtschaftsprüferkammer (WPK, 2012). Siehe auch zur neuesten, für 2015 gültigen (weitgehend inhaltsgleichen) Beitragsordnung: Wirtschaftsprüferkammer (WPK, 2014).

### 3. Jahresabschluss 2013 und Fehlbetragsausgleichsposten

Die WK erstellte am 07. April 2014 den Jahresabschluss zum 31.12.2013 gemäß § 15 Abs. 3 der Satzung der WPK in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs für große Kapitalgesellschaften.<sup>6</sup>

„Der Ansatz und die Bewertung im Jahresabschluss wurde unter Beachtung der generellen Ansatz- und Bewertungsvorschriften der §§ 246 – 256a HGB sowie unter Berücksichtigung der besonderen Ansatz- und Bewertungsvorschriften für große Kapitalgesellschaften (§§ 268 – 274 HGB) aufgestellt“<sup>7</sup> und durch die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft *DR. FRITZ KESEL & PARTNER OHG* Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, München, geprüft.

Aus der Gewinn- und Verlustrechnung für das Wirtschaftsjahr vom 01.01.2013 – 31.12.2013 ergibt sich ein Jahresüberschuss von TEUR 793 (Vorjahr: Jahresfehlbetrag von TEUR 785).<sup>8</sup> „Für Zwecke der Erfolgsrechnung werden die Aufwendungen und Erträge nach den Sparten APAK, Sonderuntersuchungen, Berufsaufsicht Qualitätskontrollverfahren, Examen und übrige Kammeraufgaben aufgliedert. Dabei enthält die Sparte Sonderuntersuchungen die gesonderten Beitragseinnahmen für Sonderuntersuchungen sowie die in diesem Zusammenhang angefallenen Aufwendungen für die Durchführung von Sonderuntersuchungen“<sup>9</sup>.

Im Rahmen der Sonderuntersuchungen vereinnahmte die WPK in 2013 „Beiträge von Mitgliedern, die als Abschlussprüfer gesetzliche Abschlussprüfungen bei Unternehmen nach § 319a durchführten“<sup>10</sup>, in Höhe von TEUR 3.830 und damit TEUR 230 weniger als ursprünglich kalkuliert.<sup>11</sup> Darüber hinaus lagen die Aufwendungen für die Sonderprüfungen um TEUR 353 über dem Planansatz. Per Saldo führt dies zu einer Unterdeckung der Sparte Sonderuntersuchungen in Höhe von TEUR 583. Nach den Angaben des Jahresabschlusses soll der Fehlbetrag 2013 durch spartenbezogene Mehreinnahmen im Kalenderjahr 2015 ausgeglichen werden.

Die WPK neutralisierte deshalb in ihrem Jahresabschluss 2013 den Aufwandsüberschuss von TEUR 583 durch die erfolgswirksame Aktivierung eines Aktivums gegenüber den Mitgliedern:

---

<sup>6</sup> Vgl. Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2013, S. 12.

<sup>7</sup> Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2013, S. 13.

<sup>8</sup> Vgl. Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2013, Anlage 2.

<sup>9</sup> Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2013, S. 30.

<sup>10</sup> Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2013, Anlage 7 Seite 15.

<sup>11</sup> Vgl. Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2013, Anlage 7 Seite 15.

„Die im Berichtsjahr nicht durch Beitragseinnahmen für Sonderuntersuchungen gedeckten Aufwendungen wurden aufgrund der Tatsache, dass es sich dabei um zweckgebundene Ausgaben handelt, die nicht für Zwecke der allgemeinen Aufgaben der WPK anfallen, als Fehlbetragsausgleich abgegrenzt. Der Ausweis erfolgte aus Gründen der Ansatzstetigkeit sowie der Klarheit und Transparenz als sonstiger Vermögensgegenstand. Die in Höhe von TEUR 583 abgegrenzten Aufwendungen für Sonderuntersuchungen sollen im Rahmen eines Mehrjahresplans in 2015 durch höhere Beitragseinnahmen ausgeglichen werden. Für 2014 ist ein ausgeglichenes Spartenergebnis geplant. Der zum 31.12.2012 abgegrenzte Fehlbetragsausgleich in Höhe von TEUR 273 wurde in 2013 durch Beitragseinnahmen ausgeglichen“<sup>12</sup>.

Gegen die vorgenommene Aktivierung werden Bedenken erhoben. Ob diese Bedenken berechtigt sind, ist Gegenstand dieses Gutachtens.

## **II. Rechtliche Besonderheiten von Beiträgen und Gebühren**

### **1. Rahmengrundsätze**

#### **1.1. Die Unterscheidung zwischen Gebühren und Beiträgen**

Begrifflich ist zwischen Steuern und Vorzugslasten (als Oberbegriff für Gebühren und Beiträge) zu unterscheiden. Die Vorzugslasten unterscheiden sich von den Steuern dadurch, dass der Steuerpflichtige für seine Zahlung keinen Anspruch auf eine Gegenleistung gegenüber dem Steuergläubiger erhält. Dagegen fallen Beiträge und Gebühren nur an, wenn der Zahlungsschuldner von dem Zahlungsempfänger eine 'Gegenleistung' erhält.<sup>13</sup> Dabei unterscheiden sich Beiträge und Gebühren hinsichtlich der Art der vom Zahlungsempfänger zu erbringenden 'Gegenleistung'.

---

<sup>12</sup> Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2013, S. 31; vgl. auch Anlage 4 Seite 3. Bei dem Fehlbetragsausgleichsposten 2012 handelte es sich um eine Überdeckung der Kosten durch die spezifischen Beiträge. Er wurde passiviert (nicht aber aktiviert).

<sup>13</sup> Vgl. BVerfG vom 17.07.2003 – 2 BvL 1/99, 2 BvL 4/99, 2 BvL 6/99, 2 BvL 16/99, 2 BvL 18/99, 2 BvL 1/01, BVerfGE 108, 186; Koenig (AO, 2014) Tz. 39 zu § 3 AO.

Nach der Grunddefinition sind Gebühren konkret festgelegte Vergütungen (Entgelte), die der Gebührenschuldner als „Gegenleistung für die Inanspruchnahme der öffentlichen Verwaltung in einem bestimmten Einzelfall“<sup>14</sup> erbringt. So stellt auch das BVerwG klar, dass „[d]ie Eigenschaft einer Abgabe als Verwaltungsgebühr ... davon abhängig [ist], dass die Abgabe nicht eine allgemeine Leistung des Gemeinwesens ermöglichen soll, sondern dass sie als Gegenleistung für eine den einzelnen betreffende und von diesem veranlasste Amtshandlung zu zahlen ist“<sup>15</sup>. Bilanzrechtlich erlaubt die Gebührenerhebung eine weitgehend eindeutige Zurechnung der Zahlungsströme. Die Individualleistung bildet das Zurechnungsobjekt. Ihm sind alle durch die Leistungserbringung erzielten Gebühren als Erträge und alle dadurch ausgelöst oder (mit-) verursachten Ausgaben als Aufwand zuzurechnen.

Bei Beitragszahlungen fehlt diese Individualisierung. Der Beitragsschuldner vergütet durch seinen Beitrag keine ihm gegenüber erbrachte Einzelleistung. Er beteiligt sich vielmehr durch seine Zahlung „an den Kosten einer öffentlichen Einrichtung (Veranstaltung)“<sup>16</sup> und bezahlt mit diesem Entgelt lediglich „die mögliche Inanspruchnahme einer Einrichtung oder Leistung“<sup>17</sup>. „Die Kammerbeiträge sind kein Entgelt für eine – wenn auch nur potentiell – individuell zurechenbare Sonderleistung der ...[K]ammern. Vielmehr handelt es sich um ein Entgelt für einen weitgehend nur vermuteten mittelbaren wirtschaftlichen Nutzen aus der Tätigkeit der ...[K]ammern“<sup>18</sup>. Durch diese Verallgemeinerung fällt bilanzrechtlich die Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben zu bestimmten Leistungen schwerer. Umsatzträger ist hier – wenn überhaupt – die Leistungserbringung gegenüber der Gemeinschaft.

Die WPK erhebt die jährlichen Zahlungen ihrer Mitglieder grundsätzlich in Form von Beiträgen und macht damit die dahinter stehende Leistungsstruktur erkennbar. Die Beiträge sollen dafür sorgen, dass die WPK ihren Mitgliedern Leistungen zur Verfügung stellt, die diese dann (unentgeltlich) freiwillig oder aufgrund gesetzlicher Anwendung in Anspruch nehmen können

---

<sup>14</sup> Gersch (in: Klein-AO, 2014), Tz. 19 zu § 3 AO unter Hinweis auf BVerfG vom 22.03.1984 – 2 BvR 849/82, NJW 84, 1871; BFH vom 30.03.2011 - I R 61/10, BStBl II 2011, 536.

<sup>15</sup> BVerwG vom 08. 12. 1961 - BVerwG VII C 2/61, BVerwGE 13, 214.

<sup>16</sup> Gersch (in: Klein-AO, 2014), Tz. 20 zu § 3 AO unter Hinweis auf BVerfGE 7, 254.

<sup>17</sup> Gersch (in Klein-AO, 2014), Tz. 20 zu § 3 AO unter Hinweis auf BVerfG vom 20.09.1959 – 1 BvL 1/58, 1 BvL 7/58, BVerfGE 9. 291.

<sup>18</sup> Detterbeck, (HwO,2008), Tz. 1 zu § 113 unter Hinweis auf BVerwG vom 03.05.1995 – 1 B 222/93, GewArch 1995, 426.

bzw. müssen. Gegenleistung der WPK ist damit formalrechtlich keine konkrete Leistung gegenüber dem Beitragszahler, sondern die Organisation eines gesetzlich vorgeschriebenen, allgemeinen Leistungsumfelds für die Mitglieder.

Die Höhe der von der WPK zu erhebenden Beiträge richtet sich explizit nach den allgemeinen Grundsätzen des Verwaltungskostenrechts. Gemäß § 61 Abs. 1 S. 2 WPO ist bei der Festlegung der Beiträge „der 2. Abschnitt des Verwaltungskostengesetzes in der bis zum 14. August 2013 geltenden Fassung ... entsprechend anzuwenden“ (§ 61 Abs. 1 S. 2 WPO). Dieser Abschnitt regelt aber primär die Bemessung von Gebühren.

Durch die explizite Anbindung an die Gebührengrundsätze werden die von der WPK erhobenen Beiträge aber nicht selbst zu Gebühren. Der Charakter der von der WPK gegenüber ihren Mitgliedern geschuldeten Leistung ändert sich dadurch nicht. Der hier vorgenommene Verweis auf die Gebührengrundsätze dient vielmehr der Festlegung der Beitragshöhe (Bewertungsmaßstab). Diese Verknüpfung trägt damit dem allgemeinen Grundsatz Rechnung, dass das Verfassungsrecht die Höhe der Beiträge und Gebühren an vergleichbare Rahmenbedingungen knüpft, die erfüllt sein müssen, damit ihre Erhebung zulässig ist bzw. auf einer wirksamen, rechtlich durchsetzbaren Rechtsgrundlage beruht.

Die Einhaltung der Rahmengrundsätze ist auch für die spätere bilanzrechtliche Würdigung des in Frage stehenden Sachverhalts relevant. Soll nämlich eine Aktivierung der vorgesehenen Beitragsnachforderungen der WPK in Frage kommen, so ist es unerlässlich, dass diese durch die Grundsätze zur Beitragsnacherhebung abgedeckt und damit zulässig sind.

## **1.2. Kostendeckungsprinzip**

Nach dem Verwaltungskostengesetz (VwKostG) sind die Gebührensätze grundsätzlich „so zu bemessen, dass zwischen der den Verwaltungsaufwand berücksichtigenden Höhe der Gebühr einerseits und der Bedeutung, dem wirtschaftlichen Wert oder dem sonstigen Nutzen der Amtshandlung andererseits ein angemessenes Verhältnis besteht. Ist gesetzlich vorgesehen, dass Gebühren nur zur Deckung des Verwaltungsaufwandes erhoben werden, sind die Gebührensätze so zu bemessen, dass das geschätzte Gebührenaufkommen den auf die Amtshandlungen entfallenden durchschnittlichen Personal- und Sachaufwand für den betreffenden Verwaltungszweig nicht übersteigt“ (§ 3 VwKostG).

Das VwKostG berücksichtigt den besonderen Zweck der Gebühren als „öffentlich-rechtliche Geldleistungen, die aus Anlass individuell zurechenbarer, öffentlicher Leistungen ... durch eine öffentlich-rechtliche Norm oder sonstige hoheitliche Maßnahme auferlegt werden und dazu bestimmt sind, in Anknüpfung an diese Leistung deren Kosten ganz oder teilweise zu decken“<sup>19</sup>. Allerdings folgt aus dieser Zwecksetzung nicht, „dass die Gebührenhöhe durch die Kosten der Leistung der öffentlichen Hand allgemein oder im Einzelfall in der Weise begrenzt sein müsse, dass Gebühren diese Kosten nicht übersteigen oder nicht unterschreiten dürfen“<sup>20</sup>. „Es ist in der Rechtsprechung sowohl des Bundesverfassungsgerichts als auch des Bundesverwaltungsgerichts geklärt, dass prinzipiell alle mit einer Gebührenregelung verfolgten verfassungsrechtlich zulässigen Zwecke bei der Beurteilung der Frage einzubeziehen sind, ob sich eine Gebühr sachlich rechtfertigen lässt“<sup>21</sup>.

Allgemeine Grenzen für die Gebührenfestsetzung „ergeben sich insoweit insbesondere aus dem Gleichheitssatz des Art 3 Abs. 1 GG“. Aus diesem folgt, „dass Gebühren nicht völlig unabhängig von den Kosten der gebührenpflichtigen Staatsleistung festgesetzt werden dürfen, und dass die Verknüpfung zwischen den Kosten der Staatsleistung und den dafür auferlegten Gebühren nicht in einer Weise sich gestaltet, die, bezogen auf den Zweck der gänzlichen oder teilweisen Kostendeckung, sich unter keinem vernünftigen Gesichtspunkt als sachgemäß erweist“<sup>22</sup>. Eine Gebühr ist deshalb insbesondere dann nicht mehr durch die Verfassung gedeckt, „wenn sie in einem groben Missverhältnis zu dem vom Gesetzgeber verfolgten legitimen Gebührenzweck steht“<sup>23</sup>. So geht z.B. das BVerfG in seinem Urteil vom 19.03.2003 davon aus, dass die Äquivalenz nicht mehr gegeben ist, wenn die erhobene Gebühr das Fünffache der entstandenen Ausgaben übersteigt.<sup>24</sup>

Diese Gebührengrundsätze sind auf die Beiträge zu übertragen. Zwar fördert eine beitragshebende Körperschaft mit ihrer Tätigkeit das einzelne Mitglied nur mittelbar. Das entbindet sie aber nicht von einer angemessenen, leistungsadäquaten und möglichst individuellen Bemessung der Beiträge. Da die Beiträge „der Abgeltung eines vermuteten besonderen Vorteils dienen

---

<sup>19</sup> BVerfG vom 06.02.1979 – 2 BvL 5/76, BVerfGE 50, 217.

<sup>20</sup> BVerfG vom 06.02.1979 – 2 BvL 5/76, BVerfGE 50, 217.

<sup>21</sup> OVG für das Land Nordrhein-Westfalen vom 28.01.2008 – 9 A 2206/07, ZKF 2008, 286.

<sup>22</sup> BVerfG vom 06.02.1979 – 2 BvL 5/76, BVerfGE 50, 217.

<sup>23</sup> BVerwG vom 13.04.2005 – 6 C 5/04, NVwZ-RR 2005, 592; vgl. BVerfG vom 19.03.2003 – 2 BvL 9/98, 2 BvL 10/98, 2 BvL 11/98, 2 BvL 12/98, BVerfGE 108, 1.

<sup>24</sup> Vgl. BVerfG vom 19.03.2003 – 2 BvL 9/98, 2 BvL 10/98, 2 BvL 11/98, 2 BvL 12/98, BVerfGE 108, 1.



– nämlich des sich aus der Kammermitgliedschaft ergebenden Nutzens –, müssen sie entsprechend diesem vermuteten Mitgliedernutzen bemessen werden<sup>25</sup>. Deshalb reglementiert das Äquivalenzprinzip die Bemessung der Kammerbeiträge in gleicher Weise wie die Festlegung der Gebührenhöhe. Dieses „gebietet, dass die Höhe des Beitrages nicht in einem Missverhältnis zu dem Vorteil steht, den er abgibt“<sup>26</sup>. Der Äquivalenzgrundsatz findet zudem uneingeschränkt auf die Erhebung von Sonderbeiträgen Anwendung. Auch diese dürfen „in keinem Missverhältnis zu dem Vorteil stehen, der durch die Sonderbeitragshebung abgegolten werden soll“<sup>27</sup>.

### 1.3. Individualprinzip

Die festzusetzenden Gebühren müssen dem Individualprinzip folgen. Der verfassungsrechtliche Gleichheitsgrundsatz gebietet, „bei gleichartig beschaffenen Leistungen, die rechnerisch und finanziell in Leistungseinheiten erfasst werden können, die Gebührenmaßstäbe und Gebührensätze in den Grenzen der Praktikabilität und Wirtschaftlichkeit so zu wählen und zu staffeln, dass sie unterschiedlichen Ausmaßen in der erbrachten Leistung Rechnung tragen, damit die verhältnismäßige Gleichheit unter den Gebührenschuldern gewahrt bleibt“<sup>28</sup>.

Die Anforderung an die individuelle Kostendeckung darf aber „nicht überspannt werden. Gebühren werden in der Regel in Massenverfahren erhoben, bei denen die Gebühr vielfach nur nach Wahrscheinlichkeit und Vermutung in gewissem Maß vergrößert bestimmt und pauschaliert werden kann. Bei der Ordnung der Gebührenerhebung ist der Gesetz- und Verordnungsgeber daher berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in einem Gesamtblick zu erfassen und generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen zu treffen, die verlässlich und effizient vollzogen werden können“<sup>29</sup>.

---

<sup>25</sup> Detterbeck (HwO, 2008), Tz. 13 zu § 113.

<sup>26</sup> Detterbeck (HwO, 2008), Tz. 1 zu § 113 unter Hinweis BVerwG vom 17.12.1998 – 1 C 7/98, BVerwGE 108, 169; BVerwG vom 14.02.2002 – 6 B 73/01, GewArch 2002, 206; auf BVerwG vom 26.4.2006 – 6 C 19/05, BVerwGE 125, 384. Vgl. auch Detterbeck (Handwerkskammerbeitrags-Bonussystem, 2005), S. 322 f.

<sup>27</sup> Detterbeck (HwO, 2008), Tz. 13 zu § 113 unter Hinweis auf VG Braunschweig vom 17.03.2011 – 1 A 87/10, GewArch 2011, 408.

<sup>28</sup> BVerfG vom 06.02.1979 – 2 BvL 5/76, BVerfGE 50, 217.

<sup>29</sup> BVerwG vom 13.04.2005 – 6 C 5/04, NVwZ-RR 2005, 592; Vgl. BVerfG vom 19.03.2003 – 2 BvL 9/98, 2 BvL 10/98, 2 BvL 11/98, 2 BvL 12/98, BVerfGE 108, 1.

Wiederum ist der Gebühregrundsatz der individuellen Beitragsbemessung auf die Bestimmung der Beiträge zu übertragen, damit diese verfassungskonform ausgestaltet werden. Der Grundsatz der Beitragsgerechtigkeit verlangt hier, dass die Beiträge im Verhältnis der Beitragspflichtigen zueinander vorteilsgerecht bemessen werden.<sup>30</sup>

Die Beitragsordnung der WPK kommt dieser Verpflichtung nach, indem sie die Beiträge der Abschlussprüfer, die Prüfungsleistungen nach § 319a Abs. 1 S. 1 HGB durchführen, staffelt. Diese setzen sich aus einem Grundbeitrag (§ 5 Abs. 3a der Beitragsordnung) zusammen, der pro durchgeführter Prüfung zu zahlen ist, und einem Zusatzbeitrag, der sich nach der Höhe des Honorars richtet, das der beitragspflichtige Abschlussprüfer dem Mandanten in Rechnung stellt (§ 5 Abs. 3b der Beitragsordnung).

## **2. (Restriktive) Möglichkeiten zum Ausgleich von Kostenunterdeckungen**

### **2.1. Nachträgliche Beitragsanpassungen bei (noch) ungewisser Bemessungsgrundlage**

Eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist grundsätzlich dazu berechtigt, einen erlassenen Beitragsbescheid zu korrigieren und in dem neu zu erlassenden Bescheid höhere Beiträge festzusetzen. Das gilt nach der Rechtsprechung des BVerwG selbst dann, wenn der ursprüngliche Bescheid bereits bestandskräftig geworden ist und von der Körperschaft weder als Vorausleistungs- noch als Teilbeitragsbescheid gekennzeichnet wurde. Das höchste Gericht stellt vielmehr klar, dass der Gebühren- oder Beitragsschuldner grundsätzlich keine Rechtssicherheit darauf hat, dass die im Bescheid festgesetzte Gebühr bzw. der in ihm festgesetzte Beitrag nicht noch durch einen (korrigierenden) Folgebescheid erhöht wird. „Nicht jeder belastende Verwaltungsakt ist schon aus der Natur der Sache tragfähig für den – ein entsprechendes Vertrauen rechtfertigenden – Gegenschluss, dass von dem Betroffenen mehr als dies nicht verlangt werden solle. Im Gegenteil ist ein solcher Schluss in der Regel nicht gerechtfertigt, so dass besondere Umstände hinzutreten müssen, wenn er sich (zumal aus verfassungsrechtlichen Gründen) dennoch rechtfertigen soll“<sup>31</sup>.

---

<sup>30</sup> Vgl. Detterbeck (HwO, 2008), Tz. 1 zu § 113.

<sup>31</sup> BVerwG vom 15.04.1983 – 8 C 170.81, BVerwGE 67, 129.

Mit Beschluss vom 04.05.2009 entschied das OVG Lüneburg, dass eine Handwerkskammer, die ihre Mitgliedsbeiträge nach den vom Finanzamt festgesetzten Gewerbeerträgen bemisst, die Beitragsbescheide korrigieren darf, wenn bei Erlass des Ursprungsbescheids die endgültige Höhe des Gewerbeertrags noch nicht feststand. Das Gericht vertritt die Rechtsauffassung, dass ein „in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ... anerkannte[r] Grundsatz“ besteht, dass ein Beitragsbescheid<sup>32</sup> keinen „begünstigenden Verwaltungsakt mit dem Inhalt [darstellt], eine weitergehende als die festgesetzte Forderung sei ausgeschlossen“. „Etwas anderes gilt nur dann ..., wenn die Nacherhebung nach dem maßgeblichen materiellen Recht generell ausgeschlossen oder zumindest eingeschränkt ist, der Nacherhebung im Einzelfall ein verfassungsrechtlich geschütztes Vertrauen des Abgabenschuldners entgegensteht oder dem Ausgangsbescheid ausnahmsweise ausdrücklich oder sinngemäß eine solche Einschränkung des Nacherhebungsrechts zu entnehmen ist“<sup>33</sup>. Nach Ansicht des Gerichts steht „der Nacherhebung auch kein verfassungsrechtlich geschütztes Vertrauen ... entgegen“<sup>34</sup>. Dazu müsste der Beitragszahlende „überhaupt schutzwürdig angenommen haben, die erfolgte Beitragsfestsetzung sei rechtmäßig und abschließend, er müsste dieses Vertrauen betätigt haben und dieses Vertrauen müsste schließlich gegenüber dem öffentlichen Interesse an einer gleichmäßigen und vollständigen Beitragserhebung vorrangig sein“<sup>35</sup>.

In einem ähnlich gelagerten Fall entschied das VG Berlin zugunsten einer Handwerkskammer, die zunächst gegenüber ihren Mitgliedern einen Grundbeitrag ohne Gewerbeertrag/-gewinn festsetzte und einige Zeit später einen Zusatzbeitrag nach Maßgabe des Gewerbeertrags bzw. Gewerbegewinns erhob, nachdem dieser (als Bemessungsgrundlage) endgültig feststand, ohne dass sie ihre Mitglieder auf diesen Folgebescheid im Erstbescheid hingewiesen hatte. Das Gericht vertritt die Auffassung, dass der zur Beitragszahlung Verpflichtete die früheren Bescheide nicht „dahin verstehen durfte, dass mit ihnen abschließend über den jeweiligen Jahresbeitrag

---

<sup>32</sup> Vgl. für andere Abgaben: OVG Münster vom 03.06.2008 – 9 A 2762/06, KStZ 2008, 177.

<sup>33</sup> OVG Lüneburg vom 04.05.2009 – 8 LC 106/08, GewArch 2009, 314 (alle Zitate) mit Verweis auf OVG Weimar vom 29.04.2008 – 4 ZKO 610/07, LKV 2009, 35.

<sup>34</sup> OVG Lüneburg vom 04.05.2009 – 8 LC 106/08, GewArch 2009, 314; unter Hinweis auf BVerwG vom 18.03.1988 – 8 C 92/87, BVerwGE 79, 163.

<sup>35</sup> OVG Lüneburg vom 04.05.2009 – 8 LC 106/08, GewArch 2009, 314.

entschieden werden sollte<sup>36</sup>. Diese begründeten nicht die Erwartung des zur Beitragszahlung Verpflichteten, die Kammer „werde höhere Beitragsforderungen nicht mehr geltend machen“<sup>37</sup>.

Allerdings darf nicht jeder Beitragsbescheid nachträglich (willkürlich) geändert werden. Ob eine nachträgliche Beitragsanpassung im Einzelfall möglich ist, richtet sich insbesondere „nach dem jeweils einschlägigen materiellen Recht“<sup>38</sup>.

## 2.2. Nachträgliche Beitragsanpassungen bei Kostenunterdeckungen

„Kostenunter- oder -überdeckungen können entstehen, wenn sich nachträglich herausstellt, dass entweder die im Bemessungszeitraum kalkulierten Kosten oder aber die tatsächliche Inanspruchnahme der öffentlichen Einrichtung (Maßstabseinheiten) höher oder niedriger ausgefallen sind, als dies geplant war“<sup>39</sup>, so dass die für eine Leistung einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft festgesetzten Gebühren bzw. Beiträge zu niedrig oder zu hoch kalkuliert waren.

Konnte der zur Zahlung Verpflichtete darauf vertrauen, dass der ursprünglich festgesetzte Beitrag endgültig ist, so hat die Körperschaft des öffentlichen Rechts nur sehr eingeschränkte Möglichkeiten, die zu niedrig festgesetzte Gebühr nachträglich anzupassen. Der rückwirkenden Beitragserhöhung steht dann das verfassungsrechtliche Rechtsstaatsprinzip entgegen.

Nach dem Rechtsstaatsprinzip ist eine besondere Rechtfertigung erforderlich, „wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines in der Vergangenheit liegenden Verhaltens nachträglich belastend ändert. Der Bürger wird in seinem Vertrauen auf die Verlässlichkeit der Rechtsordnung enttäuscht, wenn der Gesetzgeber an bereits abgeschlossene Tatbestände nachträglich ungünstigere Folgen knüpft als an diejenigen, von denen der Bürger bei seinen Dispositionen ausgehen durfte. Die Verlässlichkeit der Rechtsordnung ist eine Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen. Es würde den Einzelnen in seiner Freiheit erheblich gefährden, wenn die öffentliche

---

<sup>36</sup> VG Berlin vom 15.07.2011 – 4 K 503.10, BeckRS 2011, 53699.

<sup>37</sup> VG Berlin vom 15.07.2011 – 4 K 503.10, BeckRS 2011, 53699; vgl. auch Honig/Knörr (HwO, 2008), Tz. 20 zu § 113.

<sup>38</sup> BVerwG vom 18.03.1988 – 8 C 92/87, BVerwGE 79, 163 mit Hinweis auf BVerwG vom 06. 06.1975 – BVerwG IV C 15.73, BVerwGE 48, 271.

<sup>39</sup> OVG für das Land Nordrhein-Westfalen vom 30.11.2010 – 9 A 1579/08, ZKF 2011, 117.

Gewalt an sein Verhalten oder an ihn betreffende Umstände im Nachhinein belastende Rechtsfolgen knüpfen dürfte, als sie zum Zeitpunkt seines rechtserheblichen Verhaltens galten .... Danach ist eine echte Rückwirkung als nachträglich ändernder Eingriff in bereits abgewickelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände grundsätzlich verfassungsrechtlich unzulässig<sup>40</sup>.

„Die Verwaltungsgerichte wenden diese Grundsätze in ständiger Rechtsprechung auf den Bereich der durch die Kommunen festgesetzten Steuern, Beiträge und Gebühren an“<sup>41</sup>. Danach darf eine Gebühren- oder Beitragssatzung in der Regel rückwirkend nur „geändert werden, wenn die Rückwirkung dazu dienen soll, eine ungültige oder in ihrer Gültigkeit zweifelhafte Satzung durch eine neue Satzung zu ersetzen“<sup>42</sup>. Ist dagegen die ursprüngliche Gebühren- bzw. Beitragssatzregelung „rechtmäßig und damit gültiges Recht [...], so dass sich der Betroffene darauf verlassen durfte, dass er die Inanspruchnahme der Leistung nur nach dem ursprünglichen Gebührensatz zu entgelten hat und mit keiner nachträglichen Erhöhung dieses Satzes zu rechnen braucht“<sup>43</sup>, ist eine nachträgliche Anpassung der Gebühr bzw. des Beitrags unzulässig. Insbesondere im Vergleich zur großzügigeren Rechtsprechung, die zum Anpassungsrecht bei Handwerkskammern ergangen ist, ergeben sich Abgrenzungsschwierigkeiten, wann der Gebühren- oder Beitragsschuldner auf die endgültige Festsetzung des Beitrags bzw. der Gebühr vertrauen darf.

### **2.3. Zukünftige Beitragsanpassungen bei Kostenunterdeckungen**

Die Körperschaft des öffentlichen Rechts kann erwägen, die Kostenunterdeckungen dadurch auszugleichen, dass sie die zukünftigen Beiträge entsprechend anpasst. Allerdings setzt auch in diesem Fall das Verfassungsrecht der Beitragsanpassung enge Grenzen. Es gelten die Prinzipien der Periodengerechtigkeit und der Verursacherbezogenheit der Beiträge.

Nach dem Prinzip der Periodengerechtigkeit<sup>44</sup> „sind die Gebührenpflichtigen [grundsätzlich] nur mit den Kosten zu belasten, die den Nutzungen in der betreffenden Kalkulationsperiode

---

<sup>40</sup> BVerfG vom 03.09.2009 – 1 BvR 2384/08, BVerfGK 16, 162

<sup>41</sup> BVerfG vom 03.09.2009 – 1 BvR 2384/08, BVerfGK 16, 162.

<sup>42</sup> BVerwG vom 28.11.1975 – IV C 45.74, BVerwGE 50, 2.

<sup>43</sup> VG Minden vom 14.05.2014 – 3 K 462/13, juris.

<sup>44</sup> VG Düsseldorf vom 28.05.2014 – 5 K 828/14, juris .

entsprechen“<sup>45</sup>. Wird dagegen ein Kostenausgleich in den kommenden Jahren vorgenommen, belastet oder entlastet er die (zukünftig) davon Betroffenen mit Beiträgen bzw. Gebühren, die sich nicht aus der konkreten Inanspruchnahme einer Leistung im laufenden Beitragsjahr ergeben und von ihnen auch nicht zu verantworten sind.

Nach dem Prinzip der Verursacherbezogenheit der Beiträge sollen vielmehr diejenigen Individuen mit den Kosten belastet werden, die auch die kostenverursachenden Leistungen bezogen haben. Werden aber die Beitragszahlenden zukünftiger Jahre mit Kosten belastet, die durch die in der Vergangenheit gegenüber anderen Personen oder Personenvereinigungen erbrachten Leistungen anfielen, wird das Prinzip der Verursacherbezogenheit in Frage gestellt. Deshalb ist der „Ausgleich einer früheren Unterdeckung dem Gebührenrecht grundsätzlich fremd und das Defizit aus der Vergangenheit keine in die Kalkulation einzustellende Rechnungsgröße. Ein entstandenes Gebührendefizit ist vielmehr lediglich als prognoserelevante Veränderung bei der Kalkulation des zukünftigen Verwaltungsaufwands möglich und im Hinblick auf den Kostendeckungsgrundsatz möglicherweise sogar verpflichtend“<sup>46</sup>.

Soll dennoch eine Nachverrechnung in künftigen Perioden erfolgen, so muss dies grundsätzlich durch eine transparente gesetzliche oder satzungsgemäße Bestimmung vorgeschrieben werden, die unmissverständlich vorschreibt, dass Kostenunter- und -überdeckungen am Ende eines Kalkulationszeitraums innerhalb eines bestimmten Zeitraums auszugleichen sind.<sup>47</sup> Der Kostenüberdeckungsausgleich trägt dann zielgerichtet „der Unwägbarkeit von Prognoseentscheidungen der Vergangenheit Rechnung“<sup>48</sup>.

Teile der Literatur halten den zukünftigen Kostendeckungsausgleich aber auch dann für zulässig, wenn die Gebühren- oder Beitragsordnung keine explizite Berechtigung oder Verpflichtung zur (vollständigen) Weiterbelastung der Kostenunterdeckung vorschreibt. Danach ist es „nicht ausgeschlossen, Fehlbeträge aus den Vorjahren in die neu durchgeführte Gebührenbedarfsrechnung zu übernehmen und über eine damit ggf. verbundene Änderung des Gebührensatzes nach-

---

<sup>45</sup> OVG für das Land Nordrhein-Westfalen vom 30.11.2010 – 9 A 1579/08, ZKF 2011, 117.

<sup>46</sup> VG Augsburg vom 14.05.2013 – Au 1 K 12.1371, LMRR 2013, 68 unter Hinweis auf BayVGH vom 03.08.2005 – 25 CS 05.899, LRE 51, 390.

<sup>47</sup> Vgl. OVG für das Land Nordrhein-Westfalen vom 20.01.2010 – 9 A 1469/08, ZKF 2011, 117.

<sup>48</sup> OVG für das Land Nordrhein-Westfalen vom 30.11.2010 – 9 A 1579/08, ZKF 2011, 117.

träglich zum Ausgleich zu bringen. Für die Abgrenzung zur Unzulässigkeit hin ist auf die Größenordnung der Fehlbeträge und ihre zeitliche Entstehung abzustellen. Je weiter die Entstehung des Defizites zurückreicht, umso wahrscheinlicher ist es, dass eine wesentliche Änderung des Benutzerkreises eingetreten ist und nicht mehr davon ausgegangen werden kann, dass die Gebührenpflichtigen begünstigende Unterbelastungen aus den Vorjahren im Wesentlichen auch von diesen in den Folgejahren ausgeglichen werden<sup>49</sup>.

„Von der Größenordnung her, kann die „Aufstockung“ um die Fehlbeträge abgabenrechtlich nur dann ins Gewicht fallen, wenn das Äquivalenzprinzip und der Gleichheitsgrundsatz verletzt sind. Da hier ein Spielraum besteht, muss die Aufstockung gegenüber den übrigen Ansätzen der Gebührenbedarfsrechnung eine auffällige Gewichtung aufweisen, um als abgabenrechtlich unzulässig durchzuschlagen. Soweit der Fehlbetrag binnen kurzer Frist bereinigt wird, ist von Benutzerkreisidentität auszugehen, so dass beide Prinzipien – weil lediglich eine vom tatsächlichen Bedarf her ungerechtfertigte Unterbelastung ihnen gegenüber dem als zutreffend festgestellten Gebührenbedarf entsprechend nachträglich ausgeglichen wird – nicht durchgreifen. Bei bis zu drei Jahren zurückliegenden Defiziten dürfte ihre nachträgliche Einbeziehung in der Regel unproblematisch sein“<sup>50</sup>.

### **3. Kennzeichen und Einordnung des § 319a HGB-Sonderbeitrags**

#### **3.1. Schätzproblematik hinsichtlich der Beitragshöhe**

Der (eingeschränkte) Kreis der Mitglieder der WPK, der sonderbeitragspflichtige § 319a HGB-Prüfungen durchführt, soll nach dem aus der Beitragsordnung der WPK erkennbaren Willen auch exklusiv mit den der WPK dadurch entstandenen Ausgaben belastet werden.

Allerdings kann es sich bei dieser Art der Beitragsfestsetzung naturgemäß nur um eine (erste) grobe Kostenschätzung handeln. Die Häufigkeit und der Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen stehen noch nicht fest und liegen auch nicht im einseitigen Ermessen der WPK. Verschiedene andere Behörden wie die Berufsgenossenschaften und Handwerkskammern lösen

---

<sup>49</sup> Schön/Fabry (Kommunalverwaltung, 2015), § 10 Benutzungsgebühren, S. 109.

<sup>50</sup> Schön/Fabry (Kommunalverwaltung, 2015), § 10 Benutzungsgebühren, S. 109 f.

dieses Schätzproblem durch den Erlass vorläufiger Beitragsbescheide, die durch Folgebescheide korrigiert werden, sobald die einschlägige Bemessungsgrundlage feststeht. Nach den zuvor dargestellten einschlägigen Urteilen steht diese Art der Beitragsnacherhebung grundsätzlich mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben in Einklang und ist damit zulässig.

Die Beitragsordnung der WPK sieht dagegen hinsichtlich der § 319a HGB-Sonderbeiträge einen periodennachgelagerten Ausgleich der Verrechnung der Kostenunter- und Kostenüberdeckungen vor. Bei Einführung des Sonderbeitrags im Kalenderjahr 2007 erhob die WPK von den davon betroffenen Prüfern zur Vorfinanzierung der Kosten Beiträge in Höhe von ca. 1.224 TEUR, die aber nur zum geringen Teil (240 TEUR) für entsprechende Sonderuntersuchungen benötigt wurden<sup>51</sup>. Die Kostenüberdeckung (984 TEUR) wurde im Jahresabschluss 2007 unter den passiven Rechnungsabgrenzungsposten passiviert<sup>52</sup>. Die Überzahlung verkörpert nach Ansicht der WPK und den Mitgliedern eine Beitragsvorauszahlung für zukünftige Jahre. Seitdem schätzt die WPK die Sonderbeiträge für das folgende Kalenderjahr auf Basis der vorliegenden Vergangenheitserfahrungen neu, wobei die kumulierte Kostenüberdeckung der Vergangenheit in Abzug gebracht wurde.

Das Ziel der vollständigen Finanzierung der § 319a HGB-induzierten Aufsichtskosten durch die Mitglieder, die davon profitieren, findet sich auch in den einstimmig gefassten Beitragsbemessungsgrundsätzen des Beirats. Danach sind „die Überschüsse/Fehlbeträge der Sparte Sonderuntersuchungen mit dem für die Ermittlung der Folgebeiträge für Sonderuntersuchungen zugrunde liegenden Aufwand zu verrechnen“<sup>53</sup>. Dabei ist darauf zu achten, dass sich „die Sparte ‘Sonderuntersuchungen’ ... selbst tragen [muss]“<sup>54</sup>.

Die vorstehende Beitragsgestaltung lässt Raum für Interpretation. Sie kann auf zweierlei Arten und Weisen interpretiert werden.

---

<sup>51</sup> Vgl. Erläuterungen zum Jahresabschluss zum 31. Dezember 2007, Anlage 7, S. 15.

<sup>52</sup> Vgl. Erläuterungen zum Jahresabschluss zum 31. Dezember 2007, Anlage 7, S. 16.

<sup>53</sup> Beirat der WPK, Genehmigtes Protokoll der Sitzung vom 30.11.2006, S. 15.

<sup>54</sup> Beirat der WPK, Genehmigtes Protokoll der Sitzung vom 20.11.2012, S. 30.



### **3.2. Der § 319a HGB-Sonderbeitrag als Finanzierungsinstrument für im aktuellen Jahr zu erbringende Aufsichtsleistungen der WPK**

Die Ausgestaltung der Beitragsordnung kann dahingehend verstanden werden, dass die vergangenen Beitragsjahre vollständig abgeschlossen sind und zwischen der WPK und den Mitgliedern des abgelaufenen Kalenderjahres grundsätzlich keine anhaltenden (nachlaufenden) Rechtsverpflichtungen mehr bestehen. Die WPK ist danach bei planmäßigem Verlauf für das zurückliegende Kalenderjahr gegenüber seinen Mitgliedern allen geschuldeten Verpflichtungen nachgekommen und diese haben ihre Beiträge vollständig (und ohne Rückforderungsansprüche) geleistet. Es besteht dann lediglich eine Verpflichtung bzw. ein Recht der WPK, die zukünftigen Beiträge unter Berücksichtigung der Beitrags-Kosten-Differenzen der Vergangenheit zu bestimmen.

Diese Interpretation findet ihre Stütze u.a. darin, dass die Beitragsordnung an keiner Stelle auf den Vorauszahlungscharakter der jeweiligen § 319a HGB-Sonderbeiträge hinweist, so dass es nahe liegt sie als endgültig anzusehen. Zum anderen zeigt sich der Zukunftsbezug auch darin, dass ein Mitglied, das im zurückliegenden Kalenderjahr § 319a HGB-Prüfungen durchführte, im aktuellen Jahr keinen laufenden Sonderbeitrag mehr zahlen muss, wenn es der WPK (z.B. aufgrund von Tod, Liquidation oder Aufgabe der Prüfertätigkeit) nicht mehr angehört. In diesem Fall hat es auch weder einen (anteiligen) Anspruch auf die Rückzahlung einer Kostenüberdeckung noch eine Verpflichtung, eine Kostenunterdeckung des Vorjahrs (anteilig) auszugleichen. Dies spricht dafür, dass nach dem Willen der WPK und der Mitglieder aufgetretene Spartendifferenzen nicht nachverrechnet werden, sondern lediglich in die Kalkulation zukünftiger Beiträge für zukünftige Aufsichtsleitungen einfließen sollen. Diese Sichtweise harmoniert auch mit der Entscheidung des Beirats der WPK, den Spartenfehlbetrag 2013 erst in die Sonderbeiträge 2015 einzurechnen und nicht bereits im nachfolgenden Kalenderjahr nachzufordern<sup>55</sup>, ohne die Mitglieder darauf hinzuweisen, dass es sich bei diesem Zugeständnis lediglich um ein hinausgezögerte Fälligkeit bestehender Nachzahlungsverpflichtungen handelt.

Obwohl damit zentrale Vereinbarungen und Regelungen dafür sprechen, dass es sich bei der Nachrechnungspraxis um ein Element zur Kalkulation zukünftiger Beiträge handelt, stößt diese Interpretation schnell an ihre Grenzen.

---

<sup>55</sup> Vgl. Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2013, Seite 31.

Bezieht man nämlich die von den Mitgliedern im aktuellen Jahr zu zahlenden § 319a HGB-Sonderbeiträge auf die im gleichen Kalenderjahr von der WPK zu erbringenden Aufsichtsleistungen, so führt diese Sichtweise zu einer systematischen (latenten) Verletzung des Äquivalenzprinzips durch den konkreten Wortlaut der Beitragsordnung 2013. Dies zeigt sich an einem einfachen Extrembeispiel, in dem die Mitglieder im Jahr 01 § 319a HGB-Prüfungen in erheblichem Umfang vornehmen und der WPK durch die Beaufsichtigung dieser Prüfungen Ausgaben in Höhe von 800 TEUR entstehen. Im Jahr 02 findet keine dieser Prüfungen statt und in 03 erfolgen wieder Prüfungsleistungen in einem Umfang, der den Prüfungen des Jahres 01 entspricht. Bei dieser Konstellation zahlen (bei korrekter Beitragskalkulation) die Mitglieder in 01 trotz der Inanspruchnahme erheblicher WPK-Aufsichtsleistungen und der damit einhergehenden Kosten überhaupt keinen Sonderbeitrag und das Defizit wäre vollständig von den Mitgliedern zu tragen, die überhaupt keine § 319a HGB-Prüfungen durchführen und deshalb auch keinen Vorteil von der entsprechenden Aufsichtstätigkeit der WPK haben. Dafür erbringen die § 319a HGB-Mitglieder im Jahre 02 erhebliche Zusatzbeiträge, ohne dass diesen Beiträgen eine Tätigkeit der WPK im gleichen Kalenderjahr gegenübersteht.

Der (latente) Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Äquivalenzprinzip der Sonderbeiträge zeigt sich auch an der (Extrem-) Überlegung, die davon ausgeht, dass ab einem bestimmten Geschäftsjahr weder von den Mitgliedern noch von der WPK (bzw. Abschlussprüferaufsichtskommission) § 319a HGB-Prüfungsleistungen durchgeführt werden (etwa weil der Sondertatbestand des § 319a HGB mit sofortiger zukünftiger Wirkung entfällt). Selbst in diesem Fall, in dem die WPK nachweislich keine Sonderleistungen mehr im Zusammenhang mit § 319a HGB-Aufsichtshandlungen gegenüber ihren Mitgliedern erbringt, hat sie nach dem klaren Wortlaut der Beitragsordnung einen Anspruch auf eine vollständige Entrichtung der § 319a HGB-Sonderbeiträge.

### **3.3. Der § 319a HGB-Sonderbeitrag als Finanzierungsinstrument für im zurückliegenden Jahr erbrachte Aufsichtsleistungen der WPK**

Durch die Zahlung des § 319a-Sonderbeitrags vergütet das zahlungspflichtige Mitglied (im Einklang mit den Beitragsgrundsätzen) keine ihm gegenüber erbrachte individuelle Leistung der WPK. Im Gegenteil. Bezogen auf die individuelle Aufsichtsleistung der WPK ist sogar zu

vermuten, dass dem beaufsichtigten Mitglied durch die konkrete Aufsichtsleistung Zusatzaufwendungen entstehen, ohne dass für dieses durch die Beaufsichtigung ein direkter, individueller und zumindest gleich hoher Nutzen entsteht. Der mit der Aufsichtsleistung verbundenen Vorteil kommt stattdessen der Allgemeinheit der § 319a HGB-Prüfer (und damit wenn auch nur partiell und indirekt dem geprüften Mitglied) in Form einer gesetzlich geforderten und vorgenommenen Qualitätsabsicherung zu Gute. Diese zielt u.a. darauf, die allgemeine Wertschätzung der Prüfungsleistungen durch die zu prüfenden Unternehmen zu erhöhen und schafft die Basis für eine gesetzeskonforme Prüfung, die wiederum erst die Vereinbarung und Vereinnahmung entsprechender Prüfungshonorare durch den § 319a HGB-Prüfer ermöglicht. In diesem Sinne profitieren die Mitglieder, die in einem Kalenderjahr § 319a-HGB-Prüfungen durchführen, von der Aufsichtsleistung der WPK.

Interpretiert man nun die laufenden Sonderbeiträge als nachgelagerte (endgültig der Höhe nach festgesetzte) Vergütung als Finanzierungsleistung für eine im Vorjahr von der WPK erbrachte Tätigkeit, so steht auch die von ihr gewählte Beitragskonzeption im Einklang mit dem Prinzip der Periodengerechtigkeit der Beitragserhebung und dem Prinzip der Verursacherbezogenheit. Die Beitragsordnung belastet nun weitgehend durchgängig systematisch die Mitglieder des laufenden Beitragsjahres mit den Sonderprüfungskosten, die sie ein Jahr zuvor verursachten.

Die zeitliche Nachlagerung findet ihren stärksten Ausdruck in der expliziten Regelung der Beitragspflicht in der Beitragsordnung 2013. Danach beginnt (und besteht) die Pflicht zur Zahlung des § 319a HGB-Sonderbeitrags nicht etwa in dem Jahr, in dem ein Mitglied eine § 319a HGB-Prüfung durchführt und dadurch die kostenhaltigen Dienste der WPK bzw. der Abschlussprüfungsaufsichtskommission in Anspruch nimmt. Die Beitragspflicht beginnt nach § 3 Abs. 5 der Beitragsordnung 2013 vielmehr erst „zum 1. Januar des auf die Beendigung einer gesetzlichen Abschlussprüfung bei einem Unternehmen nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB folgenden Beitragsjahres und endet mit Ablauf des Beitragsjahres, in dem keine solche Prüfung beendet wurde“. Durch diese zeitliche Nachordnung werden nur die § 319a-Mitglieder im aktuellen Jahr mit Beiträgen belastet, die auch im Vorjahr von den Aufsichtsleistungen der WPK (in-) direkt profitierten.

Sieht man zunächst von den Vorleistungen der vom § 319a HGB-Sonderbeitrag betroffenen Mitglieder im Jahr der Beitragseinführung 2007 ab, tritt die WPK ihrerseits in Höhe der Kosten, die ihr durch die § 319a HGB-Aufsichtstätigkeit entstehen, in Vorleistung. Sie stellt diese Kosten dann – nachdem sie ihr dem Grunde und der Höhe nach (überwiegend) bekannt sind – den

entsprechenden Mitgliedern nach Ablauf des Kalenderjahres und nach Kenntnis über ihre Höhe (vollständig) in Rechnung. Dadurch betreffen rein sachlogisch die in einem Geschäftsjahr zahlungswirksam werdenden § 319a HGB-bedingten Sonderbeiträge und die § 319a HGB-bedingten Aufsichtskosten unterschiedliche Kalenderjahre. Die Tätigkeit der WPK des aktuellen Jahres wird hier (ausnahmsweise) erst durch die Beitragsveranlagung im kommenden Kalenderjahr (voll) entschädigt.

Mitglieder, die im aktuellen Beitragsjahr keine entsprechenden Prüfungshandlungen planen und damit nicht (mehr) zur Kostenentstehung auf Seiten der WPK beitragen, sind dennoch zur Zahlung des Zusatzbeitrags verpflichtet, wenn sie im vorangegangenen Geschäftsjahr eine entsprechende Prüfung durchführten und damit die Leistungen der Wirtschaftsprüferkammer in Anspruch nahmen oder zumindest nehmen konnten. Dafür müssen Mitglieder, die im aktuellen Beitragsjahr erstmals (zahlreiche) Sonderprüfungen vornehmen, (zunächst) überhaupt keinen Zusatzbeitrag zahlen, obwohl sie mit ihren Prüfungen elementar zu den Sonderaufwendungen der WPK im aktuellen Beitragsjahr beitragen. Ihre Sonderbeitragsschuld entsteht mit Beginn des darauf folgenden Kalenderjahres um 00.00 Uhr, wenn sie dann noch kraft ihrer Berufsausübung als (Zwangs-) Mitglied der WPK angehören.

Für diese Interpretation spricht auch die langjährige Praxis der WPK, die von den sachkundigen Mitgliedern, die von dem § 319a HGB-Sonderbeitrag betroffen sind, ohne Widerspruch akzeptiert wird. In dieser Interpretation bestimmen (beginnend ab dem Kalenderjahr 2007) die § 319a HGB-Sonderaufsichtskosten (2007) die Beitragsbemessungsgrundlage (2007). Von dieser Bemessungsgrundlage werden die bereits erhaltenen Beitragsvorauszahlungen (2007) abgezogen. Ergibt sich danach eine Kostenüberdeckung, so steht den § 319a HGB-Mitgliedern in ihrer Gesamtheit ein Rückzahlungsrecht zu. Dieses wird erfüllt, indem die für das kommende Kalenderjahr (2008) zu entrichtenden Beitragsabschlagszahlungen um diese Gutschrift verringert werden. Im Jahresabschluss der WPK (2007) findet diese Vereinbarung ihren Niederschlag in Form eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens. Am Ende des folgenden Kalenderjahres (2008) wird die um den Rückerstattungsanspruch verringerte Beitragsvorauszahlung (2008) den Spartenkosten des Folgejahrs (2008) gegenübergestellt. Ergibt sich dann erneut eine Kostenüberdeckung, so erfolgt am 31.12. (2008) wieder ein Vortrag in Form einer Beitragsüberzahlung. Ergibt sich dagegen per Summe eine Kostenunterdeckung, so steht der WPK gegenüber ihren Mitgliedern eine Beitragsnachforderung zu, die zusammen mit der Beitragsvorauszahlung des kommenden Jahres (2009) oder wahlweise später eingezogen wird.

Problematisch ist bei dieser nachgelagerten Verrechnung allenfalls, dass sich der § 319a HGB-Personenkreis zwischen der Prüfperiode und der Beitragsperiode verändern kann. Davon betroffen (begünstigt) sind allerdings nur die Mitglieder, die in der zurückliegenden Periode eine entsprechende Prüfungsleistung vornahmen und in der aktuellen Beitragsperiode (z.B. aufgrund von Tod/Liquidation, Aufgabe der Wirtschaftsprüfertätigkeit) nicht mehr beitragspflichtig sind. Diese Personen werden dann trotz der ein Jahr zuvor in Anspruch genommenen Sonderleistungen der WPK nicht (mehr) mit den entsprechenden Beiträgen belastet. Der auf sie entfallende Kostenanteil wird dann auf die übrigen (verbleibenden) § 319a HGB-Mitglieder nach dem Vorbild des Umlageverfahrens verteilt. Allerdings führt diese an der Beitragssumme gemessen seltenere Mitgliedskonstellation im Bereich der § 319a HGB-Prüfer beitragsstechnisch lediglich zu einer (grundsätzlich nur geringfügig) höheren Bemessungsgrundlage für die verbleibenden § 319a HGB-Prüfungsmitglieder führt. Berücksichtigt man die dazu ergangene, zuvor dargestellte Rechtsprechung und Literaturmeinung, führt dies zu keinem Verstoß gegen verfassungsrechtliche Grundsätze der Gebühren- und Beitragserhebung.

#### **4. Zwischenergebnis**

In der Gesamtbetrachtung entspricht die Annahme einer nachgelagerten Beitragsfestsetzung deutlich stärker den verfassungsrechtlichen Gebührengrundsätzen und der von der Beteiligten einvernehmlich seit Anbeginn an praktizierten Vorgehensweise.

Allerdings soll der Unschärfe der vorliegenden Regelungen dadurch ergänzend Rechnung getragen werden, dass auch der erstgenannten Hypothese gefolgt wird, nach der sich die Kosten-Beitragsdifferenz als Kalkulationselement für die zukünftige Beitragsbemessung darstellt.

### III. Bilanzrechtskonzeption und Grundverständnis über das anzuwendende Bilanzrechtskonzept

#### 1. Gewinnermittlungsprinzipien

Der von der WPK erstellte Jahresabschluss zum 31.12.2013 ist gemäß § 243 HGB nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Der Gesetzgeber kodifizierte die zentralen Grundsätze in § 252 HGB. Diese lassen sich in ihrem (auch hier relevanten) Kern „auf das Realisations- und das Imparitätsprinzip zurückführen, die um Objektivierungsnormen ergänzt werden“<sup>56</sup>. Obwohl ihre Auslegung in den Grundzügen gefestigt ist, bestehen dennoch Auslegungsspielräume. Die Art und Weise ihrer Ausübung ist auch für die sachgerechte Einordnung des Ausgangssachverhalts entscheidend. Die nachfolgende Auslegung orientiert sich an der von *MOXTER* begründeten Ausschüttungsstatik<sup>57</sup> und der einschlägigen Rechtsprechung der höchsten Gerichte.

Entsprechend diesem Grundverständnis knüpft das Realisationsprinzip als „Eckpfeiler der Periodenabgrenzung“<sup>58</sup> den Gewinn an den Umsatzakt. Der Umsatz ist realisiert, wenn das Unternehmen seine geschuldete Leistung erbracht hat und der darauf gerichtete Vergütungsanspruch „so gut wie sicher“<sup>59</sup> ist, so dass ihn höchstens noch überschaubare Forderungsausfall- und Gewährleistungsrisiken bedrohen.<sup>60</sup> Um diesem Zweck zu genügen, unterteilt sich das Realisationsprinzip in das Erfolgsneutralitäts- und das Erfolgswirksamkeitsprinzip.

Nach dem Erfolgsneutralitätsprinzip sind alle vor dem Bilanzstichtag geleisteten Ausgaben zu aktivieren und erhaltenen Einnahmen zu passivieren, die erst zukünftige Umsätze alimentieren.<sup>61</sup> Erfolgsneutral werden auch erhaltene Einnahmen (geleistete Ausgaben) abgegrenzt, die zukünftig zu gleich hohen Ausgaben (Einnahmen) führen (Darlehensgrundsätze).<sup>62</sup>

---

<sup>56</sup> Ballwieser (1990), S. 482.

<sup>57</sup> Vgl. Moxter (Bilanzlehre I, 1984), S. 156 – 159; Wüstemann/Wüstemann (Bilanztheorie, 2013), S. 590 f.

<sup>58</sup> Leffson (GoB, 1987), S. 251.

<sup>59</sup> BFH vom 11.12.1985 – I B 49/85, BFH/NV 1986, S. 595.

<sup>60</sup> Vgl. Ballwieser (Beck'sches Handbuch B 105, 2015), Tz. 30.

<sup>61</sup> Vgl. Moxter (Matching Principle, 1995), S. 498-502.

<sup>62</sup> Vgl. Hommel (Ertragsrealisation, 2014), S. 350; Schubert/Gadek (Beck'scher Bilanz-Kommentar, 2014), Tz. 20 zu § 255 HGB.

In seiner Ausprägung als Erfolgswirksamkeitsprinzip fordert das (Netto-) Realisationsprinzip, zukünftige Einnahmen und Ausgaben, die auf Geschäftsjahresumsätze entfallen, erfolgswirksam zu antizipieren.<sup>63</sup>

Aus dem Realisationsprinzip resultiert der Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte.<sup>64</sup> Zukünftige Einnahmen und Ausgaben, die zukünftige Umsätze betreffen, bleiben unbilanziert.<sup>65</sup> Dieser Grundsatz wird lediglich durch das Imparitätsprinzip durchbrochen, das im Interesse einer vorsichtigen Gewinnermittlung für bereits entstandene, aber zum Bilanzstichtag noch nicht realisierte Verluste (zukünftige Aufwandsüberschüsse) eine Drohverlustrückstellung fordert.<sup>66</sup>

## 2. Vermögensermittlungsprinzipien

Die Vermögensermittlungsprinzipien ergänzen die Gewinnermittlungsprinzipien; denn bilanziert werden nicht Einnahmen und Ausgaben, sondern Vermögensgegenstände und Schulden (§ 226 Abs. 1 S. 1 HGB). Als Vermögensgegenstände gelten nach gefestigter Rechtsprechung nur zukünftige Nettoeinnahmen (wirtschaftliche Vorteile), die sich in ihrer Existenz hinreichend verlässlich nachweisen (Greifbarkeit) und selbständig bewerten lassen.<sup>67</sup> Verbindlichkeiten sind mit einer gewissen Mindestwahrscheinlichkeit zu erwartende, selbständig bewertbare finanzielle Nachteile, die so greifbar sind, dass sich der Kaufmann ihnen nicht mehr sanktionslos entziehen kann (Außenverpflichtung).<sup>68</sup>

Die Gewinnermittlungs- und Vermögensermittlungsprinzipien sind im Detail auslegungsoffen. Dabei weist das Bundesverfassungsgericht im Zweifelsfall den höchsten Gerichten die Vorfragen- und Auslegungskompetenz zu: Es ist „nicht Aufgabe des Bundesverfassungsgerichts, die ‚Richtigkeit‘ von Lösungen komplexer dogmatischer Streitfragen, wie sie für manche Bereiche

---

<sup>63</sup> Vgl. Krumm (Blümich, 2015), Tz. 241a zu § 5 EStG; Moxter (Matching Principle, 1995), S. 498-502.

<sup>64</sup> Vgl. Babel (Aktivierungsfähigkeit, 1997), S. 2265 m.w.N.; Krumm (Blümich, 2015), Tz. 243 zu § 5 EStG

<sup>65</sup> Vgl. Lorenz (Vermögenszugehörigkeit, 2002), S. 42; Pferdehirt (Leasingbilanzierung, 2007), S. 56.

<sup>66</sup> Vgl. Moxter (Bilanzrechtsprechung, 2007), S. 157-159.

<sup>67</sup> Vgl. Ballwieser (Beck'sches Handbuch B 131, 2015), Tz.. 7-28; Moxter (Matching Principle, 1995), S. 501.

<sup>68</sup> Vgl. Ballwieser (Beck'sches Handbuch B 131, 2015, 2015c), Tz.. 74; Moxter (Matching Principle, 1995), S. 501.

des Steuerbilanzrechts ... typisch sind, zu kontrollieren und zu gewährleisten“. Soweit „überzeugende dogmatische Strukturen durch eine systematisch konsequente und praktikable Tatbestandsausgestaltung entwickelt werden müssen, bleibt dies der Gesetzgebung und der Fachgerichtsbarkeit überlassen“<sup>69</sup>. Deshalb wird in dem nachfolgenden Gutachten auch (und insbesondere) ein Rückgriff auf die Auslegungsgrundsätze des BFH (und ggf. des BGH) vorgenommen.

Der von der Wirtschaftsprüferkammer gebildete Spartenfehlbetragsausgleichsposten ist daher (nur dann) zulässig, wenn er im Einklang mit den Bilanzierungsprinzipien des geltenden Rechts und den Auslegungsgrundsätzen der höchsten deutschen Gerichte steht.

### **3. Gliederungsprinzipien als Ausdruck der nachgelagerten Informationsfunktion**

Die Gewinn- und Vermögensermittlungsprinzipien werden durch Informationsgrundsätze ergänzt. Ihre Domäne ist grundsätzlich der Anhang (Abkopplungsthese).<sup>70</sup> Aber auch die Gliederungsprinzipien dienen der Information des Bilanzadressaten, indem sie die Berichterstattung über die Jahresabschlusselemente formalisieren und normieren. Die Gliederungsvorschrift des § 266 HGB ist Teil dieser Informationsgrundsätze.

§ 266 Abs. 2 B II HGB differenziert zwischen den Bilanzpositionen ‘Forderungen aus Lieferungen und Leistungen’, ‘Forderungen gegen verbundene Unternehmen’, ‘Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht’ sowie ‘sonstige Vermögensgegenstände’. Dabei stellt sich insbesondere die Frage, unter welche Bilanzposition der Spartenfehlbetragsausgleichsposten ggf. zu subsumieren wäre. In Frage kommen hier die Positionen ‘Forderungen aus Lieferungen und Leistungen’ sowie ‘sonstige Vermögensgegenstände’.

Nach der herrschenden Lehre fallen unter die ‘Forderungen aus Lieferungen und Leistungen’ sämtliche „Erfüllungsansprüche aus gegenseitigen Verträgen auf Bezahlung von (Haupt-) Leistungen, auf deren Erbringung die übliche Umsatztätigkeit (Haupttätigkeit) des Unternehmens

---

<sup>69</sup> BVerfG vom 12.05.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 (alle Zitate).

<sup>70</sup> Vgl. Moxter (Bilanzlehre II, 1986), S. 67 f.; Beisse (Generalnorm, 1989), S. 23; Förtschle/Rimmelspacher, (Beck'scher Bilanz-Kommentar, 2014). Tz. 188 zu § 297 HGB; Wüstemann (Imparitätsprinzip, 1995), S. 1032.



gerichtet ist. Entscheidend sind insoweit die Maßstäbe, die bei der Bestimmung von Umsatzerlösen i.S.v. § 277 Abs. 1 gelten<sup>71</sup>. „Die Darstellung unter Forderungen aus Lieferungen und Leistungen setzt voraus, dass jene die Ansprüche begründenden Umsatzgeschäfte die Haupttätigkeit des Bilanzierenden betreffen; anderenfalls hat der Forderungsausweis unter den ‘sonstigen Vermögensgegenständen’ zu erfolgen“<sup>72</sup>. Voraussetzung ist aber stets, dass es sich um Ansprüche aus gegenseitigen Verträgen handelt, bei denen die „Erfüllung durch den Schuldner noch aussteht, obgleich der Bilanzierende durch Lieferung bzw. Leistung bereits erfüllt hat“<sup>73</sup>.

Die Bilanzposition ‘sonstige Vermögensgegenstände’ fungiert dagegen als Auffangposition. Hier sind „Vermögensgegenstände auszuweisen, sofern sie keinem anderen Posten zuzurechnen und Umlaufvermögen sind“<sup>74</sup> – wie z.B. Kreditforderungen gegen Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder, Gehalts-, Reise- und sonstige Kostenvorschüsse, Kautionen, Steuererstattungsansprüche, Schadenersatzforderungen sowie Sachanlagen, die nicht mehr gemäß ihrer ursprünglichen Zwecksetzung genutzt und zur Weiterveräußerung vorgesehen sind.<sup>75</sup> Die WPK hat den Spartenfehlbetragsausgleich unter den sonstigen Vermögensgegenständen ausgewiesen<sup>76</sup>.

Der Bilanzgliederung fällt jedoch ungeachtet dessen eine nachgelagerte Bedeutung zu, denn § 266 HGB regelt lediglich die Gliederung (Ausweis) der Vermögensgegenstände und Schulden. Als reine Gliederungsvorschrift hat sie keine gestaltende Kraft, zusätzliche vermögenswerte Vorteile, die keine Vermögensgegenstände sind, und zusätzliche Vermögensnachteile, die keine bilanzrechtlichen Verbindlichkeiten sind, zu bilanzieren oder dem Grunde oder der Höhe nach bilanzierungspflichtige Vermögensgegenstände und Schulden dadurch zu eliminieren, indem sie für diese keine eigenständige Bilanzausweisposition vorsieht.

Folglich ist es für die Höhe des Jahresüberschusses ohne materielle Relevanz, unter welcher Bilanzposition die Kostenunterdeckung ausgewiesen wird – sollte sie denn aktivierbar sein. Eine mögliche Bezeichnung der Kostenunterdeckung als ‘Sonderposten eigener Art’ wäre hier

---

<sup>71</sup> Reiner/Haußer (Münchener Kommentar zum HGB, 2014), Tz. 67 zu 266 HGB.

<sup>72</sup> Suchan (Münchener Kommentar Bilanzrecht, 2013), Tz. 66 zu § 266 HGB.

<sup>73</sup> Suchan (Münchener Kommentar Bilanzrecht, 2013), Tz. 66 zu § 266 HGB.

<sup>74</sup> Reiner/Haußer (Münchener Kommentar zum HGB, 2013), Tz. 75 zu § 266 HGB.

<sup>75</sup> Vgl. Suchan (Münchener Kommentar Bilanzrecht, 2013), Tz. 67 zu § 266 HGB.

<sup>76</sup> Vgl. Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2013, Anlage 7 Seite 6.

nicht zielführend; denn auch ein solcher Posten wäre nur aktivierbar, wenn er die Gewinnermittlungs- und Vermögensermittlungsprinzipien erfüllt oder seine Aktivierung im Gesetz explizit vorgeschrieben wird.

Dennoch erfüllt der Jahresabschluss auch eine (zentrale) Informationsfunktion. Entsprechend der vorherrschenden Literatur liegt es deshalb nahe, die Bilanzposition der „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ als Ausfluss des Erfolgswirksamkeitsprinzips (Realisationsprinzips) zu interpretieren und hier nur solche zukünftigen Einnahmen aufzunehmen, die aus bereits realisierten Umsätzen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs resultieren. Dagegen fließen in die Bilanzposition der sonstigen Vermögensgegenstände im Einklang mit dem Erfolgsneutralitätsprinzip (als zweiter Unterfall des Realisationsprinzips) grundsätzlich nur solche zukünftigen Einnahmen ein, die auf die erfolgsneutrale Erstattung getätigter Ausgaben gerichtet sind.

#### **4. Grundsätze der Ertragsrealisation**

##### **4.1. Realisationsprinzip und Lieferung und Leistung im Rechtssinne**

Nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 2. HS HGB richtet sich die Gewinnrealisierung nach dem Realisationsprinzip in seiner Ausprägung des Erfolgswirksamkeitsprinzips. Danach sind Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlusstichtag realisiert sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).<sup>77</sup>

§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB ordnet das Realisationsprinzip explizit dem Vorsichtsprinzip unter. Deshalb konkretisiert auch das Vorsichtsprinzip den Zeitpunkt der Ertragsrealisierung<sup>78</sup> und präzisiert das Realisationsprinzip im Sinne eines quasi-sicheren Anspruchs. „Aus dem Realisationsprinzip [folgt], dass Vermögensmehrungen nur gewinnerhöhend erfasst werden dürfen, wenn sie 'so gut wie sicher' sind“. „Den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung sehen Rechtsprechung und herrschende Meinung im Schrifttum im Allgemeinen als gegeben an, wenn der Leistungsverpflichtete die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung erbracht hat, d.h. seine Verpflichtung 'wirtschaftlich erfüllt' hat“<sup>79</sup> „und ihm die Forderung auf die Gegenleistung (die

---

<sup>77</sup> Vgl. Moxter (Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, 2003), S. 41 f.

<sup>78</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 29.11.1973 – IV R 181/71 –, BStBl II 1974, 202 (204); Hommel (1992), S. 10; Moxter (Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 1989), S. 233.

<sup>79</sup> BFH vom 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl II 2008, 557 (alle Zitate)

Zahlung) – von den mit jeder Forderung verbundenen Risiken abgesehen – so gut wie sicher ist. [...] In diesem Fall reduziert sich das Zahlungsrisiko des Leistenden darauf, dass der Empfänger Gewährleistungsansprüche geltend macht oder sich als zahlungsunfähig erweist<sup>80</sup>.

Innerhalb des Leistungsprozesses ist der bilanzrechtlich relevante Ertragsrealisationszeitpunkt so zu bestimmen, dass er die betriebliche Leistung des Unternehmens periodengerecht erfasst und zugleich zu einem vorsichtigen Gewinnausweis führt. Die herrschende Lehre knüpft daher den Zeitpunkt des Gewinnausweises an den Umsatzakt<sup>81</sup>, der wiederum (objektivierungsbedingt) mit dem Zeitpunkt der Lieferung oder Leistung im Rechtssinne gleichgesetzt wird.<sup>82</sup> Allerdings eröffnet auch der Zeitpunkt der Lieferung und Leistung im Rechtssinne einen Interpretationsspielraum, denn die Lieferung und Leistung könnte u.a. im Sinne einer Erfüllung sämtlicher vom Leistungsverpflichtungen geschuldeten Handlungen (§ 362 Abs. 1 BGB) oder im Sinne einer Erfüllung der geschuldeten Hauptleistung interpretiert werden. Er ist deshalb näher zu konkretisieren.

#### 4.2. Vorsichtsprinzip und Prinzip des quasi-sicheren Anspruchs

Umsatzgeschäfte bilden den Regelfall des Geschäftsprozesses. Höchstrichterliche Rechtsprechung<sup>83</sup> und herrschende Literatur<sup>84</sup> lösen das Konkretisierungserfordernis des Ertragsrealisationszeitpunkts, indem sie es bei Veräußerungsgeschäften grundsätzlich mit dem Übergang der Preisgefahr (Gefahr des zufälligen Untergangs oder der zufälligen Verschlechterung der versprochenen Leistung) gleichsetzen. Ist die Preisgefahr auf den Vertragspartner übergegangen, so hat der Sachleistungsverpflichtete auch dann einen Anspruch auf die Gegenleistung, wenn der Gegenstand der geschuldeten Leistung zufällig untergeht. Der Anspruch auf die Gegenleistung wird dadurch sicherer und beherrschbarer. Darüber hinaus objektiviert der Zeitpunkt des

---

<sup>80</sup> BFH vom 14.05.2014 – VIII R 25/11, BStBl II 2014, 968.

<sup>81</sup> Vgl. BFH vom 29.11.1973 – IV R 181/71, BStBl II 1974, 202 (204); Hommel (Dauerschuldverhältnisse, 1992), S. 10; Moxter (Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 1989), S. 233.

<sup>82</sup> Vgl. Adler/Düring/Schmaltz (ADS, 2008): Tz. 82 zu § 252 HGB; BFH vom 29.11.1973 – IV R 181/71, BStBl II 1974, 202 (204); BFH vom 14.12.1982 – VIII R 53/81, BStBl II 1983, 303 (304); BFH vom 27.02.1986 – IV R 52/83, BStBl II 1986, 552 (553); Euler (Gewinnrealisierung, 1989), S. 69.

<sup>83</sup> Vgl. z.B. BFH vom 24.01.2008 – IV R 87/06, BStBl II 2008, 428; BFH vom 17.01.1963 – IV 335/59 S, BStBl III 1963, 257; BFH vom 08.09.2005 – IV R 40/04, BStBl II 2006, 26;

<sup>84</sup> Vgl. z.B. Euler (Gewinnrealisierung, 1989), S. 81 f.; Küting/Lam (Umsatzrealisierung 2012), S. 2348 f.; Moxter (Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2003), S. 43 f.

Preisgefahrenübergangs den Umsatzzeitpunkt durch zivilrechtlich regelmäßig nachprüfbare Tatbestandsmerkmale.

Allerdings ist bei Veräußerungsgeschäften der Preisgefahrenübergang zwar ein notwendiges, aber kein hinreichendes Kriterium der Gewinnrealisation.<sup>85</sup> Ist der Preisgefahrenübergang erfolgt, so muss der Bilanzierende darüber hinaus prüfen, ob er noch zusätzliche Leistungshandlungen schuldet oder potenzielle Ereignisse verantworten muss, die wirtschaftlich bedeutsam sind und den Anspruch auf die Forderung gefährden (Prinzip des quasi-sicheren Anspruchs).<sup>86</sup> „Nach dem in dieser Regelung kodifizierten Realisationsprinzip – eine Ausprägung des Vorsichtsprinzips – dürfen Vermögenmehrungen nur erfasst werden, wenn sie disponibel sind ... Bei Lieferungen und anderen Leistungen wird Gewinn realisiert, wenn der Leistungsverpflichtete die von ihm geschuldeten Erfüllungshandlungen 'wirtschaftlich erfüllt' hat und ihm die Forderung auf die Gegenleistung (die Zahlung) – von den mit jeder Forderung verbundenen Risiken abgesehen – so gut wie sicher ist .... In diesem Fall reduziert sich das Zahlungsrisiko des Leistenden darauf, dass der Empfänger Gewährleistungsansprüche geltend macht oder sich als zahlungsunfähig erweist. Ohne Bedeutung ist hingegen, ob am Bilanzstichtag die Rechnung bereits erteilt ist ..., ob die geltend gemachten Ansprüche noch abgerechnet werden müssen ... oder ob die Forderung erst nach dem Bilanzstichtag fällig wird“<sup>87</sup>.

Nicht-Umsatzgeschäfte (z.B. Dividendenerträge, Erträge aus Schadenersatzleistungen) bilden bei der Ertragsrealisation den Ausnahmefall. Bei ihnen entstehen die Erträge, ohne dass ihnen ein Umsatzgeschäft zugrunde liegt. Dennoch folgt auch ihre Ertragsrealisation den zuvor beschriebenen Grundsätzen. Die Vergleichbarkeit mit den Umsatzerlösen („umsatzäquivalente Erträge“<sup>88</sup>) setzt dabei voraus, dass diese Erträge genauso sicher sind wie die zu realisierenden Umsatzerträge. Auch sie dürfen grundsätzlich nur noch überschaubare Forderungsausfall- und

---

<sup>85</sup> Vgl. BFH vom 02.03.1990 – III R 70/87, BStBl 1990, 733. Vgl. auch Gelhausen (Realisationsprinzip, 1985), S. 187; Woerner (Gewinnrealisierung, 1988), S. 774.

<sup>86</sup> Vgl. Moxter (Selbständige Bewertbarkeit, 1987), S. 1850.

<sup>87</sup> BFH vom 12.05.1993 – XI R 1/93, BStBl II 1993, 786; vgl. auch BFH vom 28.01.1960 – IV 226/58 S, BStBl III 1960, 291; BFH vom 27.06.1963 – IV 111/59 U, BStBl III 1963, 534; BFH vom 15. 04.1970 – I R 107/68, BStBl II 1970, 517.

<sup>88</sup> Moxter (Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, 2003), S. 46.

Gewährleistungsrisiken aufweisen. Folglich entfällt bei ihnen (da nicht einschlägig) die Prüfung des Preisgefahrenübergangs und der Bilanzierende hat unmittelbar die Ertragsrealisationsgrundsätze des Prinzips des quasi-sicheren Anspruchs zu berücksichtigen.

#### **4.3. Die geschuldete bilanzrechtliche Leistung der WPK**

Die Ertragsrealisation von Nicht-Umsatzgeschäften könnte insbesondere bei Körperschaften des öffentlichen Rechts, die für ihre Tätigkeiten Beiträge erheben, den Regelfall (und nicht den Ausnahmefall) darstellen; denn Beiträge zeichnen sich gerade dadurch aus, dass sie keine (Umsatz-) Vergütung für eine gegenüber dem einzelnen (beitragspflichtigen) Mitglied erbrachte Leistung darstellen. Sie dienen lediglich der Finanzierung der Bereitstellung einer allgemeinen Leistungsstruktur, die von den Mitgliedern in Anspruch genommen werden kann, aber nicht muss.

Beim § 319a HGB-Sonderbeitrag zeigt sich die Loslösung von der konkreten Prüfungsleistung anscheinend auch daran, dass sich seine Höhe maßgeblich nach dem Gesamthonorar richtet, das die Mitglieder selbst für § 319a HGB-Sonderprüfungsleistungen in Rechnung stellten. Irrelevant ist dagegen, ob und wenn ja in welcher Höhe der WPK im konkreten Einzelfall ihrerseits zu finanzierende Aufsichtskosten entstanden.

Deshalb erbringt die WPK gegenüber ihren Mitgliedern durch ihre Tätigkeit eine bilanzrechtliche Umsatzleistung – und zwar unbeachtlich dessen, dass der dafür zu zahlende Beitrag (das Entgelt) nicht individuell zwischen der WPK und dem Mitglied ausgehandelt wird (an die Stelle der Individualvereinbarung treten die verfassungsrechtlichen Vorgaben der Beitragsgestaltung). Es kommt hierzu auch nicht darauf an, dass der einzelne Beitrag unabhängig davon zu zahlen ist, ob und wenn ja, wie intensiv die Prüfungsleistung des einzelnen Mitglieds von der WPK beaufsichtigt wurde. Die Leistung der WPK besteht hier nicht in der individuellen Beaufsichtigung des Individuums, für das dieses dann zahlt, sondern in der Bereitstellung und Wahrnehmung der gesetzlich geforderten Qualitätsprüfung.

Die Leistung der WPK ist damit in gewissen Punkten vergleichbar mit der Leistung eines Versicherungsunternehmens. Auch dort beurteilen sich Umsatzleistung des Versicherers und die Äquivalenz von Leistung (Versicherungsschutz) und Gegenleistung (Prämie) nicht anhand der

gegenüber dem einzelnen Versicherten erbrachten (konkreten) Schadenszahlung (2. Leistungsstufe), sondern anhand der Bereitstellung des Versicherungsschutzes für alle (1. Leistungsstufe).<sup>89</sup> Auch wenn der Versicherte selbst keinen Schaden erleidet und folglich auch keine Versicherungsauszahlungsleistung erhält, ist das Äquivalenzprinzip erfüllt, denn die Leistung des Versicherers besteht in der wirtschaftlichen Absicherung des Versicherten im Falle eines Schadeneintritts. Dieser erhält damit (auch ohne Schaden) eine ökonomische Leistung in Form der finanziellen Bestandsgarantie.<sup>90</sup>

Auch der BFH interpretiert den Begriff der (Umsatz-) Leistung wirtschaftlich. Das Paradebeispiel bildet die Würdigung der staatlichen 'Gegenleistung', die der Steuerpflichtige vom Staat für die Zahlung der Kfz-Steuer erhält. Obwohl mit Steuern definitionsgemäß keine Gegenleistung verbunden ist, gelangt der BFH zu dem Ergebnis, dass für die vorausbezahlte Kfz-Steuer ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden ist. Er begründet seine Rechtsauffassung „mit der sachgerechten Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen gemäß Periodisierungs- und Realisationsprinzip ... und mit der Bilanzierung von Ausgaben, für die ein vertraglicher Gegenleistungsanspruch besteht und mit denen deshalb ein Vermögensbestandteil erlangt wird“<sup>91</sup>. Zwar schuldet der Fiskus am Bilanzstichtag keine „auf eine bestimmte (objektivierte) Zeitspanne bezogene, noch ausstehende Gegenleistungen“.<sup>92</sup> Nach Ansicht des BFH bedarf es aber für die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der 'ausstehenden Gegenleistung' „keiner unmittelbaren zivil- oder öffentlich-rechtlichen Verknüpfung der gezahlten Abgaben mit einer Leistung der öffentlichen Hand. Unerheblich ist daher, dass weder die Zulassung eine rechtliche Gegenleistung für die Zahlung der Kfz-Steuer ist noch die öffentliche Hand durch die Zahlung der Steuer eine rechtliche Verpflichtung gegenüber dem Steuerpflichtigen eingeht“<sup>93</sup>. Überträgt man diese wirtschaftlich gefärbte Rechtsprechung auf den vorliegenden Sachverhalt, so er-

---

<sup>89</sup> Vgl. Löw, Sabine (Gewinnrealisierung, 2003), S. 96 f. m.w.N..

<sup>90</sup> Vgl. Müller (Produkt der Versicherung, 1981), S. 162; Löw, Sabine (Gewinnrealisierung, 2003), S. 110.

<sup>91</sup> Ballwieser (Münchener Kommentar zum HGB, 2013), Tz. 3 zu § 250 HGB.

<sup>92</sup> Vgl. BFH vom 31.05.1967 – I 208/63, BStBl III 1967, 607 (608): „Aufgabe der Rechnungsabgrenzungsposten ist es in diesen Fällen, die Vorleistung des einen Teils in das Jahr zu verlagern, in dem die nach dem Vertrag geschuldete Gegenleistung des anderen Teils erbracht wird.“ Vgl. auch BFH vom 04.03.1976 – IV R 78/72, BStBl II 1977, 380 (381): „Der erkennende Senat schließt sich der ... Auffassung ... an, wonach der aktive Rechnungsabgrenzungsposten grundsätzlich voraussetzt, dass einer Vorleistung des Kaufmanns eine noch nicht erbrachte zeitbezogene Gegenleistung des Vertragspartners gegenübersteht.“ Vgl. auch BFH vom 14.07.1988 – IV R 78/85, BStBl II 1989, 189; BFH vom 09.12.1993 – IV R 130/91, BStBl II 1995, 202; Moxter (Bilanzrechtsprechung, 2007), S. 72.

<sup>93</sup> BFH vom 19.05.2010 – I R 65/09, BStBl II 2010, 967.

bringt die WPK gegenüber ihren Mitgliedern eine Umsatzleistung, indem sie u.a. die Sonderprüfungen organisiert und durchführt. Es ist dann zu prüfen, ab welchem Zeitpunkt die Forderung auf Zahlung des Spartenfehlbetragsausgleichs realisiert ist.

Lehnt man dagegen eine Umsatzleistung der WPK ab, weil ihre Betätigung auf die (von den Mitgliedern lediglich zu finanzierende) Wahrnehmung öffentlicher Interessen und Aufgaben gerichtet ist, so ist zu überprüfen, ob sich der in Form von Beiträgen zu erbringende (Erstattungs-) Anspruch am Bilanzstichtag soweit konkretisiert hat, dass er quasi-sicher ist. Beide Prüfungen fordern die gleiche Qualität an Sicherheit und führen hier auch zu einem identischen Ergebnis.

#### **IV. Der Spartenfehlbetragsausgleich als Vergütung für bereits erbrachte Umsatzleistungen der WPK**

##### **1. Grundaussagen**

Die WPK hat in dem zurückliegenden Geschäftsjahr 2013 Aufsichtsleistungen erbracht, bei denen die dabei entstandenen Aufwendungen nicht vollständig durch die dafür vorgesehenen Beiträge gedeckt wurden. Der Teil-Fehlbetrag ist auf zwei Ursachen zurückzuführen: Zum einen überstiegen die Ist-Aufwendungen um 353 TEUR die in die Beitragshöhe einkalkulierten Aufwendungen (3.830 TEUR) und zum anderen fielen die Beitragszahlungen mit rund 3.600 TEUR um 230 TEUR niedriger aus als erwartet. Die dabei aufgetretene Kostenunterdeckung beläuft sich damit auf 583 TEUR oder 16,2%<sup>94</sup> der vereinnahmten Beiträge. Die Wirtschaftsprüferkammer plant, diese Kostenunterdeckung den für das Jahr 2015 zu kalkulierenden Beitragszahlungen zuzuschlagen. Unterstellt man dabei, dass die Beiträge 2015 den kalkulierten Beiträgen 2013 entsprechen, so führt das zu einer einmaligen Beitragserhöhung von 15,23%<sup>95</sup>.

Die in den vorhergehenden Abschnitten verfolgte Argumentation ebnet den Weg für die stringente Anwendung des Realisationsprinzips in seiner Ausprägung als Erfolgswirksamkeitsprinzip. Danach handelt es sich bei dem Spartenausgleichsfehlbetrag nicht lediglich um ein Preise-

---

<sup>94</sup> 16,2% = 583 TEUR / 3.600 TEUR.

<sup>95</sup> 15,23% = 583 TEUR / 3.830 TEUR.

lement, das die Höhe der Beiträge beeinflusst, die die WPK für ihre künftigen Tätigkeiten (zusätzlich) verlangen wird. Die (Nach-) Erhebung der Zusatzbeiträge findet ihre verfassungsrechtliche Legitimation (nur) durch die in der Vergangenheit entstandenen Leistungen der WPK gegenüber der Gesamtheit der Mitglieder, die § 319a HGB-Prüfungen vorgenommen haben, und die in diesem Zusammenhagen entstandenen Kosten.

Die Erhebung der Zusatzbeiträge zum Ausgleich noch nicht gedeckter Aufwendungen bezieht sich – wie die zu deckenden Umsatzaufwendungen selbst – auf eine vergangene satzungsgemäße Tätigkeit (Umsatz) der WPK, die diese vor dem Bilanzstichtag erbrachte. Zwar ist „[d]ie Bilanz im Rechtssinne ... keine Kostenrechnung“<sup>96</sup>. Der Bezug zwischen der Aktivierung des Spartenfehlbetrags und den Kosten, die ihm zugrunde liegen, ergibt sich aber aus rechtlichen Erwägungen: Die WPK hat in der Vergangenheit bestimmte Leistungen im Interesse ihrer Mitglieder wahrgenommen und diese haben ihr (konkretisiert durch die Beitragsordnung und die einstimmigen Beschlüsse des Beirats) eine Erstattung der vollen Aufsichtskosten zugesagt. Darüber hinaus ist die WPK nach den verfassungsrechtlichen Gebührengrundsätzen dazu berechtigt, von ihren Mitgliedern die Finanzierung der vollen Kosten zu verlangen und hat dies auch (insb. im Jahresabschluss 2013) in transparenter Weise kommuniziert. Die Aktivierung des Spartenfehlbetrags ist eine ebenso stringente wie konsequente Umsetzung des ihr gegenüber den § 319a HGB-Mitgliedern bestehenden (aber noch nicht fälligen) Rechtsanspruchs.

Der bilanzrechtliche Vergangenheitsbezug tritt klar hervor: Erst (und ausschließlich) die in der Vergangenheit erbrachten kostenverursachenden Leistungen der WPK schaffen die Rechtsgrundlage für die zukünftigen Beitragseinnahmen in Höhe der in der Vergangenheit festgestellten Kostenunterdeckung. Es handelt sich dann bei diesen kosteninduzierten Zusatzbeiträgen um (Mehr-) Einnahmen nach dem Bilanzstichtag, die die Mitglieder für bereits erbrachte (Umsatz-) Leistungen zu erbringen haben. Sie sind dann konsequenterweise als Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (oder in einer inhaltlich vergleichbaren Bilanzposition) auszuweisen. Die WPK hat (bis auf die formale Beitragserhebung) am Bilanzstichtag alles dazu Erforderliche getan, um einen Anspruch auf die Kostenerstattung in Höhe des Spartenfehlbetrags 2013 zu erlangen. Sie muss aufgrund der in der Beitragsordnung 2013 verankerten nachgelagerten

---

<sup>96</sup> BFH vom 17.07.1974 – I R 195/72, BStBl II 1974, 684; vgl. BFH vom 19.01.1972 – I 114/65, BStBl II 1972, 392; BFH vom 07.03.1973 – I R 48/69, BStBl II 1973, 565.



Beitragserhebung bzw. Beitragskorrektur nichts mehr dafür tun (insb. keine zukünftigen Leistungen mehr erbringen), um einen quasi-sicheren Anspruch auf den Kostenausgleich zu erlangen.

Der Unterschied zur Erlöskalkulation eines Marktunternehmens ist offensichtlich. Dort liegt der Sachverhalt grundlegend anders. Hat ein Marktunternehmer für seine in der Vergangenheit erbrachte Absatzleistung von den Kunden weniger erhalten als es selbst dafür aufwenden musste, so hat es den Verlust endgültig realisiert. Es kann – gestützt auf seine Kostenrechnung – die zukünftigen Absatzpreise so kalkulieren, dass sie nicht nur kostendeckend sind, sondern auch die in der Vergangenheit erlittenen Verluste ausgleichen. Dies berechtigt das Marktunternehmen aber nicht dazu, diese (erhofften) Mehrerlöse bereits im Geschäftsjahr des Fehlbetrags als (noch nicht fällige) Forderungen gegenüber Dritten zu aktivieren.

Eine solche Aktivierung verstieße beim Marktunternehmen gegen das Realisationsprinzip. Das Unternehmen muss erst noch einen zukünftigen (risikobehafteten) Umsatz erbringen, um diese kalkulierten (Mehr-) Einnahmen zu realisieren und ertragswirksam zu erfassen. Dabei ist es aufgrund der Konkurrenzsituation des Marktes offen, ob die Kunden dem Unternehmen trotz gestiegener Preise die Treue halten. Insbesondere besteht aber kein Kausalzusammenhang zwischen den Kosten der Vergangenheit und den Absatzpreisen der Zukunft. Das Marktunternehmen kann die Preise für seine Absatzleistungen unabhängig davon anpassen, ob es in der Vergangenheit mit Gewinn, kostendeckend oder mit Verlust arbeitete. Es hat aber am Bilanzstichtag keinen Rechtsanspruch darauf, dass die Kunden es für die entstandenen Absatzverluste der Vergangenheit durch höhere Absatzpreise entschädigen.

Die Sachlage ändert sich hier entscheidend, wenn der freie Unternehmer mit dem Kunden Rahmenverträge über die Erbringung einer Leistung vereinbart, die den Kunden unabhängig von einem bestimmten, in der Zukunft liegenden Leistungserfolg dazu verpflichten, dem Unternehmer die ihm entstandenen Kosten zu ersetzen und ihm ggf. auch einen angemessenen Gewinnaufschlag zu zahlen (Cost-Plus-Verträge). Akzeptiert der Kunde die bis zum Bilanzstich-

tag angefallenen Kosten dem Grunde und der Höhe nach und trägt der Unternehmer kein Gesamtfunktionsrisiko mehr<sup>97</sup>, wird "mit offiziellen Teilabnahmen ... für die betreffenden Teilleistungen die Anwendbarkeit der generellen Realisationsregel erreicht"<sup>98</sup> und einer Forderungsaktivierung steht nichts entgegen. Das gilt auch dann, wenn der Unternehmer den Anspruch auf die Kostenerstattung nicht sofort im Zeitpunkt der Kostenentstehung geltend macht, sondern sie dem Kunden erst einige Zeit später oder sogar erst in einer Schlussabrechnung berechnet und/oder fällig stellt.

Bei dieser Fallvariante zeigen sich ausgeprägte Parallelen zu dem hier zu beurteilenden Sachverhalt. Im Zusammenspiel mit den verfassungsrechtlichen Grundsätzen zur Beitragserhebung, den Regelungen der Beitragsordnung, den eindeutigen, kommunizierten Beschlüssen des Beirats der WPK und den fehlenden Einwendungen der von den § 319a HGB-Sonderbeiträgen betroffenen Mitglieder, kann darauf geschlossen werden, dass die Mitglieder der WPK in der Vergangenheit entstandenen Kostenüberhänge als vertragskonform akzeptieren und mit der Kostenerstattung einverstanden sind. Da die WPK bereits die (zusatz-)beitragsbegründenden und -rechtfertigenden Tätigkeiten bis zum Bilanzstichtag erbracht hat und die durch die Mitglieder zu erstattenden Kosten nachweisen kann, steht die Aktivierung des Spartenfehlbetragsausgleichs im Einklang mit dem Realisationsprinzip.

Diese Grundwertung zur Aktivierung vertraglich oder satzungsgemäß vereinbarter Kostenerstattungen findet ihre Bestätigung auch in der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Aktivierung von Vertragsabschlusskosten von Versicherern auf dem Wege der Zillmerung – und das, obwohl in diesem Fall der Zusammenhang zwischen der Kostenentstehung und der Erstattung durch den Vertragspartner (Versicherungsnehmer) deutlich loser ist als im vorliegenden Fall.

Bei der Zillmerung verzichtet der Versicherer darauf, dem Versicherungsnehmer die ihm entstandenen Vertragsabschlusskosten unmittelbar in Rechnung zu stellen. Ihre Weiterbelastung (Erstattung) erfolgt (verfassungsrechtlich legitimiert) durch eine Einrechnung der Abschlusskosten in die zukünftig zu erhebenden Beiträge. Kündigt der Versicherte vorzeitig und reichen die von ihm bis dahin gezahlten Beitragsanteile nicht dazu aus, die Abschlusskosten vollständig

---

<sup>97</sup> Vgl. Krawitz (Auftragsfertigung, 1997), S. 890.

<sup>98</sup> Leffson (GoB, 1987), S. 280; Vgl. Krawitz, Lothar (Auftragsfertigung, 1997), S. 890.

zu amortisieren, hat der Versicherer gegenüber ihm keinen Rechtsanspruch auf eine vollständige Kostenerstattung. Der Fehlbetrag muss dann von den übrigen Versicherten durch entsprechende Beitragszahlungen getragen werden.

Trotzdem werden bei Vertragsbeginn die noch nicht amortisierten Vertragsabschlusskosten „als noch nicht fällige Ansprüche der Forderungen aus dem Versicherungsgeschäft an den Versicherungsnehmer aktiviert. Die Forderungen sind mit den ersten Beiträgen zu tilgen, soweit diese nicht für Versicherungsleistungen oder für den laufenden Versicherungsbetrieb verwendet werden“<sup>99</sup>.

Diese Sichtweise wird auch durch die Rechtsprechung gedeckt. Bei der Aktivierung der Forderungen handelt es sich „um die bilanzmäßige Behandlung eines obligatorischen Anspruches des Versicherungsunternehmens gegen den Versicherungsnehmer“<sup>100</sup>. Durch sie werden „nicht die Abschlusskosten aktiviert, sondern ... die gegenüber den Versicherungsnehmern bestehenden Ersatzansprüche“<sup>101</sup>. Entscheidend ist, dass die Kosten nach dem Willen der Versicherungsgemeinschaft „vom Versicherungsnehmer getragen werden. Auch wenn bei Antragstellung und Abschluss des Vertrages diese Regelung nicht ausdrücklich getroffen wird, so ergibt sie sich doch eindeutig aus dem zugrunde liegenden Regelwerk“<sup>102</sup>.

---

<sup>99</sup> Hartsoe (Zillmerung, 2006), S. 323 – 331. Vgl. auch § 15 Abs. 1 der Verordnung über die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen (Versicherungsunternehmens-Rechnungslegungsverordnung – Rech-VersV) in Verbindung mit § 4 der Deckungsrückstellungsverordnung (DeckRV). Danach ist der negative Teil der Deckungsrückstellung beim Versicherer unter den „noch nicht fällige[n] Ansprüche[n]“ auszuweisen, soweit er geleistete, rechnungsmäßig gedeckte Abschlussaufwendungen betrifft. Vgl. ferner Begründung des Bundesministerium der Finanzen zu § 4 Abs. 1 DeckRV, BR-Drucks. 114/96, S. 10 und Benkel/Hirschberg (Lebensversicherung, 2011), Tz. 26: „Infolgedessen muss das LVU dem Versicherungsnehmer zum einen mitteilen, dass es die Abschlusskosten vorfinanziert und nach dem Zillmerungsverfahren diese Aufwendungen aus den eingehenden Beiträgen in der Weise tilgt, dass die Prämien der ersten Jahre zur Abschlusskostendeckung verwendet werden, soweit sie nicht für Versicherungsleistungen oder Verwaltungskosten benötigt werden. Zum anderen muss der Versicherer dem Versicherungsnehmer mitteilen, dass die Verrechnung der Abschlusskosten zur Folge hat, dass das Recht des Versicherers, die ersten Jahresprämien zur Kostendeckung statt zur Kapitalbildung zu verwenden, zu einer zeitlich verzögerten Ansammlung des Deckungskapitals führt, das für die Bereitstellung eines Rückkaufswerts zur Verfügung stehen kann. Die zeitliche Verzögerung in der Ansammlung des Deckungskapitals muss der Versicherungskunde aus den Rückkaufswerttabellen ersehen können, die Gegenstand der Beitragsfreistellungs- und Kündigungsklausel sind, die in einem inneren Zusammenhang zur Abschlusskostenverrechnungsklausel steht“. Vgl. Laars (Deckungsrückstellungsverordnung, 2012), Tz. 4 zu § 4.

<sup>100</sup> BFH vom 26.01.1960 – I D 1/58 S, BStBl III 1960, 191.

<sup>101</sup> FG Hamburg vom 13.09.2001 – II 211/97, EFG 2002, 240; vgl. Fahr/Kaulbach/Bähr (VAG, 2012), Tz. 4 zu § 56 VAG

<sup>102</sup> FG Hamburg vom 13.09.2001 – II 211/97, EFG 2002, 240

Dabei ist es unerheblich, dass die Ansprüche erst mit den zukünftigen Beitragszahlungen verrechnet werden können. Der Ausgleichsanspruch „wird in seiner Wirksamkeit auch nicht dadurch beeinträchtigt, dass er nicht einklagbar und nur in sehr eingeschränktem Umfang aufrechenbar ist“<sup>103</sup>. Die noch nicht fällige Forderung steht deshalb auch nicht „unter der aufschiebenden Bedingung einer ordnungsgemäßen Vertragsabwicklung und Beendigung. Falls man eine ordnungsgemäße Vertragsabwicklung überhaupt als Bedingung verstehen kann, handelt es sich um eine auflösende Bedingung“<sup>104</sup>. Dem vorzeitigen Kündigungsrecht und dem Stilllegungsrecht kann daher durch eine entsprechende Bewertung der noch nicht fälligen Forderung Rechnung getragen werden.<sup>105</sup>

## **2. Potenzielle Einwände gegen eine Ertragsrealisation**

### **2.1. Fehlender Beitragsbescheid zum Bilanzstichtag**

Unter der Prämisse, dass die WPK den entsprechenden Mitgliedern die Kostenunterdeckung als eine Art nachzuerhebenden Beitrag für bereits erbrachte Prüfungsleistungen weiterbelasten darf, ist dafür ein wirksamer Beitragsbescheid oder -beschluss erforderlich, mit dem die WPK den Fehlbetrag konkret nachfordert. Ohne die formale Beitragsfestsetzung sind die Mitglieder nicht zur entsprechenden Beitragszahlung und damit zum Kostenausgleich verpflichtet. Zum Bilanzstichtag 31.12.2013 liegt ein solcher Beschluss aber noch nicht vor. Er wurde den Mitgliedern bisher lediglich indirekt durch die offene Aktivierung der Kostenunterdeckung und ihre ausdrückliche Erläuterung im Anhang in Aussicht gestellt.

Es stellt sich damit die Frage, ob die WPK bereits am Bilanzstichtag alles dazu Erforderliche getan hat, damit die noch nicht fälligen Forderungen die Gewinnrealisationskriterien erfüllen, die die Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung (GoB) an das Vorliegen eines quasi-sicheren Anspruchs knüpfen. Es ergeben sich dabei Parallelen zum BFH-Urteil vom 12.05.1993.

In dem BFH-Urteil vom 12.05.1993 hatte der BFH darüber zu entscheiden, ob Vorsteuererstattungsansprüche bereits vor ihrer rechtlichen Entstehung realisiert sind. Der BFH bejahte das

---

<sup>103</sup> FG Hamburg vom 13.09.2001 – II 211/97, EFG 2002, 240.

<sup>104</sup> FG Hamburg vom 13.09.2001 – II 211/97, EFG 2002, 240

<sup>105</sup> Vgl. FG Hamburg vom 13.09.2001 – II 211/97, EFG 2002, 240

Vorliegen des Realisationstatbestands. „Zwar entsteht der Vorsteueranspruch gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG rechtlich erst, wenn der Unternehmer ordnungsgemäße Rechnungen vorlegen kann .... Mit der Ausführung von Lieferungen oder Leistungen von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ist der Vorsteueranspruch jedoch wirtschaftlich bereits begründet. Der Anspruch ist so gut wie sicher. Besondere Risiken sind im Regelfall nicht gegeben. Ohne Vorliegen besonderer Umstände besteht kein Grund zu der Annahme, dass der Lieferant bei Lieferung ohne Rechnung die Rechnungsausstellung verweigern, oder dass er sich bei einer unkorrekten Rechnung dem Berichtigungsverlangen widersetzen wird. Die Fälle, in denen die Durchsetzung des Berichtigungsanspruchs scheitert, sind so selten, dass sie für den Regelfall vernachlässigt werden können ...; sollte es tatsächlich dazu kommen, besteht die Möglichkeit der Richtigstellung. Würde man die vom FA angelegten Maßstäbe auf die allgemeine Forderungsaktivierung übertragen, dürften Forderungen erst unmittelbar vor ihrer Erfüllung aktiviert werden, da bis zu diesem Zeitpunkt der Anspruch stets risikobehaftet ist (z.B. Gewährleistungsrisiko oder Insolvenzrisiko), und zwar mit größeren Risiken, als sie bei der Durchsetzung des Anspruchs auf Rechnungsberichtigung zu besorgen sind“<sup>106</sup>.

Der zu beurteilende Sachverhalt ist gleich gelagert. Aufgrund der besonderen Beitragskalkulation hat die WPK nach dem Bilanzstichtag keine (risikobehafteten) Leistungen mehr zu erbringen, um den Kostenausgleich zu erhalten; denn seine Realisation setzt keine (zukünftigen) Prüfungsleistungen der WPK mehr voraus, sondern lediglich das Erstellen der Beitragsbescheide, mit denen die vor dem Bilanzstichtag erbrachten Sonderprüfungen angemessen vergütet werden.

## **2.2. Voraussetzung der Mitgliedschaft im Geschäftsjahr der Beitragsnacherhebung**

Der Anspruch auf den Ausgleich des Spartenfehlbetrags ist am 31.12.2013 noch nicht fällig. Formal sind zu seiner Geltendmachung auch entsprechende, individuell verpflichtende Beitragsbeschlüsse erforderlich. Auch kann die WPK den Spartenfehlbetrag nach den aktuellen Beschlüssen und der Beitragsordnung nur auf solche Mitglieder umlegen, die im Geschäftsjahr 2013 § 319a-HGB-Prüfungen durchführten und zusätzlich im neuen Geschäftsjahr noch Mitglied sind. An der zweiten Voraussetzung fehlt es aber noch zum 31.12.2013. Diese Bedingung

---

<sup>106</sup> BFH vom 12.05.1993 – XI R 1/93, BStBl II 1993, 786.

tritt erst am 1.1.2014 um 0.00 Uhr ein. Ferner müssen die Mitglieder im Jahr der Beitragsnachbelastung so zahlreich sein, dass das Kostenverursachungsprinzip auch nach der Kostenüberwälzung gewahrt bleibt und die einzelnen Mitglieder nicht in einem Umfang mit vergangenen, von ihnen nicht zu verantwortenden Kosten belastet werden, die über das verfassungsrechtliche Maß hinausgehen. Erst wenn im Geschäftsjahr der Kostenweiterbelastung diese Voraussetzungen kumulativ vorliegen, kann die WPK auch formalrechtlich sicher sein, dass sie die Kostenunterdeckung amortisieren wird.

Allerdings beurteilt sich der Eintritt der Gewinnrealisation nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und nicht nach einer formalrechtlichen Sichtweise. Es genügt, wenn der Bilanzierende am Bilanzstichtag (31.12. um 24.00 Uhr) seine geschuldeten Leistungshandlungen erbrachte und der Anspruch auf die Vergütungsleistung quasi-sicher ist.

Der noch ausstehende Ablauf des Kalenderjahrs (und Beginn des neuen Kalenderjahrs) ist eine Formalität, die nichts wirtschaftlich Wesentliches zur Sicherheit der Gewinnrealisierung beiträgt. So hängen z.B. auch „die Kosten des Jahresabschlusses allein vom Umfang der im abgelaufenen Wirtschaftsjahr verursachten Geschäftsvorfälle (Umsätze, Gewinn usw.) ab“<sup>107</sup>. Auf den formalen Ablauf des Geschäftsjahrs und den Beginn des neuen Geschäftsjahrs kommt es bilanzrechtlich nicht an.

Das trifft sinngemäß auch auf den hier zu entscheidenden Sachverhalt zu. Die Höhe des Sonderbeitrags und des Spartenfehlbetragsausgleichs hängen 'allein vom Umfang der im abgelaufenen Wirtschaftsjahr verursachten Geschäftsvorfälle' ab (insb. Ende der Sonderprüfung, Höhe des darauf entfallenden Honorars und Höhe der Kosten, die der WPK für diese Sparte entstanden), ohne dass (bis auf die Mitgliedschaft eine logische Sekunde später) weitere Tatbestandsmerkmale erfüllt sein müssen.

Die vom BFH geforderten Anforderungen an die Sicherheit der Ertragsrealisation zeigen sich anschaulich an der BFH-Entscheidung vom 11. Dezember 1985.<sup>108</sup> In ihr hatte der BFH darüber zu befinden, ob ein Zeitschriftenverleger die Einnahmen aus Werbeverträgen bereits dann ertragswirksam vereinnahmen darf, wenn er den Anzeigenkunden den Verkauf einer bestimmten

---

<sup>107</sup> BFH vom 20.03.1980 – IV R 89/79, BStBl II 1980, 297 in bewusster Abgrenzung zu BFH vom 26.10.1977 – I R 148/75, BStBl II 1978, 97.

<sup>108</sup> Vgl. BFH vom 11.12.1985 – I B 49/85, BFH/NV 1986, S. 595.

Mindestmenge an werbehaltigen Zeitschriftenexemplaren garantiert und er diese am Bilanzstichtag zwar an den Großhandel ausgeliefert hat, der eigentliche Verkauf an die Kunden aber noch aussteht.

Nach Ansicht des BFH hat der Steuerpflichtige bereits am Bilanzstichtag „alle von ihm geschuldeten Erfüllungshandlungen in einer Weise erbracht ... , dass ihm die Forderung auf Gegenleistung – von den mit jeder Forderung verbundenen Risiken abgesehen – so gut wie sicher ist“. Der Steuerpflichtige hat „alle nach den Anzeigenverträgen von ihr persönlich geschuldeten Erfüllungshandlungen erbracht“. Dabei „kommt es insoweit nicht auf den Eintritt des zivilrechtlichen Leistungserfolges an. Vielmehr ist, wenn der Leistungserfolg nicht schon mit Beendigung der letzten Erfüllungshandlung eintritt, darauf abzustellen, ob der Leistungserfolg lediglich risikolose Folge der beendeten Erfüllungshandlungen ist oder ob die Entstehung der Forderung auf Gegenleistung bei Beendigung der letzten Erfüllungshandlung noch unsicher ist“. „Die häufig über viele Jahre erprobten Vertriebsmethoden schließen die Annahme eines besonderen Risikos für den Zeitschriftenverleger regelmäßig aus“<sup>109</sup>.

In dem zur Begutachtung anstehenden Sachverhalt ist der Geschäftsvorfall ähnlich gelagert. Die WPK hat zum Bilanzstichtag bereits die (kostenverursachenden) Aufsichtsleistungen erbracht und die Forderung auf die Kostenunterdeckung gegenüber den entsprechenden Mitgliedern erscheint zumindest ebenso gesichert wie der tatsächliche (zum Bilanzstichtag noch ausstehende) Absatz einer Mindestanzahl von Zeitschriften, die bereits beim Vertriebshändler liegen. Die Beitragszahlungen dienen nicht (primär) der Vergütung von Umsatzleistungen, sondern der (verfassungsrechtlich legitimierten) Finanzierung der Aufwendungen, die dem Beitragsempfänger durch seine Tätigkeiten entstehen, die er zielgerichtet für die Allgemeinheit der Beitragszahler erbringt. Realisationstatbestand sind hier die entstandenen (durch Beitragsforderungen erstattungsfähigen) Ausgaben (bzw. Aufwendungen) und keine irgendwie gearteten (zukünftigen) Dienstleistungen gegenüber dem einzelnen Beitragszahler.

---

<sup>109</sup> BFH vom 11.12.1985 – I B 49/85, BFH/NV 1986, S. 595 (alle Zitate).

### 2.3. Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte

#### a) Passivierungsgebot von Kostenüberdeckungen aufgrund gesetzlicher Verpflichtungen

Nach den einschlägigen Vorschriften müssen bestimmte Unternehmen, die auf einem monopolistischen bzw. oligopolistischen Markt tätig sind (z.B. Stromversorger, Abwasserverbände) ihre Entgelte bzw. Gebühren kostendeckend kalkulieren. Treten dabei Kostenunterdeckungen oder Kostenüberdeckungen auf, so sind diese innerhalb eines bestimmten Zeitraums (z.B. 5 Jahre) durch höhere bzw. niedrigere Entgelte (Gebühren) auszugleichen, so dass die Kosten-Leistungsäquivalenz über die jeweilige Betrachtungsperiode im Durchschnitt gewahrt ist.

Kommt es in diesen Fällen zu Kostenüberdeckungen, so begründet die einschlägige gesetzliche Vorschrift nach der Auffassung des BFH zwar „keine Verpflichtung des Klägers gegenüber den Kunden der jeweiligen Kalkulationsperiode auf Herausgabe des der Kostenüberdeckung entsprechenden anteiligen Entgelts“<sup>110</sup>. Es besteht „aber eine hinreichend konkretisierte Verpflichtung des Klägers kraft öffentlichen Rechts ... Kostenüberdeckungen, die sich am Ende einer Kalkulationsperiode ergeben haben, innerhalb der folgenden fünf Jahre auszugleichen“, der sich die „Körperschaft öffentlichen Rechts mit einem entsprechenden Beschluss fügen muss“<sup>111</sup>. „Auch wenn ... die Verrechnung voraussichtlich überwiegend ‘Alt-Kunden’ zugutekommt, ist die Ausgleichsverpflichtung nicht in das konkrete Schuldverhältnis [einbezogen]“, das der Leistungsbeziehung „mit dem einzelnen Kunden zugrunde liegt“. Die Gebührenrückgewähr begünstigt vielmehr „alle Abnehmer der Folgeperiode, unabhängig davon, inwieweit sie durch Entgeltzahlungen der Vorperiode zu der Kostenüberdeckung wirtschaftlich beigetragen haben“<sup>112</sup>. Die für die Körperschaft des öffentlichen Rechts „unausweichliche Pflicht zur Gebührenermäßigung in der folgenden Kalkulationsperiode ist ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach eine bloße Modalität der Erfüllung der unbedingt und uneingeschränkt bestehenden Schuld .... [D]er Betrieb, der die zukünftigen Einnahmen/Gewinne erwirtschaftet ..., wird aus der Sicht des Bilanzstichtags mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit für die

---

<sup>110</sup> BFH vom 06.02.2013 - I R 62/11, BStBl II 2013, 954.

<sup>111</sup> BFH vom 06.02.2013 - I R 62/1, BStBl II 2013, 954.

<sup>112</sup> BFH vom 06.02.2013 - I R 62/11, BStBl II 2013, 954.



Dauer der Ausgleichsperiode aufrechterhalten ..., wodurch die Erfüllung der Ausgleichsverpflichtung realisiert wird. Somit bestehen an einer aktuellen wirtschaftlichen Belastung des Vermögens des Klägers als Schuldner, die auch ein gedachter Erwerber bei einer Kaufpreisbemessung berücksichtigt hätte ..., keine begründeten Zweifel“<sup>113</sup>.

Die Verpflichtung des Abwasserverbands zur Gebührensenkung ergibt sich nicht aus dem schwebenden Kundenvertrag. Der einzelne Leistungsempfänger hat gegenüber dem Verband keinen individuell einklagbaren Anspruch auf zu viel entrichtete Gebühren. Nur wenn er weiterhin dessen Vertragspartner bleibt, profitiert er nach Maßgabe der von ihm zukünftig abgenommenen Leistungsmenge von dem Kostenvorteil und völlig losgelöst davon, welchen Anteil er zur Kostenüberdeckung in der Vergangenheit leistete. Er profitiert selbst dann von der (temporären) Preissenkung, wenn er von dem Unternehmen (bzw. der Körperschaft) in dem Zeitraum der Kostenüberdeckung überhaupt keine Leistung bezogen hat und damit auch gar keine überhöhten Entgelte zahlte.

Die Verpflichtung des Abwasserverbands zur Kostenerstattung ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz bzw. aus der Satzung. Diese Verpflichtung tritt als unkompenzierte Last neben das zwischen der Verband und dem Leistungsnachfragenden bestehende Vertragsverhältnis. Die Rechtsverpflichtung entfaltet damit als rechtlich entstandene eigenständige öffentlich-rechtliche Verpflichtung ihre 'innere Wirksamkeit'<sup>114</sup> gegenüber dem Abwasserverband. Sie ist inhaltlich vergleichbar mit einer Rückstellung für Jahresabschlusskosten. Auch hier „kommt es nicht darauf an, ob der Auftrag zur Durchführung der Abschlussarbeiten ... vor oder nach dem Bilanzstichtag erteilt wird. Denn nicht der Auftrag als solcher und auch nicht die hieraus erwachsenden einzelnen Verpflichtungen sind Grund für die Bildung der Rückstellung ... Grundlage für solche Rückstellungen [ist] eine öffentlich-rechtliche, mit Sanktionen verknüpfte Verpflichtung zu einem inhaltlich genau bestimmten Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums“<sup>115</sup>.

---

<sup>113</sup> BFH vom 06.02.2013 – I R 62/11, BStBl II 2013, 954; BFH vom 20.09.1995 – X R 225/93, BStBl II 1997, 320; BFH vom 04.02.1999 – IV R 54/97, BStBl II 2000, 139.

<sup>114</sup> Vgl. BFH vom 06.02.2013 – I R 8/12, BStBl II 2013, 686; BFH vom 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl II 2014, 302.

<sup>115</sup> BFH vom 24.11.1983 – IV R 22/81, BStBl II 1984, 301 (303).

Folgt man der ständigen Rechtsprechung des BFH, die eine Rückstellungsbilanzierung fordert, wenn eine Verpflichtung rechtlich oder wirtschaftlich entstanden ist,<sup>116</sup> so ist das Unternehmen (bzw. die Körperschaft) dazu gezwungen, die öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Erhebung nicht kostendeckender Gebühren im Zeitpunkt der Kostenüberdeckung zu passivieren. Das Realisationsprinzip kommt dem Grunde nach (nicht aber zwingend der Höhe nach) grundsätzlich zum gleichen Ergebnis, wenn man die planmäßige Kostenunterdeckung der zukünftigen Periode(n) als nicht durch Einnahmen (Umsätze) nach dem Bilanzstichtag kompensierte Ausgaben interpretiert, die nur deshalb anfallen, weil das Unternehmen in der Vergangenheit entsprechend höhere Umsätze erzielte (Ausgabennachleistungen für realisierte Umsätze).

**b) Aktivierungsverbot von Kostenunterdeckungen aufgrund des Grundsatzes schwebender Geschäfte**

Überträgt man nun die vorstehenden Grundsätze auf die Aktivseite der Bilanz, so erhält der Abwasserverband im Falle einer Kostenunterdeckung die gesetzliche Berechtigung, für die zukünftigen Absatzleistungen Preise zu verlangen, die mehr als kostendeckend sind. Dieses Kostenanpassungsrecht würde auch ein Erwerber des ganzen Betriebs, der die Fortführung plant, kaufpreiserhöhend berücksichtigen.

Das Recht, zukünftig Gebühren festzulegen, die es dem Verband ermöglichen, die in der Vergangenheit realisierten Kostenunterdeckungen auszugleichen, ergibt sich hier aber ebenso wenig aus dem (noch) schwebenden Geschäft mit dem Vertragspartner oder aufgrund bereits abrechenbarer Umsatzleistungen der Vergangenheit wie die zuvor diskutierte Verpflichtung zur Gebührensenkung. Er entsteht vielmehr aus der Monopol- bzw. Oligopol-Stellung des Unternehmens (bzw. der Körperschaft), die eine marktgerechte, konkurrenzorientierte Preissetzung verhindert, und der (temporären) gesetzlichen Erlaubnis, diese Monopol- bzw. Oligopol-Stellung in den vorgegebenen Grenzen auszunutzen, um in der Vergangenheit aufgetretene Kostenunterdeckungen zu beseitigen.

---

<sup>116</sup> So jüngst: BFH vom 06.02.2013 – I R 8/12, BStBl II 2013, 686; BFH vom 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl II 2014, 302.

Die Verwirklichung dieser Art 'Monopolrendite' setzt aber voraus, dass das Unternehmen gegenüber seinen Vertragspartnern zukünftige Umsätze erbringt, die es dann (mehr als) kostendeckend abrechnen darf. Das Erbringen dieser Umsatzleistungen ist aber aus Sicht des Bilanzstichtags risikobehaftet und erfüllt nicht die Anforderungen, die das Realisationsprinzip und das Prinzip des quasi-sicheren Anspruchs an die Qualität der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen stellen. Eine Ertragsrealisierung scheidet hier aus.

Wäre dies nicht der Fall, dürften auch Monopolunternehmen, deren Preise nicht staatlich reglementiert werden, die zu erwartenden Monopolrenditen beim Entstehen des Monopols realisieren, weil sie dann einen faktisch unentziehbaren Monopolvorteil haben. Dies widerspräche aber eklatant den Anweisungen des Realisationsprinzips. Deshalb spricht sich auch das IdW dagegen aus, Kostenunterdeckungen in der Bilanz der Kommune bzw. des öffentlichen Unternehmens zu aktivieren, weil die auf Kostenerstattung gerichteten Ansprüche noch nicht realisiert sind.<sup>117</sup>

Der Vorteil aus dem Recht auf (begrenzte) Beitragsanhebung unterscheidet sich hier nicht von dem Recht auf verbilligten Nachbezug von Waren, das ein Unternehmen gegenüber einem Lieferanten erworben hat und das daraus resultiert, dass das Unternehmen in der Vergangenheit eine bestimmte Bezugsmenge überschritten hat. Der Anspruch auf einen verbilligten Nachbezug weiterer Waren führt nach der Rechtsauffassung des BFH erst dann zu einer Ertragsrealisation, wenn der Bilanzierende alles dazu Erforderliche getan hat, um einen quasi-sicheren Anspruch auf den damit verbundenen Vorteil zu erlangen.<sup>118</sup> Dieser setzt voraus, dass er die verbilligt bezogenen Waren am Markt verkaufte. Der in Frage stehende Anspruch stellt nämlich „keine Rückgewähr eines Teils der Anschaffungsaufwendungen für bereits bezogene Waren dar. Es liegt ein Gewinn vor, der erst durch künftige Umsätze realisiert wird“<sup>119</sup>.

---

<sup>117</sup> Vgl. Fachausschuss für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen des IdW (Kostenüberdeckungen, 2001), S. 241 in einer Stellungnahme zu den einschlägigen Regelungen des Kommunalabgabengesetzes Nordrhein-Westfalen.

<sup>118</sup> Vgl. BFH vom 06.12.1978 – I R 34/78, BStBl II 1979, 262.

<sup>119</sup> Moxter (Bilanzrechtsprechung, 2007), S. 59.

**c) Aktivierungsgebot von Kostenunterdeckungen aufgrund des Grundsatzes schwebender Geschäfte**

Die Situation ändert sich grundlegend, wenn sich der Anspruch auf den Ausgleich noch nicht amortisierter Kosten aus dem schwebenden Vertragsverhältnis ergibt oder wenn er aus einem zum Bilanzstichtag durchsetzbaren Erstattungsanspruch resultiert, der nicht mehr von zukünftigen (risikobehafteten) Leistungen des Unternehmens abhängig ist.

Deshalb gestattet die Rechtsprechung auch die Aktivierung der noch nicht amortisierten Vertragsabschlusskosten auf Seiten des Versicherers, obwohl sie dem Abwasserverband die Aktivierung des Anspruchs auf die Vornahme künftiger Preissteigerungen verbietet. Der Grund liegt darin, dass die Vertragsabschlusskosten (zumindest formal) Bestandteil eines am Bilanzstichtag noch bestehenden, konkreten schwebenden Geschäfts zwischen Versicherungsnehmer und Versicherungsunternehmen sind. Sie stellen in diesem Sinne eine vertragsgemäß erbrachte Vorleistung des Versicherungsunternehmens dar, die vom Vertragspartner noch zu bezahlen ist. Der Versicherer hat am Bilanzstichtag alles dazu Erforderliche getan, um den Erstattungsanspruch zu erlangen. Dieser stünde ihm nicht zu, wenn er in der Vergangenheit keine Abschlussaktivitäten unternommen hätte, die Kosten verursachten, die der Vertragspartner noch nicht amortisierte, obwohl er sich dazu verpflichtete.

Der vorliegende Sachverhalt ist ähnlich gelagert. Die Berechtigung der WPK zur (temporären) Beitragserhöhung ist auf eine Kostenerstattung für von ihr bereits erbrachte Tätigkeiten gerichtet. Anders als die zuvor diskutierten monopolistischen oder oligopolistischen Anbieter muss die WPK im Geschäftsjahr 2014 keine entsprechenden Umsatzleistungen mehr erbringen, um einen rechtswirksamen Anspruch auf Kostenerstattung zu erlangen, denn die Beiträge des Folgejahrs beziehen sich auf bereits erbrachte Tätigkeiten des abgelaufenen Geschäftsjahrs. Ihre erfolgswirksame Aktivierung ist insofern gerechtfertigt.

## 2.4. (Rest-) Zweifel an der Quasi-Sicherheit der zukünftigen Mehrbeiträge

### a) Notwendiger Fortbestand des Gläubigers

Im vorliegenden Sachverhalt knüpft die WPK den Ausgleich der Kostenunterdeckung an die Beiträge, die die Mitglieder in späteren Jahren satzungsgemäß erbringen sollen. Das Entstehen dieser Beiträge setzt die Fortexistenz der WPK bis zum Jahr der Beitragsnacherhebung voraus. Zusätzlich ist der Fortbestand der aktuellen Gesetzeslage erforderlich, soweit dieser hier relevant ist und die WPK zur Beitragsnacherhebung berechtigt. Darauf hat die WPK aber selbst keinen zentralen Einfluss. Ferner muss auch die Eigenorganisation der Körperschaft zumindest bis zum Jahr der Beitragsnacherhebung gewährleistet sein, da diese erst die Voraussetzung dafür schafft, dass die WPK zukünftig auch beitragsberechtigt ist. Insgesamt hängt die zukünftige Beitragsnacherhebung von Tatbeständen ab, die formal über das bloße Gewährleistungs- und Forderungsausfallrisiko hinausreichen.

Allerdings gilt dieser Einwand auch für die Aktivierung der noch nicht fälligen Beiträge gegenüber Versicherungsnehmern im Falle der Zillmerung. Dort setzt die Vereinnahmung der zukünftigen Versicherungsprämien, die zum Ausgleich der Abschlusskosten dienen sollen, den Fortbestand bestehender Vertragsverhältnisse und das fortwährende Aufrechterhalten der Risikogemeinschaft und der Liquiditätskraft des Versicherers voraus; dennoch sehen der Verordnungsgeber und die Rechtsprechung den auf Kostenersatz gerichteten Erstattungsanspruch als quasi-sicher an. Die vorgenannten Risiken sind demnach eher theoretischer Natur und stellen für den Versicherer (bis zum Beweis des Gegenteils) keine wirtschaftlich bedeutsamen Risiken dar, die es (mit offenem Ausgang) zu managen gilt.

Das Gleiche gilt aber auch für die Forderungen der WPK auf Erstattung des Spartenfehlbetrags. Im Vergleich zu der Vertragsabschlusskostenamortisation, den der Versicherer mit der Erhebung der zukünftigen Beiträge anstrebt, ist der auf Kostenerstattung der WPK gerichtete zukünftige Beitragsanteil der WPK aufgrund der Zwangsmitgliedschaften sogar deutlich gesicherter.

## b) Potenzielle Streitrisiken über die angemessene Beitragshöhe

Das Gesetz und die höchsten Gerichte setzen dem Recht der öffentlichen Körperschaft, in der Vergangenheit aufgetretene Kostenunterdeckungen in Form zukünftiger Beitragserhöhungen weiterzugeben, enge Grenzen. Hier sind insbesondere die Prinzipien der Verursacherbezogenheit der Beiträge und der Periodengerechtigkeit der Gebührenerhebung von Relevanz.

Nach der aktuellen Beitragsordnung und den Entscheidungen der WPK soll das in der Vergangenheit aufgetretene Defizit aber nicht durch Beitragsnachforderungen ausgeglichen werden, die sich exakt zurechenbar gegen die Mitglieder richten, die mit ihrer Leistungsinanspruchnahme das Defizit verursachten. Der Ausgleich soll vielmehr erst zwei Jahre später erfolgen und von den Mitgliedern erbracht werden, die dann entsprechende § 319a HGB-Prüfungsleistungen in Anspruch nehmen.

Diese Form der Beitragsnacherhebung tangiert aber das Prinzip der Verursacherbezogenheit der Beiträge ebenso wie das Prinzip der Periodengerechtigkeit der Gebührenerhebung. Es ist deshalb nicht per se ausgeschlossen (wenn auch nicht sehr wahrscheinlich), dass sich Mitglieder unter Berufung auf diese Grundsätze weigern, die in den zukünftigen Beitrag eingerechneten Kostenausgleichsbeträge zu zahlen. Und nach Ansicht des BFH reicht es „[f]ür die Verneinung einer Gewinnrealisierung“ bereits aus, wenn die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen „mit gewissen Streitrisiken belastet waren, die über das bloße Gewährleistungs- und Forderungsausfallrisiko hinausgehen“<sup>120</sup>.

Dabei ist aber zu beachten, dass nicht jedes rein hypothetische Streitrisiko die Ertragsrealisation verhindert. Das Prinzip des quasi-sicheren Anspruchs erfordert keine unbegründete pessimistische Einschätzung des Sachverhalts. Der Unternehmer (die Körperschaft) muss schon ernsthaft mit Streitrisiken rechnen, die den Forderungseingang gefährdet erscheinen lassen. Nach dem Beschluss der WPK soll die Kostenunterdeckung mit den für das Jahr 2015 festzusetzenden Beitragszahlungen ausgeglichen werden. Sollten sich die in diesem Jahr auf Kostenbasis kalkulierten § 319a HGB-Sonderprüfungsbeiträge auf ähnlichem Niveau bewegen wie im Jahre 2013, so führt dies zu einer Beitragserhöhung von 15,23%<sup>121</sup>. Diese Erhöhung dürfte sich unter

---

<sup>120</sup> BFH vom 27.02.1986 – IV R 52/83, BStBl II 1986, 552.

<sup>121</sup> 15,23% = 583 TEuro / 3.830 TEuro.

Würdigung der zuvor bereits dargestellten einschlägigen Urteile und Beschlüsse der Verwaltungsgerichte als zulässig erweisen, so dass mit entsprechenden Klagen nicht zu rechnen ist bzw. es besteht wohl eine sehr starke Vermutung dahingehend, dass entsprechende Klagen keine große Erfolgsaussicht hätten. Hinzu kommt, dass die Körperschaft auch Beiträge erheben darf, die über die vollständige Erstattung der Kosten hinausgehen, wenn und solange ein angemessenes Verhältnis zwischen der Beitragshöhe einerseits und der Höhe des Verwaltungsaufwands sowie dem wirtschaftlichen Wert oder dem sonstigen Nutzen der Amtshandlung andererseits besteht.<sup>122</sup>

In der Gesamtschau liegen daher zum 31.12.2013 keine „gute[n], stichhaltige[n] Gründe“<sup>123</sup> vor, die darauf schließen lassen, dass sich die Mitglieder, die § 319a HGB-Prüfungsleistungen erbringen, gegen die einmalige, zukünftige Beitragserhöhung (erfolgreich) zur Wehr setzen werden. Eine bloß hypothetische Möglichkeit verhindert die Umsatzrealisation nicht.

### 3. Zwischenergebnis

Die Beurteilung der Aktivierungsfähigkeit unter den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen hängt wesentlich davon ab, dass die WPK dazu berechtigt ist, die in der Vergangenheit im Bereich der § 319a HGB-Prüfungen festgestellte Kostenunterdeckung von den Mitgliedern, die entsprechende Prüfungen durchführten oder durchführen, nachzufordern.

Im vorstehenden Gutachten wird die Rechtsauffassung vertreten, dass die Beitragsnacherhebung im Einklang mit dem Gesetz und den Entscheidungen der Verwaltungsgerichte steht. Macht die WPK dann von diesem Recht Gebrauch und macht sie die Nachforderungen geltend, handelt es sich um Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die die Anforderungen des Realisationsprinzips und des Prinzips des quasi-sicheren Anspruchs erfüllen.

---

<sup>122</sup> Vgl. VwKostG.

<sup>123</sup> Eibelshäuser (Rückstellungsbildung, 1987), S. 863.

## **V. Der Spartenfehlbetragsausgleich als Vergütung für zukünftige Leistungen der WPK**

### **1. Charakter des Spartenfehlbetrags als Preiselement zukünftiger (Umsatz-) Leistungen**

Das vorstehende Ergebnis geht davon voraus, dass die WPK bereits am 31.12.2013 einen rechtlich durchsetzbaren Anspruch gegenüber ihren Mitgliedern hat, von den § 319a HGB-Mitgliedern den Ausgleich der Kostenunterdeckung zu fordern und dass sie hierzu keine weiteren (risikobehafteten) Tätigkeiten erbringen muss.

In einem Vorkapitel wurde aber aufgezeigt, dass das Recht auf Kostenausgleich auch in Verbindung mit zukünftigen Beitragsjahren gebracht werden kann. Auch wenn diese Sichtweise hier nicht favorisiert wird, sollen die damit verbundenen potentiellen bilanzrechtlichen Konsequenzen aufgezeigt werden.

### **2. Wesensmerkmal der entstandenen Kosten**

Die interne Preiskalkulation und die Berechtigung der Beitrags- und Gebührenerhebung öffentlich-rechtlicher Unternehmen folgen Grundsätzen, die sich von Marktunternehmen deutlich unterscheiden. Der zentrale Unterschied liegt in der Zwecksetzung ihrer Betätigung.

Die öffentlich-rechtlichen Unternehmen verfolgen regelmäßig kein eigendefiniertes, frei wählbares Ziel, sondern dienen dem Gemeinschaftszweck. Darüber hinaus bezwecken sie mit ihrer Betätigung auch zumeist keine Gewinnmaximierung. Die von ihnen angestrebten Einnahmen (Gebühren und/oder Beiträge) sind vielmehr darauf ausgerichtet, dass die bei der Wahrnehmung der öffentlich-rechtlichen Aufgaben anfallenden Kosten durch die Individuen finanziert werden, die von dieser Wahrnehmung direkt oder indirekt profitieren.

Dadurch verändert sich aber der Charakter der angefallenen Kosten. Bei einem Wirtschaftsunternehmen sind die entstandenen Kosten zwar häufig ein entscheidendes Kalkulationselement und tragen (möglicherweise) zur Werthaltigkeit der Absatzleistung bei (z.B. nach dem Motto: 'Je teurer die Inputfaktoren, desto wertvoller der Output'). Sie sind aber nicht die Berechnung



gungsgrundlage für die Preisfestsetzung. Bei Marktprodukten bestimmt sich die Höhe des Preises nach Angebot und Nachfrage und nach der Zahlungsbereitschaft der Kunden und zwar unabhängig davon, wie teuer die Herstellung der Absatzleistung für das jeweilige Unternehmen ist. Es besteht kein untrennbarer Kausalzusammenhang zwischen entstandenen Kosten und durchsetzbaren Verkaufspreisen. Rechtfertigender Grund für den Verkaufspreis ist der Wert, den die Kunden dem hergestellten Produkt beimessen und nicht die Höhe der Herstellungskosten.

Bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften, die Gemeinschaftsaufgaben wahrnehmen und ihrer Bestimmung nach selbsttragend sein sollen, ändert sich diese Beziehung. Die Vertragspartner sind aufgrund der monopolartigen Stellung des öffentlich-rechtlichen Unternehmens zumeist gezwungen, die Dienste der Körperschaft in Anspruch zu nehmen (z.B. Zwangsmitgliedschaft) und haben keine individuelle Verhandlungsmacht hinsichtlich der zu zahlenden Beiträge und Gebühren. Diese wird durch die verfassungsrechtlichen Grundsätze der Beitrags- und Gebührenbemessung ersetzt. Danach darf die öffentlich-rechtliche Körperschaft von ihren Mitgliedern grundsätzlich nur eine Erstattung der vollen Kosten fordern.

Durch diese zentrale Restriktion verändert sich der Abrechnungscharakter der entstandenen Kosten. Sie sind nicht mehr lediglich intern relevante Mittel zum Zweck, sondern avancieren zum zentralen Beitragsgrund. Die Beitragsstruktur weist damit große Ähnlichkeiten zu Cost-Plus-Verträgen auf – mit der Besonderheit, dass die Geldleistung regelmäßig nur kostendeckend kalkuliert wird und keinen Gewinnanteil enthält.

Es gelten die kumulativen Grundsätze: Ohne (Umsatz-) Leistung (bzw. ohne Wahrnehmung der öffentlichen Aufgaben) kein Beitrag und ohne entstandene Kosten kein Beitrag. Im Gegenzug hat die Körperschaft grundsätzlich einen Anspruch darauf, dass die Mitglieder die ihr entstandenen Kosten auch vollständig ersetzen. Erst (und nur) die Kostenunterdeckung in der Vergangenheit ermöglicht in Kombination mit den verfassungsrechtlichen Grundsätzen zur Beitragserhebung die zukünftige Nachforderung. Auch in diesem Punkt unterscheidet sich die beitragsberechtigte Körperschaft von einem Marktunternehmen, das seine Einnahmen unter Beachtung der Marktkonkurrenz bestimmen muss und nicht von vornherein mit einer vollständigen Amortisation seiner Kosten rechnen kann und damit ein Amortisations- und Absatzrisiko trägt.

### 3. Bilanzrechtliche Konsequenzen

#### 3.1. Keine Aktivierung einer Forderung aus bereits erbrachten Leistungen

Handelt es sich bei der geplanten Weiterbelastung des Spartenfehlbetrags im Jahr 2015 um ein Preiselement zur Finanzierung zukünftig noch zu erbringender (Umsatz-) Leistungen der WPK, scheidet die ertragswirksame Erfassung des Spartenfehlbetrags im Jahresabschluss 2013 aus. Sie stellt unter diesen Prämissen einen Verstoß gegen das Realisationsprinzip in seiner Ausprägung als Erfolgswirksamkeitsprinzip dar. Die Realisierung der Kostenerstattung setzt jetzt eine entsprechende, noch ausstehende Betätigung (Umsatzleistung) der WPK voraus, für die sie dann die betragsmäßig erhöhte Beitragsleistung fordern kann.

Die Ertragsrealisation ist auch dann nach dem Realisationsprinzip ausgeschlossen, wenn sie relativ sicher erscheint; denn es gilt der Grundsatz: Ohne Umsatzleistung kein Ertrag. Deshalb darf der Bilanzierende nach dem Realisationsprinzip z.B. auch keine stillen Reserven einer zu Anschaffungskosten bilanzierten Aktie realisieren. Das Gewinnrealisationsverbot besteht hier selbst dann, wenn der zwischenzeitliche Wertzuwachs der Aktie erheblich ist, weil er z.B. mehrere 100% beträgt und sich die Aktie leicht und schnell veräußern ließe, weil sie z.B. auf einem höchst liquiden Markt gehandelt wird; denn wie bei der Realisationsproblematik des Ausgangs-sachverhalts fehlt es hier an dem Umsatz bis zum Bilanzstichtag. Das (wenn auch sehr überschaubare) Investitionsrisiko liegt noch beim Bilanzierenden.<sup>124</sup>

Weist man das Recht auf den Fehlbetragsausgleich zukünftigen Leistungs- und Beitragsperioden zu, spielt es auch keine Rolle, dass die WPK aufgrund der Gesamtumstände fest damit rechnen kann, dass sie in den künftigen Wirtschaftsjahren mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit (möglicherweise auch quasi-sicher) entsprechend (höher zu vergütende) Aufsichtsleistungen erbringen wird, weil sie aus betriebswirtschaftlicher Sicht das „Monopolrecht“ darauf besitzt.

---

<sup>124</sup> Vgl. Moxter (Realisationsprinzip, 1984), S. 1780.

### 3.2. Realisationsprinzip und Erfolgsneutralitätsprinzip

Das Realisationsprinzip regelt nicht nur den Zeitpunkt der Umsatzrealisation (Ertragswirksamkeitsprinzip), sondern auch die Aktivierung von Investitionsausgaben. Danach sind alle Ausgaben, die der Bilanzierende vor dem Bilanzstichtag tätigte, zu aktivieren, wenn und soweit sie Umsätze nach dem Bilanzstichtag versprechen.<sup>125</sup> Die in der Vergangenheit festgestellten Kostenunterdeckungen erfüllen diese Voraussetzung. Sie versprechen der WPK in zukünftigen Geschäftsjahren (in gleicher Höhe) Mehrumsätze in Form höherer Beiträge.

Die WPK wird in der Zukunft die höheren Beiträge (Umsätze) nur deshalb realisieren, weil ihr in der Vergangenheit Ausgaben entstanden sind, die ihr noch nicht erstattet wurden. Und die Mitglieder der WPK sind deshalb (und nur deshalb) dazu bereit, zukünftig einen einmaligen Beitragszuschlag zu akzeptieren, ohne ihn unter Hinweis auf die verfassungsrechtlichen Beitrags- und Gebührengrundsätze abzulehnen, weil der WPK diese Kosten nachweislich in der Vergangenheit im Rahmen einer konkreten Betätigung entstanden sind und sie die verfassungsrechtlichen Beitragsgrundsätze kennen.

### 3.3. Vermögensermittlungsprinzipien

#### a) Wirtschaftlicher Vorteil

In der Vergangenheit getätigte Ausgaben, die zukünftige Umsätze alimentieren, dürfen nach den Vermögensermittlungsprinzipien nur dann aktiviert werden, wenn sie am Bilanzstichtag zu einem Vermögensgegenstand führen. Das Vermögensermittlungsprinzip verhindert damit eine rein betriebswirtschaftlich orientierte Ausgabenabgrenzung dynamischer Couleur.<sup>126</sup> „Die Annahme, ein Kaufmann gebe kein Geld aus, ohne einen Gegenwert zu erhalten, entbindet nicht von der Feststellung, den Gegenwert zu konkretisieren, wenn dafür ein Aktivposten eingesetzt

---

<sup>125</sup> Vgl. Krumm (Blümich, 2015), Tz. 241c zu § 5 EStG; Küting/Lam (Umsatzrealisierung, 2012), S. 2348 f.; Moxter (Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2003), S. 47

<sup>126</sup> Vgl. Moxter (Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2003), S. 47; Moxter (Matching Principle, 1995), S. 501.

werden soll“<sup>127</sup>. Aktiviert wird nicht die Ausgabe selbst, sondern „das für die Ausgaben Erlangte“<sup>128</sup>.

Folglich dürfen die nach dem Realisationsprinzip (Erfolgsneutralitätsprinzip) abzugrenzenden Umsatzausgaben nur dann aktiviert werden, wenn der Bilanzierende durch sie am Bilanzstichtag eine greifbare, selbständig verfestigte Chance auf Mehrumsätze (Ausgabengegenwert) erlangte, der ohne diesen Geschäftsvorfall, der hinter den Ausgaben steht, nicht existierte (Vermögensgegenstand).<sup>129</sup> Das Vorliegen eines Vermögensgegenstandes setzt den Nachweis eines übertragbaren, greifbaren und selbständig bewertbaren wirtschaftlichen Vorteils voraus.<sup>130</sup>

Das Vermögenswertprinzip fordert, dass durch die Ausgabe ein zukünftiges Nettoeinnahmepotenzial geschaffen wurde (höhere Umsatzerwartungen oder geringere Kosten).<sup>131</sup> Das Vorliegen einer Sache oder eines Rechts ist aber weder hinreichend (z.B. wertlose Spezialmaschine) noch notwendig (z.B. Know-how).<sup>132</sup>

Die der WPK in der Vergangenheit entstandenen (noch nicht amortisierten) Kosten berechtigen sie dazu, diese Kosten in zukünftige Beiträge einzurechnen. Sie führen zu einer (glaubhaften) möglichen Einnahmensteigerung. Das Vermögenswertprinzip ist erfüllt.

---

<sup>127</sup> BFH vom 09.07.1969 – I R 38/66, BStBl II 1969, 774 (774).

<sup>128</sup> Ballwieser (Münchener Kommentar zum HGB, 2013), Tz. 20 zu § 246 HGB.

<sup>129</sup> Vgl. Moxter (Periodengerechte Gewinnermittlung, 1988), S. 451.

<sup>130</sup> Vgl. Ballwieser (Beck'sches Handbuch B131, 2015), Tz. 7 – 28; Hennrichs (Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, 2013), Tz. 30 zu § 246 HGB.

<sup>131</sup> Vgl. BFH vom 16.02.1990 – III B 90/88, BStBl II 1990, 794: „Auch tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und sämtliche Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich der Kaufmann etwas kosten lässt“, können Wirtschaftsgüter sein. Vgl. auch BFH vom 06.12.1978 – I R 35/78, BStBl II 1979, 262 (263): „Nach Handelsrecht richtet sich die Aktivierung von Vermögensgegenständen (Wirtschaftsgütern) ... nicht alleine nach bürgerlich-rechtlichen, sondern in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten“.

<sup>132</sup> Vgl. Moxter (Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2003), S.73; Hommel (Anlagewerte, 1998), S. 53 m.w.N.

## b) Übertragbarer Vorteil

Das Übertragbarkeitsprinzip verlangt nach der ständigen Rechtsprechung des BFH, dass der vermögenswerte Vorteil im Rahmen eines Verkaufs des gesamten Unternehmens auf einen anderen Unternehmer (Investor) übertragen werden kann.<sup>133</sup> Auf die Einzelveräußerbarkeit kommt es dagegen nicht an.<sup>134</sup> Die Einzelverwertbarkeit des Vorteils ist nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (in der handelsrechtlichen Literatur nicht unumstritten<sup>135</sup>) kein Begriffsmerkmal des Vermögensgegenstands. Anderenfalls wäre der Geschäfts- oder Firmenwert entgegen der expliziten Auffassung des BFH<sup>136</sup> kein Vermögensgegenstand (Wirtschaftsgut).<sup>137</sup>

Allerdings gewinnt die Einzelverwertbarkeit (nachgelagerte) Relevanz, wenn es um die Frage geht, ob sich ein immaterieller Vorteil (als Vermögensgegenstand) von dem Geschäfts- oder Firmenwert abgrenzen lässt.<sup>138</sup> An dem Vermögensgegenstandskriterium der Übertragbarkeit scheitern aber höchstpersönliche Vorteile, die an der Person des Unternehmers haften und mit ihm untrennbar verbunden sind<sup>139</sup>, sowie Vorteile, die zwangsläufig mit dem Verkauf des Unternehmens auf den Erwerber übergehen, so dass sie nicht in der Dispositionsfreiheit des aktuellen Eigentümers des Unternehmens stehen (sogenannte freie, im Allgemeingebrauch stehende Vorteile wie die Infrastruktur eines Landes).<sup>140</sup>

---

<sup>133</sup> Vgl. BFH vom 10.08.1989 – X R 176-177/87, BStBl II 1990, 15; BFH vom 30.05.1984 – I R 146/81, BStBl II 1984, 825; BFH vom 22.07.1988 – III R 175/85, BStBl II 1988, 995; Ballwieser (Münchener Kommentar zum HGB, 2013), Tz. 21 zu § 246 HGB; Hennrichs (Münchener Kommentar zum HGB, 2013), Tz. 22 zu § 246 HGB.

<sup>134</sup> Vgl. BFH vom 10.08.1989 – X R 176-177/87, BStBl II 1990, 15 (16): „Kein Begriffsmerkmal des Wirtschaftsguts ist die selbständige Verkehrsfähigkeit (Einzelveräußerbarkeit); es reicht aus, dass der Vermögenswert zusammen mit einem Betrieb übertragen werden kann“. Vgl. auch: BFH vom 22.07.1988 – III R 175/85, BStBl II 1988, 995; BFH vom 08.02.1996 – III R 76/90, BFH/NV 1996, S. 643; BFH vom 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl II 2010, 609.

<sup>135</sup> Vgl. stellvertretend Hennrichs (Münchener Kommentar zum HGB, 2013), Tz. 26 zu § 246 HGB m.w.N.

<sup>136</sup> Vgl. BFH vom 09.08.2011 – VIII R 13/08, BStBl II 2011, 875; BFH vom 20.08.1986 – I R 150/82, BStBl II 1987 455. Dagegen bildet der originäre Geschäfts- oder Firmenwert keinen Vermögensgegenstand aufgrund seiner fehlenden selbständigen Bewertbarkeit (nicht aber aufgrund seiner fehlenden Übertragbarkeit). Vgl. dazu BFH vom 14.02.1978 – VIII R 158/73, BStBl II 1979, 99.

<sup>137</sup> Vgl. BFH vom 09.08.2011 – VIII R 13/08, BStBl II 2011, 875.

<sup>138</sup> Vgl. BFH vom 09.08.2011 – VIII R 13/08, BStBl II 2011, 875.

<sup>139</sup> Vgl. BFH vom 10.03.1993 – I R 116/91, BFH/NV 1993, S. 595.

<sup>140</sup> Vgl. BFH vom 28.03.1990 – II R 30/89, BStBl II 1990, 569; Ballwieser (Münchener Kommentar zum HGB, 2013), Tz. 23 zu § 246 HGB.

Hinsichtlich des Anspruchs auf Kostenausgleich ist das Subkriterium der Übertragbarkeit erfüllt. Würde die WPK am Bilanzstichtag in eine andere öffentliche Unternehmung integriert werden, so könnte diese als Rechtsnachfolgerin den Anspruch auf Kostendeckung gegenüber den entsprechenden Mitgliedern geltend machen.

### c) Greifbarer Vorteil

Die Greifbarkeit i.e.S. dient dem formalen Existenznachweis. Sie verlangt, dass das Unternehmen die Existenz des Nettoeinnahmepotenzialträgers formal (justiziabel) als Einzelheit nachweisen kann.<sup>141</sup> Das Greifbarkeitsprinzip arbeitet mit Typisierungen: Sachen und Rechte gelten als greifbar. Bei rein wirtschaftlichen Gütern besteht dagegen die Vermutung der Nicht-Greifbarkeit.<sup>142</sup> Die Vermutung der Nicht-Greifbarkeit rein wirtschaftlicher Güter kann im Einzelfall widerlegt werden.<sup>143</sup> Generell fordert die Greifbarkeit eine „– rechtlich verfestigte – wirtschaftliche Chance“<sup>144</sup> zur Erzielung künftiger Mehreinnahmen oder Verwirklichung künftiger Kostenersparnisse.

Im vorliegenden Fall liegt ein Rechtsanspruch zur Beitragserhöhung über die reine Kostendeckung hinaus vor, der dem Anlagevermögen zugerechnet werden kann. Durch die in der Vergangenheit getätigten (noch nicht amortisierten) Ausgaben gewähren die verfassungsrechtlichen Gebühren- und Beitragsgrundsätze der WPK ein Sonderrecht (Exklusivrecht), ihre künftigen Beiträge (der Höhe nach allerdings auf die Kostenunterdeckung begrenzt) temporär zu erhöhen. Wäre die WPK nicht in (Kosten-) Vorleistung getreten, stünde ihr dieses Exklusivrecht nicht zu. Hier tritt (noch einmal) der besondere Charakter hervor, den die entstandenen Kosten in dem Austauschverhältnis zwischen der WPK und ihren Mitgliedern hat. Der Beitrag zielt nicht (nur bzw. nicht primär) auf eine angemessene Vergütung einer Individualleistung – dies ist auch dem Charakter eines Beitrags fremd –, sondern auf die Finanzierung der der WPK durch die Wahrnehmung ihrer öffentlich-rechtlichen Aufgaben entstandenen Kosten.

---

<sup>141</sup> Vgl. BFH vom 18.06.1975 – I R 24/73, BStBl II 1975, 809 (809): „Die Greifbarkeit erst erweist das Wirtschaftsgut“; BFH vom 09.07.1969 – I R 38/66, BStBl II 1969, 774.

<sup>142</sup> Vgl. Moxter (Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2003), S.73; Moxter (Bilanzrechtsprechung 2007), S. 6 f.

<sup>143</sup> Vgl. Moxter (Bilanzrechtsprechung 2007), S. 7; Hommel (Anlagewerte, 1998). S. 139 – 197 m.w.N.

<sup>144</sup> BFH vom 18.01.1989 – X R 10/86, BStBl II 1989, 549 (549).

Hierin liegt auch der entscheidende Unterschied zu einem Marktunternehmen, dem es in der Vergangenheit nicht gelungen ist, kostendeckend zu arbeiten. Realisierte Kostenunterdeckungen führen bei ihm zu keiner rechtlich verfestigten Chance auf Mehrumsätze. Im Gegenteil. Sie verkörpern einen akuten Wettbewerbsnachteil. Entscheidend ist vielmehr, dass der bestehende wirtschaftliche Vorteil auch durch die Zivilrechtsordnung klar hergestellt wird; denn die bilanzrechtliche Ausgaben-Umsatzzuordnung ist „nicht Ausdruck einer betriebswirtschaftlichen, sondern einer rechtlichen Leistungsbezogenheit .... Die Bilanz im Rechtssinne ist keine Kostenrechnung“<sup>145</sup>. Diese rechtliche Verknüpfung erfolgt aber gerade durch die verfassungsrechtlichen Beitrags- und Gebührengrundsätze und die Beitragsordnung der WPK, die ihr einen Anspruch auf Kostenamortisation gegenüber ihren Mitgliedern zugesteht.

Alternativ erscheint es auch vertretbar, die Kostenunterdeckung dem Umlaufvermögen zuzuweisen. Lehnt man wie bei Vergütungsansprüchen aus Cost-Plus-Verträgen, bei denen es noch an dem Übergang der Preisgefahr fehlt, eine Ertragsrealisation unter Berufung auf das Realisationsprinzip ab, so sind der WPK durch (gesetzlich erzwungene) Aufsichtstätigkeit Kosten entstanden, die zwar noch nicht abgerechnet, sehr wohl aber zukünftig abrechenbar sind. Die Situation ist hier vergleichbar mit der Aktivierung der Ausgaben (als (halb-) fertige Erzeugnisse) eines Marktunternehmens, das im Auftrag eines Kunden ein Werk errichtet. Die Aktivierung der Ausgaben erfolgt hier, weil und soweit sie auf eine konkrete Absatzleistung gerichtet sind und das Unternehmen aufgrund vertraglicher oder gesetzlicher Regelungen mit ihrer Amortisation durch Dritte rechnen kann.

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen ist die WPK berechtigt, von ihren Mitgliedern den Ausgleich der Kostenunterdeckung zu fordern. Dass sie diese Forderung am Bilanzstichtag 31.12.2013 noch nicht durch den Erlass höherer Beitragsbescheide geltend gemacht hat, ändert nichts an der Existenz der (fortdauernden) Berechtigung.

Ob der Aktivierung eines Exklusivrechts oder der Aktivierung unter dem Umlaufvermögen Vorzug zu gewähren ist, kann hier offen bleiben. In beiden Fällen mündet das durch die Ausgabe Erlangte in einer rechtlich verfestigten, konkreten Chance auf Kostenamortisation, die sich als Einzelheit identifizieren lässt und nicht in den allgemeinen vagen Vorteilen aufgeht, die bei

---

<sup>145</sup> BFH vom 17.07.1974 – I R 195/72, BStBl II 1974, 684; vgl. BFH vom 19.01.1972 – I 114/65, BStBl II 1972, 392; BFH vom 07.03.1973 – I R 48/69, BStBl II 1973, 565.

Marktunternehmen in den Geschäfts- oder Firmenwert münden. Das Subkriterium der Greifbarkeit ist damit erfüllt.

#### d) **Selbständig bewertbarer Vorteil**

Mit dem Kriterium der selbständigen Bewertbarkeit prüft der Bilanzierende, ob der Nettoeinnahmepotenzialträger auch einer eigenständigen (justiziablen) Bewertung zugänglich ist.<sup>146</sup> Damit das Kriterium erfüllt ist, muss das Unternehmen im Zugangszeitpunkt griffweise schätzen können:

- die Zugangswerte (Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder Marktwert)
- die Folgebewertung (zukünftige Bilanzwerte bei planmäßigem Verlauf)
- und feststellen können, wann das Objekt keinen vermögenswerten Vorteil mehr darstellt (Abgangskontrolle).<sup>147</sup>

Die Höhe der Kostennachforderung lässt sich im Zugangszeitpunkt exakt bestimmen. Sie wurde auch im Jahresabschluss auf den Cent genau bewertet. Der Vorteil verliert bis zu seiner Erfüllung durch die Mitglieder nicht an Wert. Damit ist auch seine Folgebewertung gewährleistet. Das Gleiche gilt für die Abgangskontrolle. Die WPK kann an jedem nachfolgenden Bilanzstichtag isoliert prüfen, ob der Erstattungsanspruch noch besteht. Er wäre (nachweislich) auszubuchen, wenn ihn die Mitglieder durch Beitrags(nach)zahlungen erfüllten, wenn er von der WPK nicht rechtzeitig geltend gemacht wurde und verjährt ist oder wenn die WPK endgültig auf seine Geltendmachung verzichtet hat und dies gegenüber den Mitgliedern verbindlich kommunizierte. Damit ist aber der Vorteil auf Kostenweiterbelastung auch selbständig bewertbar.

In der Steuerbilanz ist nach § 5 Abs. 2 EStG „[f]ür immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ... ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurden“. Führt

---

<sup>146</sup> Vgl. BFH vom 10.05.1990 – IV R 41/89, BFH/NV 1991, S. 585; Moxter, Adolf (Selbständige Bewertbarkeit, 1987), S. 1846.

<sup>147</sup> Vgl. Moxter, Adolf (Selbständige Bewertbarkeit, 1987), S. 1846; Moxter (Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2003), S.82 – 87; Hommel (Anlagewerte, 1998), S. 206 – 251 m.w.N.



die Kostenunterdeckung zu einem Exklusivrecht auf Kostenüberwälzung, das dem Anlagevermögen zuzurechnen ist, erscheint es (mehr als) fragwürdig, ob die Kausalität zwischen dem Entgelt (Kostenvorlage) und dem Erwerb des Rechts vorliegt. Während nämlich die Ausgabe an verschiedene Personen (z.B. Personalaufwand) und Unternehmen (z.B. Büromaterialien) gezahlt wird, erlangt die WPK den Vorteil kraft Gesetz und damit nicht als Gegenleistung vom Zahlungsempfänger. Es fehlt an der „subjektive[n] Geschäftsgrundlage“<sup>148</sup>. „Entgeltlich erworben ist ein ... [R]echt, wenn es Gegenstand eines gegenseitigen Vertrags war oder ist, bei dem Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen sind und bei dem die Leistung der einen Partei in der Übertragung eines bereits bestehenden ... [R]echts oder in der Begründung (Einräumung) eines solchen ... besteht“<sup>149</sup>.

Der vorliegende Abschluss wurde aber nach den handelsrechtlichen Vorschriften erstellt. Die im Handelsrecht existierende, dem Steuerrecht vergleichbare Regelung des § 248 Abs. 2 HGB wurde aber im Zuge des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes aufgehoben. Dieses ist auf nach dem 31. Dezember 2008 beginnende Geschäftsjahre verpflichtend anzuwenden. Damit steht ein möglicherweise fehlender entgeltlicher Erwerb einer Aktivierung eines in 2013 selbst geschaffenen Exklusivrechts im handelsrechtlichen Jahresabschluss nicht entgegen. Er ist nicht zu prüfen.

#### 4. Zwischenergebnis

Unterstellt man, dass der Spartenfehlbetragsausgleichsposten zukünftigen Umsätzen zuzurechnen ist, so liegen ihm Ausgaben vor dem Bilanzstichtag zugrunde, die klar zurechenbare zukünftige Umsätze alimentieren. Das Gewinnermittlungsprinzip (Realisationsprinzip) in Form des Erfolgsneutralitätsprinzips ist erfüllt.

Die in 2013 getätigten (noch nicht amortisierten) Ausgaben dürfen nach den Vermögensermittlungsprinzipien am 31.12.2013 auch aktiviert werden, weil sie am Bilanzstichtag zu einem Vermögensgegenstand führen. Es handelt sich bei ihnen dann um eine greifbare, selbständig be-

---

<sup>148</sup> BFH vom 12.08.1982 – IV R 184/79, BStBl II 1982, 696 (696).

<sup>149</sup> BFH vom 26.02.1975 – I R 72/73, BStBl II 1976, 13 (14).

wertbare und übertragbare rechtlich verfestigte Chance auf Mehrumsätze. Da auch kein ausdrückliches Aktivierungsverbot besteht, ist dieser Vorteil unter den 'sonstigen Vermögensgegenständen' (nicht aber unter Forderungen aus Lieferungen und Leistungen) zu aktivieren.

## VI. Zusammenfassung

1. Das vorliegende Gutachten dient der Beurteilung, ob die von der WPK vorgenommene Aktivierung eines Spartenfehlbetragsausgleichspostens GoB-konform war. Die Beurteilung dieser Frage erfordert eine angemessene Würdigung der gesetzlichen Besonderheiten, die die Festsetzung von Beiträgen und Gebühren kennzeichnet.
2. Die WPK hat in ihrer Beitragsordnung den für die § 319a HGB-Sonderprüfungen festzusetzenden Beitrag nach den gebührenrechtlichen Grundsätzen festgelegt. Dabei sind insbesondere die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Kostenausgleichs, der Verursacherbezogenheit und der Periodengerechtigkeit der Gebührenerhebung von Relevanz. Die Einforderung des Spartenausgleichsfehlbetrags ist Ausfluss dieser Beitragsgrundsätze.
3. Das Realisationsprinzip fordert in seiner Ausprägung als Erfolgswirksamkeitsprinzip die Aktivierung von Einnahmen nach dem Bilanzstichtag, die Umsätze vor dem Bilanzstichtag vergüten. Die erfolgswirksame Aktivierung ist aber nur zulässig, wenn die Forderung am Bilanzstichtag den Anforderungen genügt, die nach herrschender Lehre an das Vorliegen eines quasi-sicheren Anspruchs geknüpft werden.

Der WPK entstanden durch die Wahrnehmung ihrer öffentlich-rechtlichen Aufgaben in der Vergangenheit Kostenunterdeckungen, die sie durch nach dem Bilanzstichtag fällig werdende Sonderbeiträge ausgleichen will und darf. Aufgrund der Besonderheiten, die die Beitragsfestsetzung durch öffentliche Unternehmen kennzeichnet, handelt es sich bei dieser Nacherhebung um kein kalkulatorisches Preisgestaltungselement. Grund und Höhe der Beitragsnacherhebung werden rechtlich an die vergangenen Aufsichtsleistungen und die daraus resultierenden, durch Beitragseinnahmen noch nicht vollständig amortisierten Ausgaben geknüpft. Eine Analyse der einschlägigen BFH-Urteile zeigt, dass der darauf gerichtete Anspruch auf Nachvergütung quasi-sicher ist. Es ist deshalb nicht GoB-widrig,

den Spartenfehlbetrag am 31.12.2013 erfolgswirksam zu erfassen und ihn unter den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (oder einer inhaltlich äquivalenten Position) auszuweisen.

4. Selbst wenn man aus hier nicht vertretenen Gründen davon ausginge, dass die Ertragsrealisierung in 2013 nicht statthaft ist, ist das Realisationsprinzip in seiner Ausprägung als Erfolgsneutralitätsprinzip zu prüfen. Es fordert die Aktivierung von Ausgaben, die das Unternehmen vor dem Bilanzstichtag erbrachte, um mit ihnen Umsätze (Beiträge) nach dem Bilanzstichtag dem Grunde und/oder der Höhe nach zu erzielen. Die erfolgsneutrale Aktivierung ist aber nur zulässig, wenn die getätigte Ausgabe bereits am Bilanzstichtag zu einem Gegenwert führt, der den Anforderungen genügt, die Rechtsprechung und herrschende Lehre an das Vorliegen eines Vermögensgegenstands knüpfen.

Die WPK hat in dieser Sichtweise noch nicht amortisierte Ausgaben vor dem Bilanzstichtag getätigt, die sie rechtlich dazu in die Lage versetzen, ihre zukünftigen Beiträge entsprechend zu erhöhen. Damit alimentieren diese Ausgaben in Höhe des Ausgleichszuschlags zukünftige Beiträge (Umsätze). Bei dem Recht auf zweckgerichtete Beitragserhöhung handelt es sich um eine greifbare, selbständig bewertbare und übertragbare Chance auf Mehreinnahmen und mithin um einen Vermögensgegenstand. Der Spartenfehlbetragsausgleichsposten ist dann unter den sonstigen Vermögensgegenständen auszuweisen.

5. Die Frage, ob dem Erfolgswirksamkeitsprinzip oder dem Erfolgsneutralitätsprinzip der Vorrang einzuräumen ist, kann offenbleiben. Da die WPK den Spartenfehlbetragsausgleichsposten kostendeckend berechnete, führen beide Lösungen zu einem gleich hohen Aktivum. Die Unterscheidung führt dann lediglich zu gliederungstechnischen Unterschieden in der Bilanz und GuV (erfolgswirksame Aktivierung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in der Bilanz und Erfassen des Aufwands und der korrespondierenden Umsatzleistung in der GuV oder erfolgsneutrale Aktivierung der noch nicht amortisierten Ausgaben als sonstiger Vermögensgegenstand unter Umgehung der GuV).
6. Die Aktivierung des Spartenfehlbetragsausgleichspostens steht in Einklang mit den handelsrechtlichen GoB. Die von der WPK vorgenommene Aktivierung findet ihre Stütze in den Besonderheiten der Beitragsgrundsätze und in der höchstrichterlichen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.

## Literaturverzeichnis

- Adler, Hans / Düring, Walther / Schmaltz, Kurt (ADS, 2008): Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG und PubLG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, bearb. v. Karl-Heinz Forster u.a., 6. Aufl., Stuttgart 2008.
- Babel, Matthias (Aktivierungsfähigkeit, 1997): Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten. In: BB, 52. Jg. 1997, S. 2261-2268.
- Ballwieser, Wolfgang (Münchener Kommentar zum HGB, 2013): Kommentierung zu §§ 246 und 250 HGB. In: Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Teil: Bd. 4. Drittes Buch – Handelsbücher - §§ 238 - 342 e HGB, hrsg. von Karsten Schmidt, redaktionell bearb. von Werner F. Ebke, bearb. von Wolfgang Ballwieser u.a., 3. Aufl., München 2013.
- Ballwieser, Wolfgang (1990): Ist das Maßgeblichkeitsprinzip überholt? In: BFuP, 42. Jg. 1990, S. 477-498.
- Ballwieser, Wolfgang (Beck'sches Handbuch B 105, 2015): Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (B 105). In: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung – HGB und IFRS –, hrsg. von Hans-Joachim Böcking u.a., München 2015 (Stand: Januar 2015).
- Ballwieser, Wolfgang (Beck'sches Handbuch B131, 2015): Grundsätze der Aktivierung und Passivierung (B 131). In: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung – HGB und IFRS –, hrsg. von Hans-Joachim Böcking, u.a., München 2015 (Stand: Januar 2015).
- Beisse, Heinrich (Generalnorm, 1989): Die Generalnorm des neuen Bilanzrechts und ihre steuerliche Bedeutung. In: Handelsbilanz und Steuerbilanz – Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Band 2, hrsg. von Winfried Mellwig u.a., Wiesbaden 1989, S. 15 – 31.
- Benkel, Gert Andreas/ Hirschberg, Günther (Lebensversicherung, 2011): Was bedeutet die Verrechnung von Abschlusskosten nach dem Zillmerverfahren? In: Lebens- und Berufsunfähigkeitsversicherung – ALB- und BUZ-Kommentar unter Berücksichtigung der §§ 159 - 178 VVG 1908/2007, der §§ 150 - 177 VVG 2008, der §§ 212, 213 und 215 VVG 2008 sowie der Art. 1, 3 und 4 EGVVG

2008, begründet von Gert Andreas Benkel und Günther Hirschberg, 2. Aufl., München 2011, ALB 2006, § 10.

Detterbeck, Steffen (Handwerkskammerbeitrags-Bonussystem, 2005): Handwerkskammerbeitrags-Bonussystem für Innungsmitglieder. In: GewArch 51. Jg. (2005), S. 271 – 278 und S. 321 -327.

Detterbeck, Steffen (HwO 2008): Handwerksordnung: HwO, Kommentar, 4.Aufl., München 2008.

Eibelshäuser, Manfred (Rückstellungsbildung, 1987): Rückstellungsbildung nach neuem Handelsrecht – Ein Beitrag zur Auslegung von § 249 Abs. 1 S. 1 HGB. In: BB, 42 Jg. (1987,) S. 860 – 866.

Euler, Roland (Gewinnrealisierung, 1989): Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, Düsseldorf 1989.

Gelhausen, Hans Friedrich (Realisationsprinzip, 1985): Das Realisationsprinzip im Handels- und Steuerbilanzrecht, Frankfurt am Main u.a. 1985.

Fachausschuss für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen des IdW (Kostenüberdeckungen, 2001): Bilanzielle Behandlung von Kostenüberdeckungen und Kostenunterdeckungen gemäß § 6 Absatz 2 Satz 2 KAG NW. In FN-IDW o. Jg. (2000), S. 240 – 241.

Fahr, Ulrich / Kaulbach, Detlef/ Bähr, Gunne W. (VAG, 2012): Versicherungsaufsichtsgesetz – VAG mit Solvabilität II, Anlageverordnung und Kapitalausstattungsverordnung, Kommentar, 5. Aufl., München 2012.

Förschle, Gerhart / Rimmelpacher, Dirk (Beck'scher Bilanz-Kommentar, 2014): Kommentierung zu § 297 HGB. In: Beck'scher Bilanz-Kommentar – Handels- und Steuerbilanz, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB mit IFRS-Abweichungen, hrsg. von Gerhart Förschle u.a., bearb. von Herman Clemm u.a., 9. Aufl. München 2014.

Gersch, Eva-Maria (in: Klein-AO, 2014), Kommentierung zu § 3 AO. In: Klein, Franz (Begr.): Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht. Kommentar, begr. von Franz Klein, bearb. von Hans Bernhard Brockmeyer u.a., 12. Aufl., München 2014.

Hartsoe, Andrew J. (Zillmerung, 2006): Aktueller Stand der Diskussion zur Zillmerung und Anmerkungen dazu. In: Betriebliche Altersversorgung, 61. Jg. (2006), S. 323 – 331.

Hennrichs, Joachim (Münchener Kommentar Bilanzrecht, 2013): Kommentierung zu § 246 HGB. In: Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. 2: Bilanzrecht, hrsg. von Joachim Hennrichs u.a., bearb. v. Michael Bisle u.a., München 2013.

Herzig, Norbert (Realisationsprinzip, 1993): Die rückstellungsbegrenzende Wirkung des Realisationsprinzips. In: Arndt Raupach und Norbert Uelner (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, S. 209 – 226.

Hoffmann, Wolf-Dieter / Lüdenbach, Norbert (Realisationsprinzip, 2004): Das Realisationsprinzip - 1884 und heute. In: DStR, 42. Jg. (2004), S. 1758-1764.

Hommel, Michael (Ertragsrealisation, 2014): Vermögenszurechnung und Ertragsrealisation nach HGB und IFRS. In: Rechnungslegung, Prüfung und Unternehmensbewertung, hrsg. von Michael Döbler u.a., FS Ballwieser, Stuttgart 2014, 347 – 364.

Hommel, Michael (Dauerschuldverhältnisse, 1992): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Dauerschuldverhältnisse, Wiesbaden 1992.

Hommel, Michael (Anlagewerte, 1998): Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, Stuttgart 1998.

Honig, Gerhart / Knörr, Matthias (HwO, 2008): Handwerksordnung – mit Berufsausbildungsrecht, Kommentar, 4. Aufl., München 2008.

Koenig, Ulrich (AO, 2014): Abgabenordnung, Kommentar, hrsg. von Ulrich Koenig, bearb. von Thilo Köster u.a., 3. Aufl., München 2014, Kommentierung zu § 3 AO.

Krawitz, Norbert (Auftragsfertigung, 1997): Die bilanzielle Behandlung der langfristigen Auftragsfertigung und Reformüberlegungen unter Berücksichtigung internationaler Entwicklungen, DStR, 35. Jg. (1997), S. 886 – 894.

Krumm, Marcel (Blümich, 2015), Kommentierung zu § 5 EStG. In: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, begr. Von Walter Blümich, hrsg. von

Klaus Ebling und Wolfgang Freerichs, bearb. von Peter Ahrend u.a., Loseblatt, 125. Aufl., München 2015 (Stand: Januar 2015).

Küting, Karlheinz / Lam, Siu (Umsatzrealisierung 2012): Umsatzrealisierung dem Grunde nach – Ein Vergleich zwischen HGB, IFRS und dem Standardentwurf ED/2011/6. In: DStR 50. Jg. (2012), S. 2348 – 2354.

Laars, Reinhard: (Deckungsrückstellungsverordnung, 2012) Deckungsrückstellungsverordnung, Kommentar, Bonn 2012.

Löw, Sabine (Gewinnrealisierung, 2003): Gewinnrealisierung und Rückstellungsbilanzierung bei Versicherungsunternehmen nach HGB und IFRS, Wiesbaden 2003.

Lorenz, K. (Vermögenszugehörigkeit, 2002): Wirtschaftliche Vermögenszugehörigkeit im Bilanzrecht, Düsseldorf 2002.

Leffson, Ullrich (GoB, 1987): Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf 1987.

Merkt, Hanno (Baumbach/Hopt, 2014): Kommentierung zu § 252 HGB. In: Baumbach, Adolf / Hopt, Klaus J.: Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht (ohne Seerecht), begr. von Adolf Baumbach, bearb. von / bearb. von Klaus J. Hopt u.a., 36. Aufl., München 2014.

Moxter, Adolf (Bilanzlehre I, 1984): Bilanzlehre, Band 1: Einführung in die Bilanztheorie, 3. Aufl., Wiesbaden 1984.

Moxter, Adolf (Realisationsprinzip, 1984): Das Realisationsprinzip 1884 und heute. In: BB, 39. Jg. (1984), S. 1780 – 1786.

Moxter, Adolf (Bilanzlehre II, 1986): Bilanzlehre, Band 1: Einführung in das neue Bilanzrecht, 3. Aufl., Wiesbaden 1986.

Moxter, Adolf (Selbständige Bewertbarkeit, 1987): Selbständige Bewertbarkeit als Aktivierungsvoraussetzung. In: BB, 42. Jg. (1987), S. 1846 – 1851.

- Moxter, Adolf (Periodengerechte Gewinnermittlung, 1988): Periodengerechte Gewinnermittlung und Bilanz im Rechtssinne. In: Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für Georg Döllerer, hrsg. von Brigitte Knobbe-Keuk u.a., Düsseldorf 1988, S. 447 – 458.
- Moxter, Adolf (Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 1989): Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht. In: StuW, 6. (19.) Jg. (1989), S. 232 – 241.
- Moxter, Adolf (Matching Principle, 1995): Das "matching principle": Zur Integration eines internationalen Rechnungslegungs-Grundsatzes in das deutsche Recht. In: Internationale Wirtschaftsprüfung, FS Hans Havermann, hrsg. von Josef Lanfermann, Düsseldorf 1995, S. 487-504.
- Moxter, Adolf (Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2003): Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003.
- Moxter, Adolf (Bilanzrechtsprechung, 2007): Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007.
- Müller, Wolfgang (Produkt der Versicherung, 1981): Das Produkt der Versicherung. In: Geld und Versicherung. Festgabe für Wilhelm Seuß, hrsg. von Michael Jung, Karlsruhe 1981, S. 155-171.
- Pferdehirt, Henrik (Leasingbilanzierung, 2007): Die Leasingbilanzierung nach IFRS, Wiesbaden 2007.
- Reiner, Günter / Haußer, Jochen (Münchener Kommentar zum HGB, 2013): Kommentierung zu § 266 HGB. In: Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Teil: Bd. 4. Drittes Buch - Handelsbücher: §§ 238 - 342 e HGB, hrsg. von Karsten Schmidt, redaktionell bearb. von Werner F. Ebke, bearb. von Wolfgang Ballwieser u.a., 3. Aufl., München 2013.
- Schön, Wolfgang / Fabry, Wolfgang (Kommunalverwaltung, 2015): Praxis der Kommunalverwaltung Hessen – Gesetz über kommunale Abgaben in Hessen HESKAG, begr. von Wolfgang Schön fortgeführt von Wolfgang Fabry, Online-Auflage, Wiesbaden (Stand Januar 2015).
- Schubert, Wolfgang J. / Gadek, Stephan (Beck'scher Bilanz-Kommentar, 2014): Kommentierung zu § 255 HGB. In: Beck'scher Bilanz-Kommentar – Handels- und Steuerbilanz, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB mit IFRS-Abweichungen, hrsg. von Gerhart Förtschle u.a., bearb. von Herman Clemm u.a., 9. Aufl. München 2014.



Schreiber, Ulrich (Maßgeblichkeitsgrundsatz, 2005): Der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG und die IAS/IFRS. In: DStR, 43. Jg. (2005), S. 1351 – 1355.

Suchan, Stefan W. (Münchener Kommentar Bilanzrecht, 2013), Kommentierung zu § 266. In: . In: Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. 2: Bilanzrecht, hrsg. von Joachim Hennrichs u.a., bearb. v. Michael Bisle u.a., München 2013.

Weber-Grellet, Heinrich (Realisationsprinzip, 1996): Realisationsprinzip und Rückstellungen unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung, in: DStR, 34. Jg. (1996), S. 896 – 908.

Woerner, Lothar (Gewinnrealisierung, 1988): Die Gewinnrealisierung bei schwebenden Geschäften – Vollständigkeitsgebot, Vorsichts- und Realisationsprinzip. In: BB, 43. Jg. (1988), S. 769 – 777.

Wüstemann, Jens (Imparitätsprinzip, 1995: Funktionale Interpretation des Imparitätsprinzips. In: ZfbF, 47. Jg. (1995), S. 1029 – 1043.

Wüstemann, Jens / Wüstemann, Sonja (Bilanztheorie, 2013): Die Grundsätze ordnungsmäßiger staatlicher Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie. In: Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung, Denkschrift Manfred Eibelshäuser, hrsg. von Walter Wallmann u.a., Köln 2013, S. 111 – 596.

# Urteilsverzeichnis

Gericht und Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
<b>Bundesverfassungsgericht</b>		
BVerfG vom 04.02.1958	2 BvL 33/56	BVerfGE 7, 244.
BVerfG vom 20.09.1959	1 BvL 1/58, 1 BvL 7/58	BVerfGE 9, 291
BVerfG vom 06.02.1979	2 BvL 5/76	BVerfGE 50, 217
BVerfG vom 22.03.1984	2 BvR 849/82	NJW 1984, 1871
BVerfG vom 19.03.2003	2 BvL 9/98, 2 BvL 10/98, 2 BvL 11/98, 2 BvL 12/98	BVerfGE 108, 1
BVerfG vom 17.07.2003	2 BvL 1/99, 2 BvL 4/99, 2 BvL 6/99, 2 BvL 16/99, 2 BvL 18/99, 2 BvL 1/01	BVerfGE 108, 186.
BVerfG vom 03.09.2009	1 BvR 2384/08	BVerfGK 16, 162
BVerfG vom 12.05.2009	2 BvL 1/00	BVerfGE 123, 111.
<b>Bundesgerichtshof</b>		
BGH vom 09.05.2001	IV ZR 121/00	BGHZ 147, 354
BGH vom 12.10.2005	IV ZR 162/03	BGHZ 164, 297
<b>Bundesfinanzhof</b>		
BFH vom 26.01.1960	I D 1/58 S	BStBl III 1960, 191
BFH vom 28.01.1960	IV 226/58 S	BStBl III 1960, 291
BFH vom 17.01.1963	IV 335/59 S	BStBl III 1963, 257
BFH vom 27.06.1963	IV 111/59 U	BStBl III 1963, 534
BFH vom 31.05.1967	I 208/63	BStBl III 1967, 607
BFH vom 15.04.1970	I R 107/68	BStBl II 1970, 517
BFH vom 19.01.1972	I 114/65	BStBl II 1972, 392
BFH vom 29.11.1973	IV R 181/71	BStBl II 1974, 202
BFH vom 07.03.1973	I R 48/69	BStBl II 1973, 565
BFH vom 17.07.1974	I R 195/72	BStBl II 1974, 684
BFH vom 26.02.1975	I R 72/73	BStBl II 1976, 13

BFH vom 04.03.1976	IV R 78/72	BStBl II 1977, 380
BFH vom 05.05.1976	I R 121/74	BStBl II 1976, 541
BFH vom 26.10.1977	I R 148/75	BStBl II 1978, 97
BFH vom 14.02.1978	VIII R 158/73	BStBl II 1979, 99
BFH vom 06.12.1978	I R 34/78	BStBl II 1979, 262
BFH vom 20.03.1980	IV R 89/79	BStBl II 1980, 297
BFH vom 12.08.1982	IV R 184/79	BStBl II 1982, 696
BFH vom 14.12.1982	VIII R 53/81	BStBl II 1983, 303
BFH vom 24.11.1983	IV R 22/81	BStBl II 1984, 301
BFH vom 30.05.1984	I R 146/81	BStBl II 1984, 825
BFH vom 11.12.1985	I B 49/85	BFH/NV 1986, S. 595
BFH vom 27.02.1986	IV R 52/83	BStBl II 1986, 552
BFH vom 20.08.1986	I R 150/82	BStBl II 1987 455
BFH vom 09.03.1988	I R 262/83	BStBl II 1988, 592
BFH vom 14.07.1988	IV R 78/85	BStBl II 1989, 189
BFH vom 22.07.1988	III R 175/85	BStBl II 1988, 995
BFH vom 18.01.1989	X R 10/86	BStBl II 1989, 549
BFH vom 10.08.1989	X R 176-177/87	BStBl II 1990, 15
BFH vom 16.02.1990	III B 90/88	BStBl II 1990, 794
BFH vom 02.03.1990	III R 70/87	BStBl II 1990, 733
BFH vom 28.03.1990	II R 30/89	BStBl II 1990, 569
BFH vom 10.05.1990	IV R 41/89	BFH/NV 1991, S. 585
BFH vom 12.05.1993	XI R 1/93	BStBl II 1993, 786
BFH vom 10.03.1993	I R 116/91	BFH/NV 1993, S. 595
BFH vom 09.12.1993	IV R 130/91	BStBl II 1995, 202
BFH vom 25.10.1994	VIII R 65/91	BStBl II 1995, 312
BFH vom 20.09.1995	X R 225/93	BStBl II 1997, 320
BFH vom 08.02.1996	III R 76/90	BFH/NV 1996, S. 643
BFH vom 17.12.1998	IV R 21/97	BStBl II 2000, 116
BFH vom 04.02.1999	IV R 54/97	BStBl II 2000, 139
BFH vom 08.09.2005	IV R 40/04	BStBl II 2006, 26.
BFH vom 29.11.2007	IV R 62/05	BStBl II 2008, 557
BFH vom 24.01.2008	IV R 87/06	BStBl II 2008, 428
BFH vom 26.11.2009	III R 40/07	BStBl II 2010, 609
BFH vom 19.05.2010	I R 65/09	BStBl II 2010, 967

BFH vom 30.03.2011	I R 61/10	BStBl II 2011, 536
BFH vom 09.08.2011	VIII R 13/08	BStBl II 2011, 875
BFH vom 06.02.2013	I R 62/11	BStBl II 2013, 954
BFH vom 06.02.2013	I R 8/12	BStBl II 2013, 686
BFH vom 17.10.2013	IV R 7/11	BStBl II 2014, 302
BFH vom 14.05.2014	VIII R 25/11	BStBl II 2014, 968

#### **Bundesverwaltungsgericht**

BVerwG vom 08. 12.1961	VII C 2/61	BVerwGE 13, 214
BVerwG vom 06. 06.1975	IV C 15.73	BVerwGE 48, 271
BVerwG vom 28.11.1975	IV C 45.74	BVerwGE 50, 2
BVerwG vom 15.04.1983	8 C 170.81	BVerwGE 67, 129
BVerwG vom 18.03.1988	8 C 92/87	BVerwGE 79, 163
BVerwG vom 03.05.1995	1 B 222/93	GewArch 1995, 426
BVerwG vom 17.12.1998	1 C 7/98	BVerwGE 108, 169
BVerwG vom 14.02.2002	6 B 73/01	GewArch 2002, 206
BVerwG vom 13.04.2005	6 C 5/04	NVwZ-RR 2005, 592
BVerwG vom 26.04.2006	6 C 19/05	BVerwGE 125, 384

#### **Finanzgerichte**

FG Hamburg vom 13.09.2001	II 211/97	EFG 2002, 240
---------------------------	-----------	---------------

#### **Oberverwaltungsgerichte**

OVG Hamburg vom 23.11.1988	OVG Bf VI 65/86	GewArch 1989, 381
OVG für das Land Nordrhein- Westfalen vom 28.01.2008	9 A 2206/07	ZKF 2008, 286
OVG Weimar vom 29.04.2008	4 ZKO 610/07	LKV 2009, 35.
OVG Münster vom 03.06.2008	9 A 2762/06	KStZ 2008, 177.
OVG Lüneburg vom 04.05.2009	8 LC 106/08	GewArch 2009, 314
OVG für das Land Nordrhein- Westfalen vom 30.11.2010	9 A 1579/08	ZKF 2011, 117

### Verwaltungsgerichte

VG Minden vom 14.05.2014	3 K 462/13	juris
BayVGH vom 03.08.2005	25 CS 05.899	LRE 51, 390
VG Braunschweig vom 17.03.2011	1 A 87/10	GewArch 2011, 408
VG Berlin vom 15.07.2011	4 K 503.10	BeckRS 2011, 53699
VG Augsburg vom 14.05.2013	Au 1 K 12.1371	LMRR 2013, 68
VG Düsseldorf vom 28.05.2014	5 K 828/14	juris

## Gesetzes- und Regelwerksverzeichnis

Abgabenordnung (AO) vom 01.10.2002 (BGBl. I S. 3866), zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes vom 22.12.2014 (BGBl. I S. 2417).

Aktiengesetz (AktG) vom 06.09.1965 (BGBl. I S. 1089), zuletzt geändert durch Art. 26 des Gesetzes vom 23.07.2013 (BGBl. I S. 2586).

Baugesetzbuch (BauG) vom 23.11.2004 (BGBl. I S. 2414), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 20. November 2014 (BGBl. I S. 1748).

Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) vom 02.01.2002 (BGBl. I S. 42), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 22.07.2014 (BGBl. I S. 1218).

Einführungsgesetz zum Versicherungsvertragsgesetz (EGVVG) vom 30.05.1908 (RGBl. I S. 305), zuletzt geändert durch Art. 5 des Gesetzes vom 15.07.2013 (BGBl. I S. 2423).

Einkommensteuergesetz (EStG) vom 08.10.2009 (BGBl. I S. 3366), zuletzt geändert durch Art. 5 des Gesetzes vom 22.12.2014 (BGBl. I S. 2417).

Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) vom 20.04.1892 (RGBl. I S. 477), zuletzt geändert durch Art. 27 des Gesetzes vom 23.07.2013 (BGBl. I S. 2586).

Gesetz über den Versicherungsvertrag (Versicherungsvertragsgesetz – VVG) vom 23.11.2007 (BGBl. I S. 2631), zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes vom 01.08.2014 (BGBl. I S. 1330).

Gesetz über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen (Versicherungsaufsichtsgesetz – VAG) vom 17.12.1992 (BGBl. I S. 2), zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes vom 10.12.2014 (BGBl. I S. 2085).

Gesetz zur Ordnung des Handwerks (HwO) vom 24.09.1998 (BGBl. I S. 3074), zuletzt geändert durch Art. 19 des Gesetzes vom 25.08.2013 (BGBl. I S. 2749).

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (GG) vom 23.05.1949 (BGBl. I S. 1), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 23.12.2014 (BGBl. I S. 2438).

Handelsgesetzbuch (HGB) vom 10.05.1897 (RGBl. I S. 219), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 22.12.2014 (BGBl. I S. 2409).

Kommunalabgabengesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (KAG) vom 21.10.1969 (GV.NW. 1969 S. 712), zuletzt geändert durch Gesetz vom 13.12.2011 (GV.NRW. S. 687).

Publizitätsgesetz (PublG) vom 15.08.1969 (BGBl. I S. 1189), zuletzt geändert durch Art. 3 Abs. 3 des Gesetzes vom 04.10.2013 (BGBl. I S. 3746).

Umsatzsteuergesetz (UStG) vom 21.02.2005 (BGBl. I S. 386), zuletzt geändert durch Art. 11 des Gesetzes vom 22.12.2014 (BGBl. I S. 2417).

Verordnung über die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen (Versicherungsunternehmens-Rechnungslegungsverordnung – RechVersV) vom 8. November 1994 (BGBl. I S. 3378), zuletzt geändert durch Art. 27 Abs. 9 des Gesetzes vom 4. Juli 2013 (BGBl. I S. 1981).

Verordnung über Rechnungsgrundlagen für die Deckungsrückstellungen (Deckungsrückstellungsverordnung – DeckRV) vom 06.05.1996 (BGBl. I S. 670), zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes vom 01.08.2014 (BGBl. I S. 1330).

Verwaltungskostengesetz (VwKostG) vom 23.06.1970 (BGBl. I S. 821), zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes vom 05.10.1994 (BGBl. I S. 2911).

Verwaltungskostengesetz (VwKostG) vom 23.6.1970 (BGBl. I 1970 S. 821), zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes vom 05. Oktober 1994 (BGBl. I 1994 S. 2911)

Verordnung über Rechnungsgrundlagen für die Deckungsrückstellungen (Deckungsrückstellungsverordnung – DeckRV), BR-Drucks. 114/96.

Wirtschaftsprüferkammer (Beitragsordnung, 2012), Beitragsordnung der Wirtschaftsprüferkammer Körperschaft des öffentlichen Rechts gemäß § 61 Abs. 1 WPO in der Fassung des Beiratsbeschlusses vom 20. November 2012, <http://www.wpk.de/pdf/wpk-beitragsordnung.pdf>, Abruf vom 29.01.2015, 17:07 Uhr.

Wirtschaftsprüferkammer (Beitragsordnung, 2014): Beitragsordnung der Wirtschaftsprüferkammer Körperschaft des öffentlichen Rechts gemäß § 61 WPO in der Fassung des Beiratsbeschlusses vom 7. November 2014, [http://www.wpk.de/uploads/tx\\_templavoila/WPK-Beitragsordnung\\_02.pdf](http://www.wpk.de/uploads/tx_templavoila/WPK-Beitragsordnung_02.pdf), Abruf vom 29.01.2015, 17:07 Uhr.