

Beck'scher Bilanz-Kommentar

13., neu bearbeitete Auflage 2022
ISBN 978-3-406-76186-7
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Der Umstand, dass der Verkäufer iRd Kaufvertrags nach Lfg der Kaufsache noch weitere **Nebenleistungen** zu erbringen hat, steht einer Gewinnrealisierung nur dann nicht entgegen, wenn es sich um unwesentliche Nebenleistungen handelt (ähnlich *ADS*⁶ § 246 Anm 191), bspw relativ geringfügige Montagearbeiten, Wartungsdienste uÄ. Eine Forderungs- und Gewinnrealisierung muss zB unterbleiben, wenn die gelieferte Anlage noch durch den Verkäufer aufzustellen ist und nennenswerte Risiken hinsichtlich ihrer Betriebsfähigkeit bestehen. **83**

Die **Rspr des BFH** hat bisher Forderungs- und Gewinnrealisierung dann angenommen, wenn der Vertrag durch Lieferung oder Leistung zumindest wirtschaftlich erfüllt ist (vgl zB BFH 12.5.1993 BStBl II, 786; *Weber-Grellet* in Schmidt⁴⁰ § 5 Anm 270 „Forderungen“). IE besteht kein Widerspruch zu → Rn. 82, 83. Zu Einzelfragen in Bezug auf Gewinnrealisierung und Übergang von wirtschaftlichem Eigentum vgl auch IDW ERS HFA 13 nF, sowie → § 246 Rn. 5 ff. **84**

Trotz gesetzlichem oder vereinbartem Gefahrenübergang können in Sonderfällen Risiken bestehen, die aus Vorsichtsgründen eine Gewinn- und Forderungsrealisierung ausschließen: Bei **Annahmeverzug** geht die Preisgefahr auf den nicht annehmenden Käufer über (§ 326 Abs 2 BGB). Beabsichtigt daher der Verkäufer von der Hinterlegung, Versteigerung oder dem Recht des Verkaufs Gebrauch zu machen (hierzu § 373 HGB), ist die Kaufpreisforderung grds realisiert (so zB *Woerner* BB 1988, 776; missverständlich insoweit *ADS*⁶ § 252 Anm 82, die sowohl auf den Übergang der Preisgefahr als auch auf die Auslieferung abstellen; Klarstellung in *ADS*⁶ § 246 Anm 193, die aber offenlassen, ob die Forderung ausgewiesen werden darf, oder ob die Kaufsache mit erhöhtem Wert einschl Gewinn anzusetzen ist). Bei unstreitigem Annahmeverzug ist Gewinnrealisierung zulässig (*Weber-Grellet* in Schmidt⁴⁰ § 5 Anm 609; *ADS*⁶ § 246 Anm 193). Ist es aber zweifelhaft, ob der Käufer tatsächlich in Verzug geraten ist (weil str ist, ob ihm die Leistung vertragsgemäß angeboten wurde, § 294 BGB), darf die Forderung nicht aktiviert werden (BFH 29.4.1987 BStBl II, 797; *ADS*⁶ § 246 Anm 193). Wird die verkaufte Ware ausgesondert und vereinbarungsgemäß auf Gefahr des Käufers beim Verkäufer gelagert, dann ist sie beim Empfänger bereits als Zugang zu erfassen (*ADS*⁶ § 246 Anm 202). Korrespondierend würde das beim Verkäufer eine Abgangsbuchung der Ware, den Ausweis einer Forderung und somit eine Gewinnrealisierung bedeuten. Allerdings können Vorsichtsgründe der Forderungs- und Gewinnrealisierung entgegenstehen (so BFH 27.2.1986 BStBl II, 552 – hier war diese Frage zwar nicht entscheidungserheblich, der BFH hat aber dennoch die Gewinnrealisierung abgelehnt, weil die Ware im Herrschaftsbereich des Verkäufers mit größeren Risiken als bei Übergabe an den Käufer behaftet ist; kritisch *Wassermeyer* Urteilsanm in FR 1986, 486). **85**

Hat der Verkäufer am Bilanzstichtag nur zum Teil geliefert (**Teillieferung**), ist zu unterscheiden: Ist der noch ausstehende Teil von **völlig untergeordneter Bedeutung**, ist uE eine Forderungs- und Gewinnrealisierung in vollem Umfang zulässig. **Beispiel:** Ein Möbelhersteller liefert zerlegt 50 Schränke; für 1 Schrank werden die Schrauben, die sich der Käufer auch anderweitig beschaffen könnte, nicht mitgeliefert. Das Kriterium der „verhältnismäßigen Geringfügigkeit des rückständigen Teiles“ in § 320 Abs 2 BGB wird insoweit einen Anhaltspunkt bieten können. **86**

Ist der noch ausstehende Teil **nicht von völlig untergeordneter Bedeutung** („verhältnismäßiger Geringfügigkeit“) und ist der Käufer vertraglich auch im Fall von Teillfg erst dann zur Zahlung des Kaufpreises verpflichtet, wenn vollständig geliefert wurde, ist eine auch nur teilweise Forderungs- und Gewinnrealisierung nicht zulässig. Ist dagegen vertraglich vorgesehen, dass jede Teillfg bezahlt werden muss, ist jeweils Teilgewinnrealisierung zulässig (ähnlich *ADS*⁶ § 246 Anm 196, wobei zusätzlich die Realisationsvoraussetzungen vorliegen müssen). Abschlagszahlungen auf Teillfg, die nicht behalten werden dürfen, sofern die weiteren Lieferungen nicht erbracht werden, führen dagegen nicht zu einer Forderungs- und Gewinnrealisierung. Im Ergebnis sind die Vereinbarungen zwischen den Parteien maßgeblich. **87**

Bei einem **Sukzessivlieferungsvertrag** (Vertrag, in dessen Rahmen bei vorbestimmter Gesamtleistungsmenge die einzelnen Lfg in wechselseitiger Bindung nach Bedarf und auf Abruf erfolgen sollen, BGH 6.2.1985 NJW 1986, 124; BGH 5.6.1991 BB, 1596) tritt, wenn sich aus den Vereinbarungen der Vertragspartner nichts Gegenteiliges ergibt, grds mit jeder **88**

(Teil-)Lfg Forderungs- und Gewinnrealisierung ein. Dieser steht es nicht entgegen, dass die Höhe der Forderung nur geschätzt werden kann, sofern überhaupt Anhaltspunkte für eine Schätzung vorliegen (BFH 4.4.1968 BStBl II, 411).

- 89 Bei der **Verkaufskommission** (§§ 383 ff., 406 HGB) wird durch die Lfg des Kommissionsguts an den Kommissionär noch keine Forderung und kein Gewinn realisiert; auch rechtlich kommt dieser Lfg eine andere Bedeutung zu als der Lfg des Verkäufers an den Käufer (BGH 26.9.1980 BB 1981, 576; *Hottmann StBp* 1983, 224). Auf die Entrichtung des Kaufpreises von Seiten des Käufers und dessen Abführung von Seiten des Kommissionärs kommt es nicht an. Im Fall des Selbsteintritts des Kommissionärs ist Forderungs- und Gewinnrealisierung beim Kommittenten uE mit Absendung der Ausführungsanzeige (§ 400 Abs 2 S 2) anzunehmen; maßgebend ist also grds deren Datum.

Wird das Kommissionsgut vom Kommittenten unmittelbar an den Käufer geliefert, gilt das in → Rn. 82 Ausgeführte. Wann der Kommissionär abrechnet, ist nicht maßgeblich.

Die Forderung des Kommittenten richtet sich, wenn keine Abtretung vorliegt, gegen den Kommissionär (§ 392 Abs 1); sie wird dort um Provision, Auslagenersatz etc des Kommissionärs gekürzt (*Hottmann StBp* 1983, 224); in der GuV darf allerdings keine Saldierung erfolgen.

- 90 Beim **Verkauf mit Rückgaberecht des Käufers** ist zu differenzieren. Es besteht wohl Einigkeit, dass in diesen Fällen mit Lfg eine auflösend bedingte Forderung zu aktivieren ist (*WPH HBd*¹⁷, F Anm 418; *Weber-Grellet* in Schmidt⁴⁰ § 5 Anm 270 „Kauf mit Rücktrittsrecht“; *ADS*⁶ § 246 Anm 54). Die Annahme einer auf den Ablauf der Rückgabefrist aufschiebend bedingten Verfügung über den verkauften Gegenstand ist ohne entspr ausdrückliche vertragliche Regelung (zu Kauf auf Probe → Rn. 94) gekünstelt und lebensfremd, da sie dem Interesse des Käufers auf eine möglichst frühzeitige eigene Verfügungsbefugnis widerspricht.

Str ist dagegen, ob eine Gewinnrealisierung erfolgt. Die herrschende handelsrechtliche Meinung verneint dies (*ADS*⁶ § 246 Anm 57; *Knobbe-Keuk*⁹, 249; *WPH HBd*¹⁷, F Anm 418). Die Forderung darf entspr dem Vorsichtsprinzip höchstens zu den AK/HK der gelieferten Ware abzgl voraussichtlich anfallender Rücknahmekosten und abzgl Wertminderungen infolge Beschädigung zurückzunehmender Waren erfolgen (*WPH HBd*¹⁷, F Anm 418). Eine Umbuchung der Forderung auf Vorräte unter Ausbuchung der Differenz zwischen Kosten- und Absatzwert der Ware ist uE abzulehnen. Die wohl herrschende steuerrechtliche Literatur bejaht dagegen eine Gewinnrealisierung (*Weber-Grellet* in Schmidt⁴⁰ § 5 Anm 270 „Kauf mit Rücktrittsrecht“; OFD Münster 12.6.1989 DStR, 402) und korrigiert das Ergebnis durch Bildung einer Rückstellung für Rücknahmeverpflichtungen, soweit die Rückgabe erfahrungsgem wahrscheinlich ist (keine Drohverlustrückstellung vgl *Weber-Grellet* in Schmidt⁴⁰ § 5 Anm 616).

- 91 Für den **Versandhandel** ist es nicht zu beanstanden, wenn die Forderungen mit dem Nennbetrag aktiviert werden und eine den Gewinn, die Rücknahmekosten und eine evtl Wertminderung der Ware umfassende Rückstellung gebildet wird (*ADS*⁶ § 246 Anm 57; *WPH HBd*¹⁷, F Anm 418).

- 92 Nach BFH 27.1.1966 BStBl III, 313 muss ein Verlag die **Forderungen an Buchhändler** aus Konditionsgeschäften auch dann aktivieren, wenn die Buchhändler über die von ihnen bis zum Bilanzstichtag des Verlags getätigten Verkäufe erst nach dem Bilanzstichtag abrechnen.

- 93 Ist die Kaufsache nach dem Bilanzstichtag bereits **zurückgegeben** worden, ist sie (nachträglich durch Inventurergänzung) in den Lagerbestand aufzunehmen und die Aktivierung der Kaufpreisforderung grds in alter Rechnung zu stornieren. Nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit dürfte es bei relativ zum Jahresumsatz geringwertigen Beträgen, vor allem bei Massengütern, bei denen Retouren zum normalen Geschäftsablauf gehören, vertretbar sein, Retouren nur in neuer Rechnung zu berücksichtigen. Die Ergebnisminderung ist dann jedoch aufgrund der erfahrungsgemäß zu erwartenden Retouren bei der Forderungsbewertung oder durch Rückstellungen zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen.

- 94 Beim **Verkauf auf Probe** (§§ 454, 455 BGB) ist, solange der Käufer die Billigung des Kaufgegenstands nicht erklärt hat oder solange sie nicht vertraglich als erklärt gilt oder solange im Fall des § 455 S 2 BGB die Frist noch nicht abgelaufen ist, die Forderung und ein

Veräußerungsgewinn noch nicht realisiert. Dies gilt auch steuerrechtlich (OFD Münster 12.6.1989 DStR, 402; aA wohl *Weber-Grellet* in Schmidt⁴⁰ § 5 Anm 270 „Kauf auf Probe“, der auf den Gefahrenübergang abstellt). Zur Frage der vor Billigung nicht übergehenden Preisgefahr *Westermann* in MünchKomm BGB⁷ § 454 Anm 7.

bb) Forderungsrealisierung bei Werkverträgen. Beim Werkvertrag kann die Preisgefahr mit der **Fertigstellung** des Werks auf den Besteller übergehen (wenn die Abnahme abgeschlossen ist, § 646 BGB). Sie ist aber meist ab der **Abnahme** vom Besteller zu tragen (§ 644 Abs 1 BGB) oder – bei **Versendung** – ab der Übergabe an die Beförderungsperson (§ 644 Abs 2 BGB). In diesen Fällen ist die Forderung einschl Gewinn mit Übergang der Preisgefahr zu bilanzieren (ebenso *Woerner* BB 1988, 776; *Nieskens* FR 1989, 537). Zu Gewinnrealisierung bei Abnahme s auch BFH 8.9.2005 BStBl II 2006, 26. Zu Gewinnrealisierung in Fällen, in denen die Wirkung der Abnahme für Entstehung des Entgeltanspruchs aufgrund von Sonderregelungen modifiziert wird, s BFH 14.5.2014 DStR, 2010. Bei Werkverträgen über nicht vertretbare Sachen (zB kundenspezifisch erstellte Werkzeuge, vgl *Fischer/Neubeck* BB 2004, 657) tritt anstelle der Abnahme die Übergabe des Werks (§ 650 S 3 BGB iVm § 446 S 1 BGB).

Befindet sich der Besteller mit der Abnahme in **Verzug**, geht die Gefahr nach § 644 Abs 1 S 2 BGB bzw bei nicht vertretbaren Sachen nach § 650 S 3 BGB iVm § 446 BGB auf ihn über. Bei Abnahmeverzug verletzt der Besteller eine Hauptverpflichtung mit der Folge, dass der Kfm Schadenersatz wegen Nichterfüllung verlangen oder vom Vertrag zurücktreten kann; der Anspruch des Kfm auf Erfüllung ist aber ausgeschlossen. Beabsichtigt er Schadenersatz wegen Nichterfüllung zu verlangen, ist diese Forderung bei Eintritt des Abnahmeverzugs zu bilanzieren (glA *Woerner* BB 1988, 776); sie gehört jedoch nicht zu den Forderungen aus Lfg und Leistungen, sondern zu den sonstigen VG (→ Rn. 112).

Auch bei Werkverträgen können nach Bilanzierung der Forderung noch ein **Ausfallrisiko** und **Gewährleistungsrisiken** bestehen. Ebenso wie bei Kaufpreisforderungen ist das Ausfallrisiko bei der Bewertung der Forderung (→ § 253 Rn. 569 ff.) und sind Gewährleistungsrisiken durch Bildung von Rückstellungen zu berücksichtigen (→ § 249 Rn. 130 „Gewährleistungsrückstellungen“). Am Bilanzstichtag noch zu erfüllende Nebenleistungen wie zB **Abrechnungsverpflichtungen**, die ua im Baugewerbe und beim Anlagenbau nicht unbedeutend sein können, stehen der Aktivierung des Entgelts als Forderung aus Lfg und Leistungen ebenso wenig entgegen (BFH 25.2.1986 BStBl II, 788) wie das **Risiko der Preisprüfung** bei Aufträgen der öffentlichen Hand; auch für diese Aufwendungen und Risiken sind Rückstellungen zu bilden (→ § 249 Rn. 130 „Abrechnungskosten“).

Dass eine **Teil-(werk-)leistung** selbständig abrechenbar und vergütungsfähig ist, reicht für eine Teilgewinnrealisierung nicht aus; vielmehr muss vertraglich ein Anspruch auf Vergütung der erhaltenen Teilleistungen bestehen, wobei es sich nicht nur um einen Anspruch auf Zahlung eines Abschlags oder Vorschusses handeln darf (FG Berlin 29.4.1991 EFG 1992, 62).

Zu Fragen der Gewinnrealisierung bei **langfristiger Auftragsfertigung** → § 255 Rn. 400. Zur Frage des Ausweises teilfertiger Bauten → Rn. 64.

cc) Forderungsrealisierung bei Dienstleistungen. Aus den in → Rn. 82 ff. dargestellten Grundsätzen ergibt sich bei **Dienstleistungen**, dass die Forderung auf das Entgelt grds dann zu bilanzieren ist, wenn die Leistung vereinbarungsgemäß erbracht oder an den Gläubiger bewirkt ist. Hängt die Entstehung der Forderung von weiteren Ereignissen ab, kommt es auf deren Eintritt an. So entsteht die **Provisionsforderung** eines Handelsvertreters nach § 87a Abs 1 S 1 erst, sobald und soweit das Unt das Geschäft ausgeführt hat. Hat der Handelsvertreter aufgrund entspr Vereinbarungen schon vor Ausführung des Geschäfts Anspruch auf Provision, entsteht seine Forderung mit Abschluss des vermittelten Geschäfts (so auch *Thurow* BC 2010, 437, aA offenbar FG Hamburg 17.12.1998 EFG 1999, 973 rkr das auf die wirtschaftliche Realisierung abstellt). Auch beim **Maklervertrag** entsteht die Forderung auf Lohn idR nicht schon, wenn die Leistung erbracht ist (dh mit Nachweis der Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrags), sondern erst, wenn der Vertrag zustande gekommen ist (§ 652 Abs 1 BGB). Zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei Vermittlungsprovisionen im Versicherungsgeschäft s BFH 17.3.2010 BFH/NV, 2033.

- 100 Bei Dienstleistungen, die durch die beanspruchte Zeit, aufgrund erzeugter oder transportierter Mengeneinheiten usw. quantifiziert werden, tritt mit dem **Absatz jeder Maßeinheit** Forderungs- und Gewinnrealisierung ein. Ob der betr. Vertrag am Abschlussstichtag voll oder teilweise erfüllt wurde, ist unter Berücksichtigung der einschlägigen bürgerlich-rechtlichen Vorschriften zu entscheiden (BFH 8.12.1982 BStBl II 1983, 369). Bei abgrenzbaren oder gesondert zu vergütenden **Teilleistungen** tritt (Teil-)Forderungs- und Gewinnrealisierung mit Erbringung der jeweiligen Teilleistung ein.

c) Der Zeitpunkt des Abgangs von Forderungen

- 102 Bei **Barzahlung** wird ab dem Tag der Kassenbewegung die getilgte Forderung nicht mehr oder (bei Teilzahlung) nur mit dem noch offenen Betrag bilanziert. Ebenso vermindern sich die Forderungen um erhaltene **Schecks**, die ihrerseits bis zur Gutschrift auf dem Bankkonto unter den flüssigen Mitteln auszuweisen sind (glA *Matschke* in Rechnungslegung § 266 Anm 428). **Banküberweisungen** führen mit der Gutschrift auf dem Bankkonto des Empfängers zum Abgang der Forderung. Erlischt die Forderung durch **Aufrechnung** (§§ 387 ff. BGB), gilt sie auch bei späterer Erklärung der Aufrechnung als in dem Zeitpunkt erloschen, in dem sich Forderung und Gegenforderung zur Aufrechnung geeignet gegenüberstehen (§ 389 BGB). Der BFH zieht im U 29.6.1994 DStR, 1736 die Rückwirkung beim Forderungsverzicht des Gesters in Zweifel.
- 103 Die **Abtretung** einer Forderung als Sicherheit ändert nichts an der Bilanzierung beim Zedenten (*ADS* § 266 Anm 123; *Matschke* in Rechnungslegung § 266 Anm 355). Forderungen, die an ein Factoring-Unternehmen rechtswirksam abgetreten wurden, sind beim abtretenden Unternehmen nicht mehr auszuweisen, wenn das Factoring-Unternehmen das Ausfallrisiko übernimmt (sog. **echtes Factoring**, vgl. IDW RS HFA 8 Tz 7). Auch soweit beim echten Factoring abgetretene Forderungen nicht bevorschusst werden, zeigt das abtretende Unternehmen nicht mehr Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, sondern sonstige Vermögensgegenstände (so auch *Strickmann* in HdR Kap 8 Anm 30). Gem. § 354a ist eine Abtretung trotz Zessionsausschluss nach § 399 BGB wirksam, wenn es sich um ein beiderseitiges Handelsgeschäft handelt, oder der Schuldner eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder ein öffentlich-rechtliches Sondervermögen ist.
- 104 Beim **unechten Factoring** verbleibt das Ausfallrisiko und damit das wirtschaftliche Eigentum an der Forderung beim abtretenden Unternehmen (vgl. IDW RS HFA 8 Tz 41). Zum Abgang von Forderungen im Rahmen sog. **Asset backed Securities-Gestaltungen** vgl. IDW RS HFA 8 sowie allgemein → § 246 Rn. 46 ff., vgl. auch BFH 26.8.2010 BFH/NV 2011, 143, der sich ausdrücklich an IDW RS HFA 8 orientiert.
- 105 Ein Forderungsabgang liegt nicht vor, wenn die Forderung zwar noch besteht, aber wegen **Uneinbringlichkeit** abgeschrieben wird. Als weitere Gründe für den Abgang einer Forderung kommen hingegen zB Verzicht oder vom Käufer verlangte Wandelung oder Minderung in Betracht (*Poullie* in HdJ II/6 Anm 46). In solchen Fällen geht die (gewinnmindernde) Abschreibung dem Abgang voraus. Der Zeitpunkt des Abgangs bestimmt sich nach dem Eintritt des betr. Ereignisses oder nach der Wirksamkeit der Rechtsgeschäfte (zB Rücktritt nach §§ 437 Nr 2, 323, 441 BGB).

2. Sonstige Vermögensgegenstände

- 108 Hier werden im Umlaufvermögen alle Posten zusammengefasst, die nicht gesondert ausgewiesen werden. Hierunter fallen insb. **sonstige Forderungen** und **andere Vermögensgegenstände**, die nicht zum Anlagevermögen oder zu den Vorräten, Wertpapieren und flüssigen Mitteln gehören. Auch soweit Forderungen sich gegen verbundene Unternehmen, Gester und Unt, mit denen ein BetVerhältnis besteht, richten, sind diese vorrangig als solche und nicht als sonstige Vermögensgegenstände auszuweisen. **Ansprüche**, die nicht aus Lieferungen oder Leistungen des Unternehmens resultieren, sind nach Handels- und Steuerrecht grundsätzlich zu aktivieren, wenn sie nach bürgerlichem oder öffentlichem Recht entstanden sind, sofern sich ihr Bestehen dem Grund und der Höhe nach hinreichend konkretisiert hat (so BFH 23.5.1984 BStBl II, 723). In Einzelfällen wird ein Anspruch auch dann zu aktivieren sein, wenn er nicht einklagbar ist; weitergehend aber offenbar BFH 9.2.1978 BStBl II, 370, wonach es (generell) nicht maßge-

bend ist, ob ein Recht realisierbar ist. Dem ist in dieser Allgemeinheit jedoch nicht zu folgen.

Die Entstehung eines Anspruchs richtet sich nicht allein nach formalrechtlichen, sondern auch nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten. So kommt es zB darauf an, ob wirtschaftlich eine **Vermögensmehrung** eingetreten ist oder ob zumindest die für die Entstehung des Anspruchs wesentlichen Ursachen bereits gesetzt worden sind und man mit der Entstehung „fest rechnen kann“ (BFH 12.4.1984 BStBl II, 554). Vgl zu Einzelfragen hinsichtlich wirtschaftlicher Betrachtungsweise und wirtschaftlichem Eigentumsübergang auch IDW ERS HFA 13 nF.

Unter den sonstigen VG sind ferner die sog **antizipativen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten** auszuweisen. 109

Zu den sonstigen VG gehören auch **geleistete Anzahlungen**, soweit diese nicht im Anlagevermögen (→ Rn. 352) oder bei den Vorräten (→ Rn. 71) ausgewiesen werden. Dabei handelt es sich insb um Vorleistungen auf nicht aktivierbare Gegenleistungen, die künftig zB Reparatur- oder Werbeaufwand sein werden (dazu BFH 14.3.1986 BStBl II, 669 zur Aktivierung von Vorleistungen auf noch nicht entstandene Handelsvertreteransprüche). Vorleistungen, für die keine Gegenleistung zu erwarten ist, sind dagegen nicht als Anzahlungen aktivierbar. Das gilt zB für Vorleistungen auf Beitragsverpflichtungen (zB nach dem Bundesbaugesetz zur Berufsgenossenschaft oder nach einem Kommunalabgabengesetz), die nicht Bestandteil eines vertraglichen Leistungsaustauschs sind. So müssen Vorauszahlungen auf Klärbeiträge oder Entwässerungsbeiträge je nach Anlass und Zweck der betr Maßnahmen entweder beim Grund und Boden aktiviert oder als Erhaltungsaufwand behandelt werden (BFH 4.11.1986 BStBl II 1987, 333). Weitere Bsp *ADS*⁶ § 266 Anm 134. 110

Provisionszahlungen an Handelsvertreter sind nur solange als geleistete Anzahlungen zu aktivieren, wie die Provisionsverpflichtung weder rechtlich entstanden noch wenigstens wirtschaftlich verursacht ist (Näheres → Rn. 99). Entsteht der Provisionsanspruch rechtlich erst nach der Ausführung des vermittelten Geschäfts (zB erst mit der Zahlung des Kunden), ist er bereits durch die Ausführung des Geschäfts wirtschaftlich verursacht (→ § 249 Rn. 130 „Provisionen“). Dagegen sind nach der BFH-Rspr gezahlte Provisionsbeträge unabhängig von der wirtschaftlichen Verursachung solange als geleistete Anzahlungen zu aktivieren, wie der Provisionsanspruch rechtlich noch nicht entstanden ist (BFH 4.8.1976 BStBl II, 675 zu einem Fall, in dem der Provisionsanspruch rechtlich erst mit Zahlung des Kunden entstanden ist; aA unter ausdrücklicher Bezugnahme auf BFH 4.8.1976 BStBl II, 675; FG Hamburg 17.12.1998 EFG 1999, 973 rkr; zur Kritik auch *Clemm* JbFSt 1979/80, 186). 111

Außer den antizipativen RAP (→ § 268 Rn. 31) und bestimmten Anzahlungen (→ Rn. 110) kommen für den Ausweis als **sonstige Vermögensgegenstände** in Betracht: 112

- Forderungen aus dem Verkauf von **Gegenständen des Anlagevermögens** oder des **übrigen Umlaufvermögens** – nicht in engem Zusammenhang mit dem Gegenstand des Unt stehend – (*ADS*⁶ § 266 Anm 120);
- **Gegenstände des Anlagevermögens**, zur Weiterveräußerung vorgesehen und nicht gem ihrer ursprünglichen Zweckbestimmung genutzt (*ADS*⁶ § 266 Anm 134), zur Umgliederungspflicht → Rn. 260f.; anderes gilt bei anstehender Betriebsveräußerung und Nutzung gem der ursprünglichen Zweckbestimmung;
- Gehalts- und Reisekosten**vorschüsse**, Personaldarlehen (soweit sie nicht Finanzanlagen sind) und sonstige kurzfristige Darlehen einschl **Schuldscheindarlehen**;
- Ansprüche auf **Bonus** (lt BFH 9.2.1978 BStBl II, 370 auch ohne Rechtsanspruch, wenn auf langjähriger Übung beruhend; zu Recht Kritik an dieser Rspr ua *Clemm* JbFSt 1979/80, 183), Ansprüche auf **Warenrückvergütung** (bei satzungsgemäßigem Anspruch schon mit Ablauf der Rechnungsperiode der Genossenschaft, vgl BFH 12.4.1984 BStBl II, 554);
- Geschäftsanteile an **Genossenschaften**; *ADS*⁶ § 266 Anm 81 und *WPH* HBd¹⁷, F Anm 421 allerdings bei gegebenem Anlagecharakter für Ausweis unter Anpassung der Postenbezeichnung unter Sonstige Ausleihungen oder einem Sonderposten;
- Anteile an **Joint Ventures** und **Arbeitsgemeinschaften**, wenn deren Gegenstand nicht auf Wiederholungsabsicht angelegt ist und deren voraussichtliche Dauer sich nicht über

- mehr als zwei Abschlussstichtage des PartnerUnt erstreckt (HFA 1/1993 WPg, 441; *Früh/Klar* WPg 1993, 493);
- Ansprüche auf **Schadenersatz** (wenn und soweit hinreichend konkretisiert oder rechtskräftig festgestellt, BFH 26.4.1989 BStBl II 1991, 213; BFH 17.9.2003 BFH/NV 2004, 182), **Rückgriffsansprüche** aus Bürgschaften (schon bei Passivierung einer Rückstellung wegen drohender Inanspruchnahme aus der Bürgschaft, zB BFH 19.3.1975 BStBl II, 614);
 - **Steuererstattungsansprüche**; die Aktivierung von Steuererstattungsansprüchen richtet sich nach den allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen zur Aktivierung von auf gesetzlichen Regelungen basierenden Ansprüchen. Danach setzt deren Ansatz eine rechtswirksame Vermögensänderung und damit die rechtliche Entstehung der Forderung voraus (*ADS*⁶ § 246 Anm 172). Bei mit dem FA streitigen Ansprüchen ist dies zB im Fall von Musterverfahren der erste Bilanzstichtag nach Veröffentlichung der Entscheidung (so BFH 31.8.2011 BStBl II 2012, 190), bei individuellen Rechtsbehelfsverfahren der Zeitpunkt des Zugangs des berechtigten Steuerbescheids oder erkennbarer Abhilfe durch das FA. Ansprüche auf Erstattung oder Verrechnung von **Vorsteuer** für erhaltene, aber erst nach dem Bilanzstichtag berechnete Lfg und Leistungen sind zum genannten Bilanzstichtag zu aktivieren (BFH 12.5.1993 BStBl II, 786; BFH 15.3.2012 BStBl II, 719);
 - Ansprüche auf **Investitionszulagen** und sonstige Zuwendungen der öffentlichen Hand (zum Zeitpunkt der Bilanzierung IDW St/HFA 1/1984, Abschn 2b), zu nicht rückzahlbaren öffentlichen Zuwendungen s BFH 31.3.2010 BFH/NV, 1487;
 - AK (Prämien) für erworbene **Kauf- oder Verkaufsoptionen** → § 254 Rn. 72; Prämien für Optionen und ähnliche Rechte, wie zB Zinsbegrenzungen (*Caps, Floors, Collars*). Zinsbegrenzungen sind zwar laufzeitbezogen, sollten aber wegen ihrer Nähe zu den Optionen nicht als RAP ausgewiesen werden;
 - **Einschüsse** (*Margins*) iZm Börsentermingeschäften. Zu *Initial Margins* und *Variation Margins* → § 254 Rn. 101;
 - **Rückkaufswerte** von Rückdeckungsversicherungen für Pensionsverpflichtungen; gem *ADS*⁶ § 266 Anm 93 und *WPH* HBd¹⁷, F Anm 421 stellen Rückkaufswerte zwar keine Ausleihungen dar, können jedoch bei systematischer und vollständiger Rückdeckung dem Anlagevermögen zuzuordnen sein;
 - **Zinsansprüche** aus Darlehen und Wertpapieren, soweit sie auf die Zeit bis zum Bilanzstichtag entfallen (Stückzinsen), selbst wenn die Fälligkeit ungewiss ist (vgl BFH 18.12.2002 FR 2003, 466). Es erscheint jedoch auch vertretbar, diese dem Kapital des Grundgeschäfts zuzuschreiben, wenn sie erst mit diesem fällig werden (*ADS*⁶ § 266 Anm 77a, 150); Zinsansprüche aus Guthaben bei Kreditinstituten, soweit sie noch nicht gutgeschrieben wurden (*ADS*⁶ § 266 Anm 150);
 - Sonstiges wie geleistete **Kautionen** (für einen Ausweis unter Sonstige Ausleihungen, sofern langfristig *ADS*⁶ § 266 Anm 90 und *WPH* HBd¹⁷, F Anm 421), **debitorische Kreditoren**; iZm **Wertpapierleihgeschäften** Sachdarlehensforderungen (beim Verleiher möglich) und geliehene Wertpapiere (beim Entleiher); vgl auch Bay LfSt 20.7.2010 StuB, 674 und → § 254 Rn. 121;
 - Auszahlungsanspruch hinsichtlich eines **Körperschaftsteuerguthabens** gem § 37 Abs 5 KStG; Aktivierung in HB und StB mit dem Barwert des gesamten Erstattungsanspruchs bzw dem Barwert der Restforderung (erstmal in der Bilanz zum 31.12.2006, Auszahlungszeitraum 2008 bis 2017);
 - **Emissionsberechtigungen** gem Treibhausgasemissionshandelsgesetz (TEHG), soweit nicht unter Vorräten ausgewiesen.

V. Wertpapiere

120 Es kommen alle Wertpapiere in Betracht, die auch Wertpapiere des Anlagevermögens sein können (→ § 266 Rn. 70). Zur Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen → Rn. 257. UntAnteile an PersGes, denen die Wertpapiereigenschaft mangels Verbriefung fehlt, zählen idR unabhängig von ihrer Höhe zu den Bet iSv § 271 Abs 1 (→ § 271

Rn. 23; *WPH HBd*¹⁷, F Anm 425) oder verbundenen Unt (*ADS*⁶ § 266 Anm 71); dienen solche Anteile ausnahmsweise nur einer vorübergehenden Anlage, sind sie unter sonstige VG zu erfassen. GmbH-Anteile, die nicht unter Bet fallen, rechnen ebenfalls zu den sonstigen VG, ebenso Genossenschaftsanteile (hierzu jedoch → Rn. 112).

Unter den Wertpapieren des Umlaufvermögens sind somit vor allem Aktien, Genussscheine und festverzinsliche Wertpapiere (Obligationen, Pfandbriefe, öffentliche Anleihen, Commercial Paper) auszuweisen. Auch Schatzwechsel des Bundes, der Länder, von Bundesbahn und Bundespost (bzw deren Nachfolger) haben wirtschaftlich Wertpapiercharakter (*ADS*⁶ § 266 Anm 144). Ebenso sind abgetrennte Zins- und Dividendscheine hier zu erfassen; sie dürfen aber auch unter den sonstigen VG ausgewiesen werden (*ADS*⁶ § 266 Anm 145).

Wechsel, die der kurzfristigen Geldanlage dienen, sind als Wertpapiere auszuweisen (Finanzierungswechsel; ebenso zB *Dusemond/Knop* in HdR § 266 Anm 95f.). Als mit Wechseln vergleichbare Wertpapiere sind auch Euronotes und die von Banken emittierten (Euro) *Certificates of Deposit* (Euro-CDs und CDs) hier auszuweisen (da mit umlauffähigen Eigenwechseln des Kreditnehmers vergleichbar und als Inhaberpapiere frei übertragbar, vgl *Klaus*, 15). Zahlungshalber oder an Zahlung Statt erhaltene Wechsel (**Wechselbestand**) werden anstelle der zugrunde liegenden Forderungen wie diese ausgewiesen. Zu Wechseldiskontgeschäften von Banken BFH 26.4.1995 BB, 1530. 121

Wertpapiere, deren Veräußerung gesetzlichen oder vertraglichen **Beschränkungen** unterliegt, sollten durch einen entspr Vermerk (zB „davon beschränkt veräußerbar“) gekennzeichnet werden, wenn es sich um erhebliche Beträge handelt; gleichbedeutend wäre ein Hinweis auf die eingeschränkte Fungibilität im Anhang von KapGes/KapCoGes. Zweckmäßig und zulässig dürfte es auch sein, nicht kurzfristig und ungehindert veräußerbare Wertpapiere (insb Namenspapiere) als sonstige VG auszuweisen. 122

VI. Flüssige Mittel

Zu den flüssigen Mitteln zählen Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks.

Zum **Kassenbestand** gehören neben Zahlungsmitteln in Euro und Fremdwährungen auch Postwertzeichen, Guthaben auf Frankiergeräten, Steuer-, Stempel-, Gerichtskosten- und Beitragsmarken (so auch *ADS*⁶ § 266 Anm 148; *Dusemond/Knop* in HdR § 266 Anm. 99). 125

Guthaben bei Kreditinstituten können bei inländischen und vergleichbaren ausländischen Banken, Sparkassen und Zentralbanken bestehen. Sie können auf jegliche Währung lauten. Gesperrte Guthaben stehen nicht wie flüssige Mittel frei zur Verfügung, daher ist ein Vermerk bzw eine Angabe im Anhang vorzunehmen, oder es hat ein gesonderter Ausweis zu erfolgen (*WPH HBd*¹⁷, F Anm 432; *ADS*⁶ § 266 Anm 152). Für weitere Einzelheiten → § 266 Rn. 150. 126

D. Eigenkapital

Schrifttum: *Graf v. Kanitz* Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften – Anmerkungen zu IDW RS HFA 7, WPg 2003, 324; *Pöschke* Bilanzrechtliche Kriterien für die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital, Corporate Finance Law 2011, 195.

I. Überblick

§ 247 verlangt, das EK gesondert von VG, Schulden und RAP auszuweisen und hinreichend aufzugliedern. Das EK ist der verbleibende Saldo nachdem VG, Schulden, RAP und latente Steuerposten zum Stichtag nach den handelsrechtlichen Vorschriften zutreffend angesetzt und bewertet worden sind. 130

Für **Kapitalgesellschaften** enthalten §§ 266 Abs 3, 268 Abs 1 und 3, 272 Regelungen, wie diese Aufgliederung des EK zu erfolgen hat (§ daher für Gliederung und Ausweis bei KapGes § 272).

Für **Personenhandelsgesellschaften**, die nach § 264a die Regeln für KapGes zu beachten haben (KapCoGes), substituiert § 264c Abs 2 teilweise die für KapGes anzuwendenden Regeln. Es liegt nahe, dass sich auch PersGes, die nicht von § 264a erfasst sind, bzgl des Ausweises des EK an den Regeln, die für KapCoGes gelten, orientieren. Diese Regelungen können als allgemeine Grundsätze für PersGes gelten (s daher für PersGes → § 264c Rn. 15 ff. und für kleinst und kleine PersGes → § 264c Rn. 92 f.). Dies gilt auch für PersGes, die nach PublG zur Rechnungslegung verpflichtet sind. Für die bei diesen Ges gesetzlich geforderte Offenlegung dürfen jedoch alle EK-Posten in einem Posten zusammengefasst werden (§ 9 Abs 3 PublG; → § 264c Rn. 95).

II. Ausweis des Eigenkapitals beim Einzelkaufmann

- 132 Wendet man die Regeln für PerGes auf den **Einzelkaufmann** an, besteht das EK nur aus einem Kapitalanteil. Falls der Kapitalanteil negativ ist, ist er auf der Aktivseite zB unter der Bezeichnung „Nicht durch Vermögenseinlage gedeckte Verluste/Entnahmen des Geschäftsinhabers“ auszuweisen. Eine weitere Aufgliederung des EK ist nicht geboten und würde auch keine relevanten Informationen liefern. Allenfalls eine Darstellung der Entwicklung des EK erscheint sinnvoll:

$$\begin{array}{r}
 \text{EK zu Beginn des Gj} \\
 - \text{ Entnahmen im Gj} \\
 + \text{ Einlagen im Gj} \\
 +/\text{- Jahresergebnis} \\
 \hline
 = \text{EK zum Schluss des Gj}
 \end{array}$$

Eine derartige Darstellung ist jedoch nicht verpflichtend (ebenso ADS⁶ § 247 Anm 75). Da der Kfm keine Verpflichtungen gegen sich selbst eingehen kann, kann es bei einem EinzelUnt auch keine (eingeforderten) ausstehenden Einlagen geben (ebenso ADS⁶ § 247 Anm 74). Auch andere Forderungen und Verbindlichkeiten können ggü dem „Gesellschafter“ des EinzelUnt nicht bestehen.

III. Abgrenzung Eigenkapital zu Verbindlichkeiten/Forderungen

- 135 Während beim EKfm die **Abgrenzung** von **Eigenkapital** und **Verbindlichkeiten/Forderungen** ggü dem Geschäftsinhaber nicht notwendig ist, ist die Abgrenzung zwischen EK und Verbindlichkeiten/Forderungen ggü Gestern bei OHG und KG von Bedeutung. EK der PersGes liegt nur dann vor, „wenn
- künftige Verluste dem jeweiligen Konto bis zur vollen Höhe – auch mit Wirkung ggü den GesGläubigern – zu belasten sind und wenn
 - im Fall der Insolvenz der Ges eine Insolvenzforderung nicht geltend gemacht werden darf oder wenn bei einer Liquidation der Ges Ansprüche erst nach Befriedigung aller GesGläubiger mit dem sonstigen EK auszugleichen sind“ (IDW RS HFA 7 nF Tz 13).
- Die Abgrenzung zwischen EK und Verbindlichkeiten ist bei OHG aufgrund der unbegrenzten persönlichen Haftung der Gester lediglich für das Innenverhältnis der Gester untereinander von Bedeutung, bei KG berührt diese Abgrenzung, soweit sie Kommanditisten betrifft, auch die Position der anderen Gläubiger der KG. Das Kriterium der „Verlustbeteiligung“ bedeutet für EK-Teile, die begrenzt haftenden EK-Gebern zuzuordnen sind, dass sie nur als EK gelten können, wenn eine Entnahme dieser Beträge – ohne Aufleben einer persönlichen Haftung des Inhabers – nur möglich ist, soweit zum Zeitpunkt der Entnahme – analog § 30 GmbHG – das Haftungskapital gedeckt ist (ebenso WPH HBd¹⁷, F Anm 1468). Eine Ausnahme hiervon gilt nur für im Gesetz explizit bezeichnete EK-Komponenten, wie bspw den Bilanzgewinn einer AG. Ob obige Voraussetzungen für EK erfüllt sind, hängt vom GesVertrag und/oder von den Vereinbarungen der Gester ab, die zu verschiedenen „Konten“ getroffen werden. Wenn die getroffenen Vereinbarungen unklar sind und eine Klarstellung nicht erreicht werden kann, muss eine Position im Zweifel als FK ausgewiesen werden (zu den EK-Voraussetzungen bei Genussrechtskapital → Rn. 195).