

Beck'scher Bilanz-Kommentar

14., neu bearbeitete Auflage 2024
ISBN 978-3-406-79691-3
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung 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 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 für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

wohl verkauft als auch zu Erzeugnissen höherer Stufe verarbeitet. Werden die unfertigen und fertigen Erzeugnisse zulässigerweise zusammengefasst (→ Rn. 55), entstehen diese Fragen nicht (zur Problematik bei getrenntem Ausweis → § 266 Rn. 97). Ebenso bestehen bei dem Gliederungsvorschlag in → Rn. 55 keine Abgrenzungsfragen zur Unterscheidung von fertigen Erzeugnissen und Waren (→ § 266 Rn. 97).

Wegen weiterer Einzelheiten → § 266 Rn. 93; zur Frage des Zeitpunkts, ab dem statt fertiger Erzeugnisse (oder Waren) Forderungen auszuweisen sind, → Rn. 79 f.

4. Unfertige Leistungen

Begriff. Unfertige Leistungen werden wie unfertige Erzeugnisse unter den Vorräten 63 ausgewiesen, ggf. mit abw. Postenbezeichnung.

Zu den unfertigen Leistungen gehören bei **Bauunternehmen** neben Bauten auf eigenem Grund und Boden (sofern zum Verkauf bestimmt) auch solche auf fremdem Grund und Boden (dazu tendierend aber letztlich offenlassend BFH 7.9.2005, BStBl. II 2006, 298 mit Übersicht über den aktuellen Meinungsstand) und bei Unt. mit **sonstiger langfristiger Fertigung** vergleichbare unfertige Arbeiten (zur langfristigen Fertigung → § 255 Rn. 410). Bei BauUnt kommen als Postenbezeichnungen zB auch „in Ausführung befindliche Bauaufträge“, „unfertige Bauten und Leistungen“ oder „nicht abgerechnete Bauten“ in Frage, bei sonstiger langfristiger Fertigung etwa „in Ausführung befindliche Aufträge“ (vgl. auch Rogler/Jacob BB 2000, 2407).

Bei **Dienstleistungsunternehmen** (zB Forschungs-, Werbe-, Steuerberatungs- oder WirtschaftsprüfungsUnt) oder anderen Unt., die auch Dienstleistungen gesondert erbringen, sind idR zum Abschlussstichtag quantifizierbare unfertige Leistungen auf Einzelaufträgen auszuweisen. Die unfertigen Leistungen sind **bilanzierungsfähig**, wenn und solange ein Vergütungsanspruch für die bisher angefallenen Aufwendungen besteht. Die Bilanzierungsfähigkeit ist nicht davon abhängig, dass die Aufwendungen zu einem materiellen VG geführt haben (so auch Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 270 „Unfertige Leistungen“). Für DienstleistungsUnt und Unt., die auch Dienstleistungen von nicht nur untergeordneter Bedeutung erbringen, ist vor dem Hintergrund des Gebots der Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 243 Abs. 2) ein gesonderter Ausweis der unfertigen Leistungen wünschenswert, wenngleich er in der Praxis häufig zusammen mit den unfertigen Erzeugnissen erfolgen wird.

Der Ausweis von **fertigen Leistungen** scheidet aus, weil bei „Fertigstellung“ einer Leistung die Forderung auf das Leistungsentgelt zu bilanzieren ist (glA ADS § 266 Rn. 118; dazu insbes. auch → Rn. 99 zum Zeitpunkt der Entstehung von Forderungen bei Dienstleistungen). Zu Sonderfragen bei Leistungen aus Lohnveredelung → § 266 Rn. 94. Für weitere Einzelheiten → § 266 Rn. 99.

5. Waren

Unter „Waren“ werden alle fremdbezogenen VG verstanden, die ohne Be- oder Verarbeitung (ggf. auch nach unwesentlicher Bearbeitung) veräußert werden sollen. Dazu können auch Grundstücke (im Grundstückshandel), Bet. (BFH 25.7.2001, BStBl. II 809), Kunstwerke und immaterielle VG (zB EDV-Software) gehören, sofern der Handel nachhaltig betrieben wird. Erworbene aber noch nicht angelieferte Ware ist bei Gefahrenübergang als unterwegs befindliche Ware unter den Vorräten auszuweisen (ADS § 266 Rn. 116). Im Gegenzug ist eine entspr. Zahlungsverpflichtung zu passivieren (IDW WP-HdB F Rn. 399).

Im Einzelfall kann die Unterscheidung zwischen Waren und Rohstoffen schwierig sein, wenn ein und dasselbe **fremdbezogene Teil** sowohl in eigene Fertigerzeugnisse eingeht oder aber auch ohne Be- und Verarbeitung verkauft werden kann. In solchen Fällen kann als Unterscheidungskriterium die überwiegende Bestimmung der betr. VG herangezogen werden (→ § 266 Rn. 97). Bei Unt., die nicht den Vorschriften für KapGes/KapCoGes unterliegen, lassen sich derartige Ausweisfragen dadurch lösen, dass die Waren in Abweichung von dem Gliederungsvorschlag in → Rn. 55 zusammen mit den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen ausgewiesen werden. Die Postenbezeichnung ist dann um „Waren“ zu erweitern.

6. Geleistete Anzahlungen

- 71 Geleistete Anzahlungen sind Vorleistungen** auf eine von dem anderen Vertragsteil zu erbringende Lfg. oder Leistung, dh Vorleistungen iRe schwebenden Geschäfts (dazu auch → Rn. 352). Anzahlungen können auch unfertige (also teilweise erfüllte) Fertigungs-, Bau- und Dienstleistungsaufträge betreffen.
- Für Unt., die nicht den Vorschriften für KapGes/KapCoGes unterliegen, ist ein gesonderter Ausweis innerhalb der Vorräte nur erforderlich, wenn die geleisteten Anzahlungen einen wesentlichen Teil der Vorräte ausmachen.
- 72** Bei den unter den Vorräten gesondert oder mit anderen Posten zusammengefasst auszuweisenden geleisteten Anzahlungen handelt es sich nur um Vorleistungen, die auf zu erwerbende VG des Vorratsvermögens erbracht wurden. Andere Vorleistungen können im Anlagevermögen (→ Rn. 352), als sonstige VG (→ Rn. 110) oder als aktive RAP (§ 250) auszuweisen sein.
- Wegen weiterer Einzelheiten → § 266 Rn. 109 ff.

IV. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

a) Allgemeines

- 75** Forderungen aus Lfg. und Leistungen entstehen im Rahmen von Schuldverhältnissen. Eine solche Forderung stellt demnach den Gegenwert einer erbrachten Lfg. oder Leistung dar.
- Mit der iRd BilRUG geänderten Definition der Umsatzerlöse (§ 277 Abs. 1) wird die Beschränkung auf die gewöhnliche Geschäftstätigkeit aufgelöst. Die Forderungen aus Lfg. und Leistungen spiegeln damit diejenigen Geschäftsvorfälle wider, die in der GuV als Umsatzerlöse ausgewiesen werden (Richter DB 2015, 385).
- Hierzu gehören auch entspr. Forderungen an verbundene Unt., Gester und Unt., mit denen ein BetVerhältnis besteht, für die für KapGes/KapCoGes ein Sonderausweis oder Zugehörigkeitsvermerk (§ 265 Abs. 3) vorgeschrieben ist. Zur Abgrenzung von Forderungen nach dem Gliederungsschema des § 266 → § 266 Rn. 113.
- Auch zweifelhafte Forderungen** aus Lfg. und Leistungen sind hier auszuweisen (zur Bewertung → § 253 Rn. 565 ff.). Interne „Forderungen“ an **Zweigniederlassungen** sind (ebenso wie die entspr. „Verbindlichkeiten“) nicht bilanzierungsfähig. Bestrittene Forderungen sind bei Unsicherheit der Verität erst nach rkr. Entscheidung bzw. Einigung mit dem Schuldner zu aktivieren (BFH 14.3.2006, BStBl. II 650; aA ADS § 246 Rn. 176: bei an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit sei zu aktivieren, aber vorsichtig zu bewerten).
- Erlösschmälerungen** sind abzusetzen (zB Rabatte, Umsatzprämien; nicht jedoch Skonti und Provisionen); ebenso die vor Entstehung einer Forderung auf die Lfg. oder Leistung erhaltenen Anzahlungen.
- 76** Forderungen, für die ein **längeres als branchenübliches Zahlungsziel** eingeräumt ist oder die längerfristig gestundet werden, sind dessen ungeachtet hier auszuweisen, wenn keine Vereinbarung gem. § 488 BGB (Darlehensvertrag) getroffen ist (ebenso ADS § 266 Rn. 122). Ein Ausweis als Finanzanlagen kommt nicht in Betracht, da dort nur ursprüngliche oder durch Novation entstandene Darlehensforderungen ausgewiesen werden dürfen (für den möglichen Ausweis als sonstige VG bei branchenüblicher längerer Stundung HdJ II/6 Rn. 106).
- 77** **Aufschiebend bedingte Forderungen** dürfen erst mit Bedingungseintritt aktiviert werden (BFH 26.4.1995, BStBl. II 594), es sei denn, sie erscheinen im Einzelfall hinreichend konkretisiert. Dies kann angenommen werden, wenn der Bedingungseintritt so gut wie sicher ist (ADS § 246 Rn. 53, Weber-Grellet BB 2014, 48 mwN). Zur Aktivierung von Forderungen aus Lfg. mit vertraglich vereinbartem Rückgaberecht → Rn. 90. Die **Bilanzierung auflösend bedingter Forderungen** erfolgt nach den allgemeinen Vorschriften, solange bis die Bedingung in späteren Gj. eintritt (s. auch Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 270 „Forderungen“).

b) Der Zeitpunkt des Zugangs von Forderungen

Aus dem Verbot der Bilanzierung schwebender Geschäfte folgt, dass die Aktivierung einer Forderung und damit die **Realisation des Gewinns** handelsrechtlich erst zulässig ist, wenn der zur nicht in Geld bestehenden Leistung Verpflichtete die Verpflichtungen aus dem zunächst schwebenden Vertrag iW erfüllt hat, dh ihm die Forderung auf die Gegenleistung so gut wie sicher ist (vgl. Brandis/Heuermann/Krumm EStG § 5 Rn. 939 mit RsprNachweisen). Dabei bedeutet „so gut wie sicher“, dass dem Liefernden oder Leistenden nur noch das Risiko aus Gewährleistungsansprüchen und das Ausfallrisiko der bilanzierten Forderung verbleibt (vgl. Brandis/Heuermann/Krumm EStG § 5 Rn. 940d; iE ebenso Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, S. 262, wonach eine Forderung zu bilanzieren ist, wenn der Vertrag bis auf Nebenleistungen wie zB Kreditgewährung und Garantieübernahme erfüllt wurde). Dies ist zB der Fall, wenn zivilrechtlich die Preisgefahr, dh das Risiko des zufälligen Untergangs und der zufälligen Verschlechterung, auf den Vertragspartner übergeht (vgl. Kirchhof/Seer EStG § 5 Rn. 210). Da der Verkäufer grds. davon ausgehen dürfen muss, mit einer aus seiner Sicht mangelfreien Sache erfüllt zu haben, steht die Möglichkeit von Mängelrügen der Forderungsrealisierung grds. nicht entgegen (iE ebenso Kirchhof/Seer EStG § 5 Rn. 209). Das generell bestehende Gewährleistungsrisiko wird durch eine Gewährleistungsrückstellung abgedeckt.

Problematisch sind die Fälle, in denen der Verkäufer subjektiv mangelfrei liefert und erst später durch die Geltendmachung des Käufers vom Mangel der Sache Kenntnis erlangt. Jedenfalls in den Fällen, in denen der **Kenntniszeitpunkt nach dem Zeitpunkt der Bilanzerstellung** liegt, ist eine Berichtigung des JA nicht erforderlich. Hier bleibt es bei der Bildung einer Gewährleistungsrückstellung nach den allgemeinen Grundsätzen.

In den Fällen der Kenntnis vor Bilanzerstellung ist es sachgerecht, die Regelungen für den Verkauf mit Rückgaberecht des Käufers (→ Rn. 90) entspr. anzuwenden. Hat der Käufer daher zum Bilanzstichtag noch nicht bezahlt, ist die Forderung entspr. dem Vorsichtsprinzip höchstens zu den AK/HK der gelieferten Ware abzgl. voraussichtlich anfallender Rücknahmekosten und abzgl. Wertminderungen infolge des Mangels der zurückzunehmenden Ware anzusetzen. Eine Umbuchung der Forderung auf Vorräte unter Ausbuchung der Differenz zwischen Kosten- und Absatzwert ist abzulehnen. Die für die Behandlung des Verkaufs mit Rückgaberecht des Käufers herrschende steuerrechtliche Literatur, die dort eine Gewinnrealisierung bejaht, findet jedenfalls bei Lfg. einer mangelhaften Sache nach der Änderung des Schuldrechts keine rechtliche Grundlage mehr. 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 (→ Rn. 91).

In den Fällen, in denen der Käufer zum Bilanzstichtag bereits geleistet hat, ist das Risiko durch die Bildung einer **Gewährleistungsrückstellung** abzudecken. Die Behandlung des gezahlten Kaufpreises als Anzahlung bei gleichzeitiger Rückgängigmachung des Umsatzes und Bildung einer Forderung auf Rückgabe des Kaufgegenstands kommt uE nicht in Betracht, da das schwebende Geschäft durch die Leistung des Käufers und die Übereignung des Kaufgegenstands nach Ansicht aller Beteiligten wirtschaftlich beendet wurde. Ein „Wiederaufleben“ des Schwebezustands ist nicht zulässig. Zudem wollte der Käufer keine Anzahlung leisten, sondern die Forderung erfüllen. Eine Umdeutung erscheint hier lebensfremd und gekünstelt.

Der Gewinnrealisierung steht es nicht entgegen, wenn am Bilanzstichtag die **Rechnung noch nicht erteilt** ist (hM, zB Woerner BB 1988, 774; BFH 12.5.1993, BStBl. II 786 = DStR 1993, 1554; 3.8.2005, BStBl. II 2006, 20; 29.11.2007, BStBl. II 2008, 557). Das Gleiche gilt, wenn die Forderung erst nach dem Bilanzstichtag fällig wird (so zB Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 270 „Forderungen“; BFH 6.10.2009, BStBl. II 2010, 232 = DStR 2009, 2474).

aa) Forderungsrealisierung bei Kaufverträgen. Bei Kaufverträgen kommt es grds. auf den **Übergang der Preisgefahr** auf den Käufer an (insbes. Woerner BB 1988, 769; s. auch Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 609). Ist die Lfg. eine **Bringschuld**, geht die

Preisgefahr mit der Übergabe der verkauften Sache über (§ 446 Abs. 1 BGB). Beim Versendungskauf (**Schickschuld**) erfolgt der Gefahrenübergang regelmäßig mit der Auslieferung an den Spediteur oder an die sonstige mit der Beförderung beauftragte Person (§ 447 Abs. 1 BGB); internationale Handelsklauseln (sog. Incoterms) können einen vom gesetzlichen Regelfall abweichenden Gefahrübergang festlegen. Mit dem entsprechenden Übergang der Verfügungsgewalt ist der Kaufgegenstand nicht mehr beim Veräußerer, sondern beim Erwerber zu bilanzieren (ebenso ADS § 246 Rn. 195). In Einzelfällen kann das Kriterium des Gefahrenübergangs problematisch sein, wenn dieser Zeitpunkt zB im **Überseehandel** nicht bekannt ist. In solchen Fällen geht die Preisgefahr vertragsgemäß oft mit der Überschreitung der Reling des Schiffes bzw. Verbringung an Bord des Schiffes im Verschiffungshafen auf den Schuldner über (sog. Fob- oder Cif-Klauseln). Wenn dieser Zeitpunkt nicht festgestellt werden kann, ist, sofern auch ein früherer Gefahrenübergang nicht nachweisbar ist, für die Bilanzierung auf den Zeitpunkt des örtlichen Abgangs des VG beim Verkäufer abzustellen (ADS § 246 Rn. 195 und Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, S. 267); ansonsten ist der Zeitpunkt des Gefahrenübergangs erforderlichenfalls zu schätzen.

- 83 Nebenleistungen.** 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 § 246 Rn. 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.
- 84 Die Rspr. des BFH** hat bisher Forderungs- und Gewinnrealisierung dann angenommen, wenn der Vertrag durch Lfg. oder Leistung zumindest wirtschaftlich erfüllt ist (vgl. zB BFH 12.5.1993, BStBl. II 786 = DStR 1993, 1554; Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 270 „Forderungen“). Im Einzelnen 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 Tz. 1.3, 2 sowie → § 246 Rn. 5 ff.
- 85 Annahmeverzug.** 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 § 252 Rn. 82, die sowohl auf den Übergang der Preisgefahr, als auch auf die Auslieferung abstellen; Klarstellung in ADS § 246 Rn. 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 (Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 609; ADS § 246 Rn. 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 § 246 Rn. 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 § 246 Rn. 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; krit. Wassermeyer FR 1986, 486).
- 86** Hat der Verkäufer am Bilanzstichtag nur zT 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 ein Schrank werden die Schrauben, die sich der Käufer auch anderweitig beschaffen könnte, nicht mitgeliefert. Das Kriterium der „verhältnis-

mäßigen Geringfügigkeit des rückständigen Teiles“ in § 320 Abs. 2 BGB wird insoweit einen Anhaltspunkt bieten können.

Ist der noch ausstehende Teil **nicht von völlig untergeordneter Bedeutung** („verhältnismäßiger Geringfügigkeit“) und ist der Käufer vertraglich auch im Fall von Teillieferung 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 Teillieferung bezahlt werden muss, ist jeweils Teilgewinnrealisierung zulässig (ähnlich ADS § 246 Rn. 196, wobei zusätzlich die Realisationsvoraussetzungen vorliegen müssen). Abschlagszahlungen auf Teillieferung, 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.

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; 5.6.1991, BB 1991, 1596) tritt, wenn sich aus den Vereinbarungen der Vertragspartner nichts Gegenteiliges ergibt, grds. mit jeder (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).

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, NJW 1981, 918 = 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, Auslagersatz etc des Kommissionärs gekürzt (Hottmann StBp 1983, 224); in der GuV darf allerdings keine Saldierung erfolgen.

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 (IDW WP-HdB F Rn. 418; Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 270 Forderungen, Kauf mit Rücktrittsrecht; ADS § 246 Rn. 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 Verfügungsbezugnis widerspricht.

Str. ist dagegen, ob eine Gewinnrealisierung erfolgt. Die herrschende handelsrechtliche Meinung verneint dies (ADS § 246 Rn. 57; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 249; IDW WP-HdB F Rn. 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 (IDW WP-HdB F Rn. 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 (Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 270 „Kauf mit Rücktrittsrecht“; OFD Münster 12.6.1989, DStR 1989, 402) und korrigiert das Ergebnis durch Bildung einer Rückstellung für Rücknahmeverpflichtungen, soweit die Rückgabe erfahrungsgemäß wahrscheinlich ist (keine Drohverlustrückstellung vgl. Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 616).

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 § 246 Rn. 57; IDW WP-HdB F Rn. 418).

- 92 Nach BFH 27.1.1966, BStBl. III 313 muss ein Verlag die **Forderungen an Buchhändler** aus Konditionseschäften 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 1989, 402 = BeckVerw 270726; s. auch Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 270 „Kauf auf Probe“, der auf den Gefahrenübergang abstellt). Zur Frage der vor Billigung nicht übergehenden Preisgefahr MüKoBGB/Westermann § 454 Rn. 7.
- 95 **bb) Forderungsrealisierung bei Werkverträgen.** Beim Werkvertrag kann die Preisgefahr mit der **Fertigstellung** des Werks auf den Besteller übergehen (wenn die Abnahme ausgeschlossen 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 = DStR 2005, 1892. 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 2014, 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).
- 96 Befindet sich der Besteller mit der Annahme 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 Verzug mit der Abnahme verletzt der Besteller eine Hauptverpflichtung mit der Folge, dass der Kfm Schadenersatz wegen Nichterfüllung verlangen oder vom Vertrag zurücktreten kann; ist der Kfm vom Vertrag zurückgetreten, hat der Besteller keinen Anspruch auf Erfüllung (mehr). 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).
- 97 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. 569ff.) und sind Gewährleistungsrisiken durch Bildung von Rückstellungen zu berücksichtigen (→ § 249 Rn. 130 „Gewährleistungsrückstellungen“). Am Bilanzstichtag noch zu erfüllende Nebenleistungen wie zB **Abrechnungsverpflichtungen**, die u.a. 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“).
- 98 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 teiltfertiger 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 Ausföhrung 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 2010, 2033.

Bei Dienstleistungen, die durch die beanspruchte Zeit, aufgrund erzeugter oder transportierter Mengeneinheiten usw. quantifiziert werden, tritt mit dem **Absatz jeder MaBeinheit** 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. 100

c) Der Zeitpunkt des Abgangs von Forderungen

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 Hofbauer/Kupsch § 266 Rn. 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 1994, 1736 die Rückwirkung beim Forderungsverzicht des Gesters in Zweifel. 102

Die Abtretung einer Forderung als Sicherheit ändert nichts an der Bilanzierung beim Zedenten (ADS § 266 Rn. 123; Hofbauer/Kupsch § 266 Rn. 355). Forderungen, die an ein FactoringUnt rechtswirksam abgetreten wurden, sind beim abtretenden Unt. nicht mehr auszuweisen, wenn das FactoringUnt 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 Unt. nicht mehr Forderungen aus Lfg. und Leistungen, sondern sonstige VG (so auch Küting/Weber Rechnungslegung-HdB Kap. 8 Rn. 30). Gemäß § 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. 103

Beim unechten Factoring verbleibt das Ausfallrisiko und damit das wirtschaftliche Eigentum an der Forderung beim abtretenden Unt. (vgl. IDW RS HFA 8 Tz. 41). Zum Abgang von Forderungen im Rahmen sog. **Asset-Backed-Securities-Gestaltungen** vgl. IDW RS HFA 8 Tz. 3.1 sowie allgemein → § 246 Rn. 46 ff., vgl. auch BFH 26.8.2010, BFH/NV 2011, 143 = DStR 2010, 2455, der sich ausdrücklich an IDW RS HFA 8 orientiert. 104

Ein Forderungsabgang liegt nicht vor, wenn die Forderung zwar noch besteht, aber wegen **Uneinbringlichkeit** abgeschrieben wird. Als Gründe für den Abgang einer Forde- 105

rung kommen hingegen zB Verzicht, vom Käufer verlangter Rücktritt vom Vertrag (früher: Wandlung) oder eine Minderung in Betracht (HdJ II/6 Rn. 46). In solchen Fällen geht jedoch die (gewinnmindernde) Abschreibung bei Uneinbringlichkeit der Forderung 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 insbes. **sonstige Forderungen** und **andere Vermögensgegenstände**, die nicht zum Anlagevermögen oder zu den Vorräten, Wertpapieren und flüssigen Mitteln gehören. Auch soweit Forderungen sich gegen verbundene Unt., Gester und Unt., mit denen ein BetVerhältnis besteht, richten, sind diese vorrangig als solche und nicht als sonstige VG auszuweisen. **Ansprüche**, die nicht aus Lfg. oder Leistungen des Unt. resultieren, sind nach Handels- und Steuerrecht grds. 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 maßgebend 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 Tz. 1.2, 2.2.
- 109** Unter den sonstigen VG sind ferner die sog. **antizipativen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten** auszuweisen.
- 110** 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 insbes. 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 § 266 Rn. 134.
- 111** **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).
- 112** Außer den antizipativen RAP (→ § 268 Rn. 31) und bestimmten Anzahlungen (→ Rn. 110) kommen für den Ausweis als **sonstige Vermögensgegenstände** in Betracht: