

Fall 4: Gewinnrealisierung/ Ertragsvereinnahmung – Beispiel Kaufvertrag mit Rückgaberecht

Sachverhalt:

Ein Kunde erwirbt in einem Warenhaus ein Produkt. Gemäß den Allgemeinen Geschäftsbedingungen kann der Kunde das Produkt ohne Angabe von Gründen innerhalb von vier Wochen zurückgeben; bei Ausübung des Rückgaberechts ist das Warenhaus zur Rückerstattung des Kaufpreises verpflichtet. Es ermittelt auf der Basis von Erfahrungswerten aus vergangenen Geschäftsjahren eine pauschale Rückgabequote von 5%.

Aufgabenstellung:

Zu welchem Zeitpunkt ist nach handelsrechtlichen GoB der Gewinn zu realisieren bzw. nach IFRS der Ertrag zu vereinnahmen?

I. Lösung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung

1. Prinzip des quasisicheren Anspruchs als Folge des Realisations- und Vorsichtsprinzips

a) Prinzip des Risikoabbaus

Die Beurteilung des Zeitpunkts der erfolgswirksamen Erfassung von Vermögenssteigerungen erfolgt in Abhängigkeit der vorrangigen Ausschüttungsbemessungsfunktion der handelsrechtlichen GoB.²⁷⁴ Das in § 252 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 HGB verankerte Realisationsprinzip als übergeordnetes Gewinnrealisierungsprinzip setzt eine „Vermögensmehrung in disponibler Form“²⁷⁵ voraus und konzipiert damit den Bilanzenerfolg als Umsatzgewinn.²⁷⁶ Es wird durch das Prinzip des quasisicheren Anspruchs konkretisiert: Damit eine Ausschüttung unsicherer Gewinne

274 Vgl. zu Einzelheiten bezüglich des Sinn und Zwecks der handelsrechtlichen GoB Fall 1: Grundlagen.

275 *Beisse*, Gewinnrealisierung – Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen, in: Ruppe (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht (1981), S. 13 (S. 20); vgl. auch BFH, Urteil v. 23. 3. 2011 – X R 42/08, BStBl. II 2012, S. 188 (S. 189).

276 Vgl. *Moxter*, Zum Sinn und Zweck des handelsrechtlichen Jahresabschlusses nach neuem Recht, in: Havermann (Hrsg.), FS Goerdeler (1987), S. 361 (S. 365).

verhindert und somit das Kapital der Unternehmung geschützt wird, muss der Einzahlungsanspruch „so gut wie sicher“ sein.²⁷⁷

Der Vertragsabschluss scheidet als Gewinnrealisierungszeitpunkt aufgrund des Grundsatzes der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte sowie des noch nicht hinreichend fortgeschrittenen Risikoabbaus aus.²⁷⁸ Die Knüpfung der Gewinnrealisierung an den Zahlungseingang bzw. die Fälligkeit der Forderung²⁷⁹ würde hingegen das Vorsichtsprinzip überbetonen und durch die Möglichkeit gezielter Verschiebungen des Zahlungszeitpunkts Manipulationsspielräume eröffnen.²⁸⁰ Maßgeblich für den Zugang des quasi-sicheren Gegenleistungsanspruchs ist hingegen die wirtschaftliche Erfüllung der Leistungsverpflichtung,²⁸¹ die meist mit dem Zeitpunkt des Preisgefahrensübergangs zusammenfällt.²⁸² Verbleibende Delkrede- und Gewährleistungsrisiken stehen der Gewinnrealisierung regelmäßig nicht entgegen; sie sind durch eine vorsichtige Forderungsbewertung bzw. durch Rückstellungsbildung zu berücksichtigen.²⁸³

b) Konkretisierung in Abhängigkeit von der zugrunde liegenden Zivilrechtsstruktur

aa) Einordnung des Geschäftsvorfalles in die Zivilrechtsstruktur

Eine Orientierung der Gewinnrealisierung an der zugrunde liegenden Rechtsstruktur wirkt zum einen objektivierend, zum anderen ergeben sich Chancen und Risiken erst aus den rechtlichen Regelungen für den entsprechenden Geschäftsvorfall. Folglich sind die Gewinnrealisierungszeitpunkte auch kasuistisch für unterschiedliche Rechtsgeschäfte aufzufächern.²⁸⁴

277 Vgl. *Woerner*, Grundsatzfragen zur Bilanzierung schwebender Geschäfte, FR 1984, S. 489 (S. 494, auch Zitat); BFH, Urteil v. 23. 3. 2011 – X R 42/08, BStBl. II 2012, S. 188 (S. 189) m. w. N.

278 Vgl. *Heibel*, Handelsrechtliche Bilanzierungsgrundsätze und Besteuerung (1981), S. 35–38; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung (2007), S. 46.

279 Vgl. BFH, Urteil v. 14. 4. 2011 – X B 104/10, BFH/NV 2011, S. 1343; BFH, Urteil v. 6. 10. 2009 – I R 36/07, BStBl. II 2010, S. 232 (S. 233).

280 Weitere Argumente finden sich bei *Euler*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung (1989), S. 68.

281 Vgl. BFH, Urteil v. 14. 5. 2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, S. 968 (S. 969 f.); BFH, Beschluss v. 13. 6. 2013 – X B 27/12, BFH/NV 2013, S. 1566; BFH, Urteil v. 29. 11. 2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, S. 557 (S. 558); BFH, Urteil vom 18. 5. 2006 – III R 25/05, BFHE 213, S. 499 (S. 506); *Hoffmann*, Realisationsprinzip und Risikominimierung, StuB 2009, S. 899 (S. 899).

282 Vgl. zur Diskussion der unterschiedlichen Zeitpunkte insbes. *Lüders*, Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung in Handels- und Steuerbilanzrecht (1987), S. 122; *Hoffmann*, Realisationsprinzip und Risikominimierung, StuB 2009, S. 899 (S. 899).

283 Vgl. BFH, Urteil v. 29. 11. 1973 – IV R 181/71, BStBl. II 1974, S. 202 (S. 204); *Hoffmann*, Realisationsprinzip und Risikominimierung, StuB 2009, S. 899 (S. 899).

284 Vgl. *Hommel*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Dauerschuldverhältnisse (1992), S. 29.

1. Kapitel: Aktivierungsnormen

Bei Kaufverträgen wird meist der Zeitpunkt der Lieferung und Leistung als maßgeblich für die Gewinnrealisierung angesehen,²⁸⁵ jedoch können auch nach der Erbringung der Hauptleistung noch Risiken vorliegen, die einer Gewinnrealisierung im Wege stehen. Bei Werkverträgen geht die Preisgefahr mit der Abnahme des Werks durch den Auftraggeber über (§ 640 Abs. 1 BGB). Folglich ist erst zu diesem Zeitpunkt ein Gewinn zu realisieren.²⁸⁶ Eine Teilgewinnrealisierung ist – entgegen einiger Auffassungen in der Literatur²⁸⁷ – ausschließlich im Falle echter Teilabnahmen zulässig bzw. geboten.²⁸⁸ Gewinne aus Dienstverträgen sind mit fortschreitender Leistungserbringung zu realisieren, da der Anspruch auf Gegenleistung nicht durch die fehlende oder nicht vertragsgemäße Erbringung der noch ausstehenden Leistungen gefährdet ist.²⁸⁹

bb) Anwendung auf den Fall: zivilrechtliche Einordnung des Geschäftsvorfalles

Im vorliegenden Fall handelt es sich um einen Kaufvertrag i. S. v. § 433 BGB. Zusätzlich wurde ein auf vier Wochen befristeter Rücktrittsvorbehalt für den Sachleistungsgläubiger vereinbart. Dieser stellt eine Gefahr für den Gewinn des Warenhauses auch nach dem Zeitpunkt der Übergabe der Ware dar, da durch einen Rücktritt das bestehende Schuldverhältnis in ein Rückgewährschuldverhältnis umgewandelt wird. Dabei erlöschen bestehende Leistungspflichten, erbrachte Vertragsleistungen sind, ebenso wie eventuell gezogener Nutzen, zurück zu gewähren (§ 346 Abs. 1 BGB).²⁹⁰ Konkret bedeutet dies, dass das Warenhaus dem Kunden im Falle der Rückgabe der Ware innerhalb der vereinbarten Frist den empfangenen Kaufpreis rückerstatten muss.

285 Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung (2007), S. 46.

286 Vgl. BFH, Urteil v. 14. 5. 2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, S. 968 (S. 970); BFH, Urteil v. 7. 9. 2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, S. 298 (S. 301). Vgl. auch *Euler*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung (1989), S. 94; *Gelhausen*, Das Realisationsprinzip im Handels- und Steuerbilanzrecht (1985), S. 357.

287 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen (1995), § 252 HGB, Rn. 86 f.; *Selchert*, Das Realisationsprinzip – Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung, DB 1990, S. 797 (S. 801–804).

288 Vgl. *Döllner*, Zur Bilanzierung des schwebenden Vertrags, BB 1974, S. 1541 (S. 1544); *Wüstemann, J./Wüstemann, S.*, Betriebswirtschaftliche Bilanzrechtsforschung und Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung für Werkverträge, ZfB 2009, S. 31 (S. 40–45); BFH, Urteil v. 8. 9. 2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, S. 26 (S. 27 f.); BFH, Urteil v. 5. 5. 1976 – I R 121/74, BStBl. II 1976, S. 541.

289 Vgl. *Mayr*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht und Handelsrecht (2001), S. 64–68; BFH, Urteil v. 29. 11. 2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, S. 557 (S. 559); BFH, Urteil v. 5. 5. 1976 – I R 121/74, BStBl. II 1976, S. 541.

290 Vgl. *Gaier*, Das Rücktritts(folgen)recht nach dem Schuldrechtsmodernisierungsgesetz, WM 2002, S. 1 (S. 9).

c) Realisierung von Gewinnen gemäß den handelsrechtlichen GoB für Kaufverträge

aa) Prinzip des Preisgefahrenübergangs als beherrschendes Gewinnrealisierungskriterium

(1) Prinzip des Preisgefahrenübergangs: Übertragung des Risikos der von keiner Seite zu vertretenden Unmöglichkeit

Der einem Unternehmen aus einem Kaufvertrag erwachsende Gewinn ist durch eine Vielzahl von Risiken bedroht. Eine Gewichtung dieser ist erforderlich, um zum einen den Ausweis unsicherer Gewinne zu verhindern und dem dominierenden Zweck der GoB gerecht zu werden; zum anderen darf der berechnete Anspruch der Gesellschafter nicht unverhältnismäßig zurückgedrängt werden. Mit dem Preisgefahrenübergang ist ein Kriterium gefunden, welches das Prinzip des quasisicheren Anspruchs regelmäßig hinreichend und zweckadäquat objektiviert.²⁹¹ Daher ist ausnahmslos zu überprüfen, wie im Falle von Leistungsstörungen zu verfahren ist.²⁹²

Für den Übergang der Preisgefahr ist relevant, wer das Risiko der nicht zu vertretenden Unmöglichkeit trägt. Es ist zu klären, ob einerseits im Falle einer Leistungsstörung der Sachleistungsschuldner von seiner Leistungspflicht befreit wird und welche Konsequenzen sich andererseits für die Gegenleistung ergeben.²⁹³ Nach § 446 BGB geht bei Kaufverträgen „[m]it der Übergabe der verkauften Sache [...] die Gefahr des zufälligen Untergangs und der zufälligen Verschlechterung auf den Käufer über.“

(2) Anwendung auf den Fall: Bestimmung des Zeitpunkts des Preisgefahrenübergangs für den Verkauf des Produkts

Die Preisgefahr geht bei gewöhnlichen Kaufverträgen gemäß § 446 BGB mit der Übergabe über. Zu diesem Zeitpunkt erfolgt üblicherweise auch der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an der Ware auf den Käufer.²⁹⁴

Im vorliegenden Fall wurde zusätzlich ein Rücktrittsrecht vereinbart, dessen Einfluss auf den Zeitpunkt des Preisgefahrenübergangs in Abhängigkeit der zugrunde liegenden Zivilrechtsstruktur zu untersuchen ist. Zwar kann der Käufer im Falle eines zufälligen Untergangs oder einer zufälligen Verschlechterung der Ware auch nach bereits erfolgter Übergabe noch von seinem Rücktrittsrecht Gebrauch machen und die Rückzahlung des Kaufpreises fordern, allerdings hat der Käufer gemäß § 346 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 BGB dann dem Verkäufer im Gegenzug einen Wertersatz für die untergegangene oder verschlechterte Ware zu leisten. Eine Ausnahme

291 Vgl. *Jacobs*, Das Bilanzierungsproblem in der Ertragssteuerbilanz (1971), S. 121 f.

292 Vgl. *Euler*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung (1989), S. 82 f.

293 Vgl. *Euler*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung (1989), S. 82.

294 Vgl. *Euler*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung (1989), S. 109.

1. Kapitel: Aktivierungsnormen

hiervon gilt indes, wenn der Verkäufer die Verschlechterung oder den Untergang zu verschulden hat oder der Schaden bei ihm gleichfalls eingetreten wäre, da der Käufer dann von der Wertersatzpflicht befreit wird (§ 346 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 BGB). Unter diesen Umständen ist die Preisgefahr faktisch auch nach Warenübergabe noch vom Verkäufer zu tragen. Als Beispiele für diesen Ausnahmefall werden im juristischen Schrifttum ein durch Unwetter zerstörtes Wochenendhaus²⁹⁵ oder eine durch Graffiti beschädigte Garage genannt; das Eintreten der Verschlechterung aufgrund höherer Macht allein reicht hingegen nicht.²⁹⁶ Da dieses Risiko im vorliegenden Fall als sehr gering zu beurteilen ist, kann von einem tatsächlichen Übergang der Preisgefahr auf den Käufer zum Zeitpunkt der Warenübergabe ausgegangen werden.²⁹⁷

bb) Bestehen von leistungsunabhängigen Risiken als Hinderungsgrund für die Gewinnrealisierung

(1) Auswirkungen des Rückgaberechts auf die Gewinnrealisierung

(a) Bedeutung von leistungsunabhängigen Risiken: Verletzung des übergeordneten Prinzips der Quasisicherheit

Das Prinzip des Preisgefahrenübergangs ist lediglich eine Konkretisierung des Prinzips der Quasisicherheit. So können, auch wenn die Preisgefahr bereits übergegangen ist, Gewinne unsicher sein,²⁹⁸ insbesondere bei Bestehen leistungsunabhängiger Risiken.²⁹⁹ Hat beispielsweise ein Handelsvertreter ein Geschäft vermittelt und somit seine Leistung im vollen Umfang erbracht, hängt jedoch die rechtliche Entstehung seines Provisionsanspruchs noch von der Durchführung des Geschäfts durch den Geschäftsherrn ab, so ist der Gewinn nach der Rechtsprechung des BFH abweichend vom Zeitpunkt der wirtschaftlichen Erfüllung erst bei Durchführung des Geschäfts durch den Geschäftsherrn zu realisieren.³⁰⁰ Hingegen entschied der BFH im Falle von Anzeigenverträgen, bei denen der Gegenleistungsanspruch an das Erreichen einer bestimmten Mindestauflage geknüpft war, dass der Gewinn bereits mit der wirtschaftlichen Leistungserfüllung – der Auslieferung der Zeitschriften an die Händler – zu realisieren sei, weil das leistungsunabhängige

295 Vgl. *Hager*, Das geplante Recht des Rücktritts und Widerrufs, in: Ernst/Zimmermann (Hrsg.), *Zivilrechtswissenschaft und Schuldrechtsreform* (2001), S. 429 (S. 439).

296 Vgl. *Grüneberg*, in: Palandt u. a. (Begr.), Beck'sche Kurz-Kommentare BGB (2015), § 346 BGB, Rn. 12.

297 Vgl. *Sessar*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht (2007), S. 155–159.

298 Vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (1993), S. 246.

299 Vgl. *Moxter*, Gewinnrealisierung nach IAS/IFRS: Erosion des HGB-Realisationsprinzips, *ZVglRWiss* 2004, S. 268 (S. 272); *Sessar*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht (2007), S. 159–161.

300 Vgl. BFH, Urteil v. 27. 11. 1968 – I 104/65, BStBl. II 1969, S. 296 (S. 297).

Risiko in Form des Zeitschriftenmindestverkaufs als unwesentlich eingeschätzt wurde.³⁰¹

(b) Beurteilung des sich aus dem Rücktrittsrecht ergebenden Risikos für den Gewinn in Literatur und Rechtsprechung

Nach überwiegender Meinung in der handelsrechtlichen Literatur ist der Anspruch auf Gegenleistung zum Zeitpunkt des Preisgefahrenübergangs aufgrund des bestehenden Rückgaberrisikos noch nicht hinreichend sicher und der Gewinn somit erst bei Ablauf der Rückgabe- bzw. Rücktrittsfrist zu realisieren.³⁰² Gemäß *Knobbe-Keuk* ist der Gewinn allerdings ausnahmsweise mit der Übergabe der Kaufsache zu erfassen, sofern mit der Rückgabe der Ware bzw. dem Rücktritt vom Vertrag „nicht zu rechnen“ ist.³⁰³ Hiermit ist auch das Urteil des BFH vereinbar, wonach der Gewinn aus einem wegen eines Formmangels nichtigen Vertrags über die Veräußerung eines Grundstücks mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums zu realisieren ist, weil der mit der Nichtigkeit des Vertrags begründete Rücktritt des Erwerbers vom Grundstückskaufvertrag als „in hohem Grade unwahrscheinlich“ eingestuft wird.³⁰⁴ In einem anderen Urteil hatte der BFH hingegen entschieden, dass der Gewinn aus einer Grundstücksveräußerung trotz der Möglichkeit des Erwerbers, unter bestimmten Umständen vom Vertrag zurückzutreten, mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums zu realisieren sei.³⁰⁵ Eine Neutralisierung des Gewinns durch Rückstellungsbildung sei nur dann geboten, wenn der Käufer mit „überwiegende[r] Wahrscheinlichkeit“ das Rücktrittsrecht nach dem Bilanzstichtag ausüben wird.³⁰⁶ Mit dem Prinzip des quasi-sicheren Anspruchs ist dieses Urteil schwerlich zu vereinbaren, weil bereits bei „Gleichwahrscheinlichkeit“ der Rücktrittsausübung die noch erheblich bedrohten Gewinne realisiert würden.³⁰⁷

Bei Versandhandelsgeschäften mit Rückgaberecht haben das FG Münster sowie die Oberfinanzdirektionen Münster und Köln die Gewinnrealisierung zum Zeitpunkt der Warenlieferung aufgrund der Geringfügigkeit sowie der durch die Existenz von Erfahrungswerten möglichen Bewertbarkeit des Rückgaberrisikos in Form

301 Vgl. BFH, Urteil v. 11. 12. 1985 – I B 49/85, BFH/NV (1986), S. 595; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung (2007), S. 64 f.

302 Vgl. bspw. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen (1995), § 252 HGB, Rn. 82; *Schubert/Roscher*, in: Förtschle u. a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanzkommentar (2014), § 247 HGB, Rn. 90; *Gelhausen*, Das Realisationsprinzip im Handels- und Steuerbilanzrecht (1985), S. 201–206; IDW (Hrsg.), WP-Handbuch, Bd. I (2012), E 572.

303 Vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (1993), S. 249 (auch Zitat). Ähnlich *Hommel*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Dauerschuldverhältnisse (1992), S. 95.

304 Vgl. BFH, Urteil v. 29. 11. 1973 – IV R 181/71, BStBl. II 1974, S. 202 (S. 205, auch Zitat).

305 Vgl. BFH, Urteil v. 25. 1. 1996 – IV R 114/94, BStBl. II 1997, S. 382 (S. 383 f.).

306 Vgl. BFH, Urteil v. 25. 1. 1996 – IV R 114/94, BStBl. II 1997, S. 382 (S. 383 f., auch Zitat).

307 Vgl. *Moxter*, Die BFH-Rechtsprechung zu den Wahrscheinlichkeitsschwellen bei Schulden, BB 1998, S. 2464 (S. 2466, auch Zitat).

1. Kapitel: Aktivierungsnormen

von Rückstellungen bejaht.³⁰⁸ In der älteren Literatur wurden die Urteile allerdings überwiegend abgelehnt. So sieht *Luik* etwa durch die zusammenfassende Beurteilung aller Kaufverträge einen Verstoß gegen das Einzelbewertungsprinzip; des Weiteren unterscheidet er zwischen aufschiebend und auflösend bedingten Kaufverträgen und fordert eine unterschiedliche bilanzielle Behandlung.³⁰⁹ *Piltz* kritisiert das Urteil vor allem aufgrund der Abhängigkeit der Gewinnrealisierung von einer kritischen Rückgabequote.³¹⁰ Das IDW empfiehlt einen Ansatz der Forderung zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.³¹¹ *Lüders* schließlich verneint die Gewinnrealisierung vor Ablauf der Rückgabefrist, da der Verkäufer eine lediglich statistisch erfassbare Erwartung habe.³¹²

(c) Charakterisierung des sich aus dem Rücktrittsrecht ergebenden Risikos und die sich ergebenden Konsequenzen für den Gewinn

Der Gewinn wird bei herkömmlichen Kaufverträgen zum Zeitpunkt der Warenübergabe bzw. des Preisgefahrenübergangs realisiert. Nach der Übergabe auftretende Risiken, wie Gewährleistungs- und Delkredererisiken, gelten als unmaßgeblich und im Rahmen einer Bewertung erfassbar. Gemein ist diesen Risiken, dass sie nach der wirtschaftlichen Erfüllung des Kaufmanns auftreten. Dies gilt im vorliegenden Fall ebenso für das Risiko aus einem Rückgaberecht des Käufers. Eine weitere Analogie zwischen Rückgabe- und Gewährleistungsrisiken ist die Quantifizierbarkeit, die in der Regel nur durch eine aus Daten über vergangene Geschäftsvorfälle abgeleitete Prognose erfolgen kann. Unterschiede ergeben sich vor allem aus dem Einfluss des Käufers auf das Risiko. Während Gewährleistungsrisiken aus Mängeln an der Sache herrühren, die schon vor der Übergabe bestanden, sind für eine Ausübung eines Rückgaberechts vor allem Ereignisse nach dessen Kauf ursächlich. Letzteres ist freilich mit Delkredererisiken vergleichbar. Es scheint folglich vor allem eine Bewertbarkeit des Risikos für die Gewinnrealisierung ausschlaggebend zu sein. Damit die Rückgabequote verlässlich prognostiziert werden kann, ist eine ausreichende Datenmenge an vergangenen Geschäftsvorfällen erforderlich, und es müssen die Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Schätzung erfüllt sein. Handelt es sich um einmalige Verkäufe, ist dies nicht ge-

308 Vgl. FG Münster, Urteil v. 21. 10. 1971 – I 213/71 F, EFG 1972, S. 173; OFD Münster, Urteil v. 12. 6. 1989, S 2132 – 156 – St 11 – 31, DStR 1989, S. 402 (S. 402); OFD Köln, Urteil v. 4. 12. 1989 – S 2170 – 78 – St 111, FR 1990, S. 234 (S. 234 f.).

309 Vgl. *Luik*, Grundprobleme des Realisationszeitpunkts, dargestellt an den Fällen der Lieferung mit Rückgaberecht, des Umtauschgeschäfts und der Liquidation, in: Ruppe (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht, JbDStJG 1981, S. 97 (S. 104–108); zu Recht a.A. *Thiele*, in: Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht, § 246 HGB, Rn. 124 (Stand: Sept. 2002).

310 Vgl. *Piltz*, Die Gewinnrealisierung bei Kaufverträgen mit Rückgaberecht des Käufers, BB 1985, S. 1368 (S. 1371 f.).

311 Vgl. IDW (Hrsg.), WP-Handbuch, Bd. I (2012), E 563.

312 Vgl. *Lüders*, Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung im Handels- und Steuerbilanzrecht (1987), S. 120.

währleistet. Folglich ist eine Gewinnrealisierung zu verneinen.³¹³ Falls eine ausreichend breite Datenbasis, wie im Falle von Massentransaktionen, vorliegt, kann anhand von statistischen Schätzmethode das Rückgaberrisiko quantifiziert und somit eine bilanzielle Bewertbarkeit ermöglicht werden.³¹⁴ Ist mit einer Änderung der Verteilung, die die Prognose verfälschen könnte, nicht zu rechnen, gilt eine Gewinnrealisierung zweckadäquat.³¹⁵ Die Höhe des Erwartungswerts der Rückgabequote ist für die Gewinnrealisierung (dem Grunde nach) unerheblich, der Schätzwert muss nur hinreichend stabil sein. Der Argumentation, die Bildung eines Forderungskollektivs verstoße gegen das Einzelbewertungsprinzip, kann nicht gefolgt werden, da das Vorgehen mit dem übergeordneten Prinzip objektiver Vermögensermittlung konform ist.³¹⁶ Eine Pauschalbewertung ist dort zwingend vorzunehmen, wo eine isolierte Wertfindung nicht möglich ist.³¹⁷

(2) Anwendung auf den Fall: Beurteilung der Konsequenzen des gewährten Rücktrittsrecht

Im vorliegenden Fall handelt es sich um eine Massentransaktion, da davon ausgegangen werden kann, dass das Warenhaus große Mengen des Produkts absetzt. Ebenso konnte das Warenhaus anhand von Erfahrungswerten der vergangenen Geschäftsjahre die Rückgabequote bestimmen (5%). Da keine Anzeichen für eine Änderung des Käuferverhaltens (generell für eine Änderung der zugrunde liegenden Verteilung) vorliegen, ist das Risiko hinreichend sicher quantifizierbar und somit die Gewinnrealisierung geboten.³¹⁸

2. Ergebnis nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung

Aufgrund der Möglichkeit, mit statistischen Verfahren zu einer verlässlichen Schätzung der Rückgabequote zu gelangen, hat das Warenhaus im vorliegenden Fall den Gewinn zu realisieren, der dem Prinzip der Quasisicherheit genügt; die

313 Hingegen ist es möglich, das Rückgaberrisiko aus ähnlichen Geschäftsvorfällen hinreichend sicher zu schätzen; in diesem Falle wäre eine Gewinnrealisierung möglich. Dies gilt ebenso für den Fall, dass das Rückgaberecht lediglich formell besteht und eine Ausübung sehr unwahrscheinlich ist.

314 Vgl. *Sessar*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht (2007), S. 153–158.

315 Ähnlich *Euler*, Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (1996), S. 62; *Herold*, Vermeidung des Earnings Management der Umsatzerlöse (2006), S. 123; *Mayr*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht und Handelsrecht (2001), S. 53 und 57.

316 Vgl. *Euler*, Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (1996), S. 62.

317 Vgl. EuGH, Urteil v. 14. 9. 1999 – Rs. C-275/97, BB 1999, S. 2291; *Moxter*, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung (2003), S. 26.

318 So auch *Sessar*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht (2007), S. 180f.

1. Kapitel: Aktivierungsnormen

Risiken aus dem gewährten Rückgaberecht sind dabei in Form einer Rückstellung zu berücksichtigen.

II. Lösung nach IFRS

1. Ertragsvereinnahmungskriterien gemäß den IFRS

a) Einzelfallorientierte Konkretisierungen in den IFRS

aa) Anzuwendende Normen und das Rahmenkonzept

(1) Ertragsvereinnahmung gemäß dem Rahmenkonzept

Der übergeordnete Ertragsbegriff Income (Erträge) wird im Rahmenkonzept als Zunahme des wirtschaftlichen Nutzens in der Berichtsperiode in Form von Zuflüssen bzw. Wertsteigerungen von Vermögenswerten oder einer Abnahme von Schulden bei einer gleichzeitigen Erhöhung des Eigenkapitals, die jedoch nicht auf einem Einlagevorgang beruht, definiert (RK.4.25(a)). Im Rahmenkonzept wird weiterhin zwischen zwei verschiedenen Ertragsarten unterschieden, nämlich zwischen Revenue (Erlöse) und Gains (andere Erträge). Erstere fallen im Rahmen der gewöhnlichen Tätigkeit eines Unternehmens an, haben mithin eine hohe Wiederkehrvermutung (RK.4.27; RK.4.29). Letztere wiederum können unabhängig von der Regelmäßigkeit der Tätigkeit anfallen; als Beispiele werden Erträge aus der Veräußerung langfristiger Vermögenswerte und Erträge aus Zeitwertsteigerungen aufgeführt, deren Wiederkehrvermutung tendenziell geringer ist (RK.4.30 f.).³¹⁹

Gemäß den beiden allgemeinen Ansatzkriterien im Rahmenkonzept setzt die Ertragsvereinnahmung die Wahrscheinlichkeit des Zuflusses künftigen wirtschaftlichen Nutzens und die verlässliche Bewertbarkeit der Ertragshöhe voraus (RK.4.38; RK.4.47); eine Konkretisierung der beiden Kriterien erfolgt erst in den Einzelstandards.

(2) Einzelfallorientierte Konkretisierung der allgemeinen Ertragsvereinnahmungskriterien

(a) Definition von Ertrag im Rahmen des IAS 18

Das Rahmenkonzept liefert zwar eine Ertragsdefinition und allgemeine Ertragsvereinnahmungskriterien, jedoch gilt es weder als eigener Standard noch als ein „overriding principle“ (RK, Zweck und Status). Im Einzelfall bestimmen die je-

³¹⁹ Vgl. zu Einzelheiten bzgl. der Unterscheidung zwischen Revenue und Gains *Wüstemann, J./Kierzek*, in: Küting u. a. (Hrsg.), *Internationale Rechnungslegung: Standortbestimmung und Zukunftsperspektiven* (2006), S. 245 (S. 249 f.); *Wüstemann, J./Wüstemann, S.*, Anhang IFRS: Ertragsverwirklichung/Ertragsverwirklichung, in: Canaris/Habersack/Schäfer (Hrsg.), *Staub Handelsgesetzbuch Großkommentar* (2011), Rn. 1–4.