

Fall 4: Gewinnrealisierung/Umsatzerfassung – Beispiel Kaufvertrag mit Liefer- und Installationsverpflichtung

Sachverhalt:

Hersteller H stellt Maschinen her und vertreibt diese anschließend eigenverantwortlich an unternehmerische Kunden. H schließt mit Unternehmen U einen Vertrag über den Verkauf einer Maschine. U zahlt den gesamten Kaufpreis von 100 000 GE bei Vertragsabschluss. Die Maschine ist von H an U zu liefern sowie dort aufzustellen und an die Produktionsanlage anzuschließen. Die standardmäßige Installation könnte auch von einem Drittanbieter für 10 000 GE durchgeführt werden. Ohne Installation verkauft H diesen Maschinentyp für 95 000 GE am Markt. Die gesetzliche Gewährleistungsfrist beträgt zwei Jahre.

Aufgabenstellung:

Zu welchem Zeitpunkt bzw. welchen Zeitpunkten und in welcher Höhe sind nach handelsrechtlichen GoB Gewinn(e) zu realisieren bzw. gemäß den IFRS Umsatzerlöse zu erfassen?

I. Lösung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung

1. Prinzip des quasi-sicheren Anspruchs als Ausfluss des Vorsichts- und Realisationsprinzips

a) Prinzip des Risikoabbaus

aa) Wirtschaftliche Erfüllung als Maßstab des hinreichenden Risikoabbaus

Das in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 HGB kodifizierte Realisationsprinzip setzt im Lichte der primären Ausschüttungsbemessungsfunktion der handelsrechtlichen GoB für die Gewinnrealisierung eine „Vermögensmehrung in disponibler Form“³⁰⁵ voraus und konzipiert damit den Bilanzerverfolg als Umsatzgewinn.³⁰⁶ Es wird durch das Prinzip des quasi-sicheren Anspruchs konkretisiert: Damit eine Ausschüttung

305 *Beisse*, Gewinnrealisierung – Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen, in: Ruppe (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht (1981), S. 13 (S. 20).

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

unsicherer Gewinne verhindert und somit das Kapital der Unternehmung geschützt wird, muss der Einzahlungsanspruch „so gut wie sicher“ sein.³⁰⁷

In der Literatur werden in diesem Zusammenhang mehrere mögliche Gewinnrealisierungszeitpunkte diskutiert.³⁰⁸ Der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ist zwar unter ökonomischen Gesichtspunkten ein wesentliches Ereignis; aufgrund des noch nicht hinreichend fortgeschrittenen Risikoabbaus scheidet er jedoch als Zeitpunkt für die Gewinnrealisierung aus.³⁰⁹ Der Zahlungseingang ist schon aufgrund der in § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB kodifizierten Unmaßgeblichkeit des Zahlungsmittelflusses, aber auch im Hinblick auf die Risikosituation abzulehnen: Leistet der Vertragspartner eine Anzahlung, sind die Risiken – ebenso wie bei Vertragsabschluss – noch nicht hinreichend abgebaut; erfolgt die Zahlung erst nach der unternehmerischen Leistungserbringung, würde eine Hinauszögerung der Gewinnrealisierung bis zu diesem Zeitpunkt das Vorsichtsprinzip überbetonen und den Schutz der Anteilseigner vor Gewinnverkürzungen nicht gewährleisten können.³¹⁰ Die Knüpfung der Gewinnrealisation an den Zahlungseingang würde dem Bilanzierenden zudem Ermessensspielräume zugestehen, die dem Objektivierungsgebot widersprechen.³¹¹ Folglich ist „[o]hne Bedeutung [...], ob am Bilanzstichtag die Rechnung bereits erteilt ist, ob die geltend gemachten Ansprüche noch abgerechnet werden müssen oder ob die Forderung erst nach dem Bilanzstichtag fällig wird“.³¹² Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass gemäß dem Gliederungsschema nach § 266 Abs. 2 B II 1 HGB korrespondierend zu den Umsatzerlösen der Gegenleistungsanspruch in Form einer Forderung aus Lieferung und Leistung zu aktivieren ist, hat sich der Zeitpunkt der Lieferung und Leistung bzw. die „wirtschaftliche Erfüllung“³¹³ als maßgeblicher Gewinnrealisierungszeitpunkt nach handelsrechtlichen GoB herausgebildet.³¹⁴

bb) Anwendung auf den Fall: Beurteilung des Zeitpunkts der wirtschaftlichen Erfüllung bei H

Im vorliegenden Fall ist der Vertrag zwischen H und U bereits abgeschlossen und U hat schon den gesamten Kaufpreis bezahlt. Diese beiden Ereignisse sind aber für den geforderten hinreichenden Risikoabbau unmaßgeblich. Da im gegebenen Sachverhalt mehrere Leistungen von H an U zu erbringen sind – Lieferung der Ma-

307 Vgl. *Woerner*, Grundsatzfragen zur Bilanzierung schwebender Geschäfte, FR 1984, S. 489 (S. 494, auch Zitat).

308 Vgl. insbes. *Lüders*, Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung in Handels- und Steuerbilanzrecht (1987), S. 122.

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

310 Vgl. *Moxter*, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung (2003), S. 41.

311 Vgl. *Euler*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung (1989), S. 68.

312 BFH, Urteil v. 14. 5. 2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, S. 968 (S. 970).

313 Z. B. BFH, Urteil v. 29. 4. 1987 – I R 192/82, BStBl. II 1987, S. 797 (S. 798).

314 Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung (2007), S. 45 f.

1. Kapitel: Aktivierungsnormen

schine, Installation und Gewährleistung der Mängelfreiheit –, gestaltet sich die Beurteilung des Zeitpunkts der wirtschaftlichen Erfüllung als schwierig. Die Bestimmung derjenigen Leistung, mit deren Erbringung das Risiko des H hinreichend weit abgebaut ist, erfordert deshalb eine weitergehende Analyse der die Risikosituation determinierenden Zivilrechtsstruktur, in die der Vertrag eingebettet ist.

b) Konkretisierung in Abhängigkeit von der zugrunde liegenden Zivilrechtsstruktur

aa) Einordnung des Geschäftsvorfalles in die Zivilrechtsstruktur

Wie gerade veranschaulicht, ist die Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem der quasi-sichere Gegenleistungsanspruch zugeht bzw. der Vertrag wirtschaftlich erfüllt wird, aufgrund der in der Praxis vorzufindenden unterschiedlichen und teilweise höchst komplexen Vertragsgestaltungen regelmäßig nicht anhand eines einheitlichen Kriteriums möglich. Da für diese Beurteilung die vertragsindividuelle Risikostruktur relevant ist und diese ganz maßgeblich von den rechtlichen Rahmenbedingungen determiniert wird, ist eine Orientierung der Gewinnrealisierung an der zugrundeliegenden Rechtsstruktur zwingend. Dementsprechend sind die Gewinnrealisierungszeitpunkte kasuistisch für unterschiedliche Rechtsgeschäfte aufzufächern.³¹⁵

bb) Anwendung auf den Fall: Zivilrechtliche Einordnung des Geschäftsvorfalles zwischen H und U

Im vorliegenden Fall hat H dem U eine Maschine zu übergeben und das Eigentum an dieser Maschine zu verschaffen. Demgemäß handelt es sich um einen Kaufvertrag i. S. v. § 433 BGB. Da H sich auch zur eigenverantwortlichen Lieferung der Maschine bei U vertraglich verpflichtet hat, liegt eine Bringschuld vor, d. h., sowohl der Ort, an dem die Leistung von U in Form der Besitzverschaffung zu erbringen ist, als auch der Ort, an dem der Leistungserfolg eintritt, fallen auf den Wohn- bzw. Geschäftssitz des U.³¹⁶ Anders läge der Fall, wenn die Lieferung auf Verlangen des Käufers erfolgte und somit eine Schickschuld bzw. ein Versendungskauf i. S. v. § 447 Abs. 1 BGB vereinbart worden wäre. Erfüllungsort wäre unter diesen Umständen der Ort, an dem die Maschine an die Transportperson übergeben wird.³¹⁷

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

316 Vgl. *Sessar*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht (2007), S. 91 f.

317 Vgl. *Wüstemann, J./Wüstemann, S./Müller*, in: *Henrichs/Schulze-Osterloh/Wüstemann, J.* (Hrsg.), *HdJ* (im Erscheinen), Gewinnrealisierung, Rn. 18. Eine Ausnahme hiervon besteht gemäß § 474 Abs. 4 BGB beim sog. Verbrauchsgüterkauf.

Die Montage der Kaufsache wird zivilrechtlich als ein von der Hauptpflicht des (einheitlichen) Kaufvertrags untrennbarer Bestandteil eingestuft;³¹⁸ eine fehlerhafte oder ausbleibende Montage gilt gemäß § 434 Abs. 2 S. 1 BGB als Sachmangel, der den Käufer entsprechend § 437 Nr. 2 BGB nach erfolgloser Fristsetzung zur Nacherfüllung zum Rücktritt vom gesamten Vertrag berechtigt. Die Montage i. S. d. § 434 Abs. 2 S. 1 BGB umfasst „alle Handlungen, die den Gebrauch der Kaufsache durch den Käufer ermöglichen sollen“, bspw. das Aufbauen von Möbeln beim Käufer und die Installation der überlassenen Software auf dem Computer des Vertragspartners.³¹⁹

In dem Fall einer wesentlichen, für die kundenspezifische Funktionstüchtigkeit der Maschine essenziellen Installationsleistung würde die Herbeiführung des einheitlichen Leistungserfolgs dem Vertrag sein Gepräge geben; der gesamte Vertrag wäre folglich als Werkvertrag einzuordnen.³²⁰ Im vorliegenden Fall handelt es sich jedoch um eine standardmäßige Installation, die weder in Art noch Umfang komplex ist und somit als vertragliche Nebenpflicht zu klassifizieren ist. Die Gewährleistungsverpflichtung von H gegenüber U ergibt sich aus § 437 BGB und ist für die Maschine gesetzlich auf einen Zweijahreszeitraum normiert (§ 438 Abs. 1 Nr. 3 BGB).

c) Prinzip des Preisgefahrenübergangs als herrschendes Kriterium bei der Realisierung von Gewinnen gemäß den handelsrechtlichen GoB

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

Der einem Unternehmen aus einem Vertrag erwachsende Gewinn ist durch eine Vielzahl von Risiken bedroht. Eine Gewichtung dieser ist notwendig, um zum einen den Ausweis unsicherer Gewinne zu verhindern und dem dominierenden Zweck der GoB gerecht zu werden; zum anderen darf der berechtigte Anspruch der Gesellschafter nicht unverhältnismäßig zurückgedrängt werden. Mit dem Preisgefahrenübergang ist ein Kriterium gefunden, welches das Prinzip des quasi-sichereren Anspruchs wie auch der wirtschaftlichen Erfüllung regelmäßig hinreichend und zweckadäquat objektiviert.³²¹

Für den Übergang der Preisgefahr ist zu beurteilen, wer das Risiko der nicht zu vertretenden Unmöglichkeit trägt. Deshalb ist zu klären, ob einerseits im Falle einer Leistungsstörung der Sachleistungsschuldner von seiner Leistungspflicht befreit wird und welche Konsequenzen sich andererseits für die Gegenleistung erge-

318 Vgl. *Weidenkaff*, in: Palandt (Begr.), Bürgerliches Gesetzbuch (2010), § 434 BGB, Rn. 40.

319 Vgl. *Faust*, in: Bamberger/Roth (Hrsg.), Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch (2003), Bd. 1, § 434 BGB, Rn. 89.

320 Vgl. *Sessar*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht (2007), S. 106 f.

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

1. Kapitel: Aktivierungsnormen

ben.³²² 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.“ Haben die Parteien im Falle eines Versendungskaufs keine vertragliche Vereinbarung getroffen, geht nach § 447 Abs. 2 BGB die Preisgefahr bei Übergabe an die Transportperson über.³²³ Wird als Leistungs- und Erfüllungsort der Wohn- oder Geschäftssitz des Veräußerers festgelegt (Holschuld), erfolgt der Preisgefahrenübergang zum Zeitpunkt der Warenabholung durch den Kunden. Vereinbaren die Vertragsparteien Leistung und Erfüllung der vertraglichen Verpflichtung beim Käufer (Bringschuld), geht die Preisgefahr erst nach Warenlieferung auf den Käufer über.³²⁴

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.³²⁵ Eine Teilgewinnrealisierung ist – entgegen einiger Auffassungen in der Literatur³²⁶ – ausschließlich im Falle echter Teilabnahmen zulässig bzw. geboten.³²⁷ 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.³²⁸

bb) Anwendung auf den Fall: Bestimmung des Zeitpunkts des Preisgefahrenübergangs für den Verkauf der Maschine

Da es sich im vorliegenden Fall um einen Kaufvertrag handelt, geht die Preisgefahr gemäß § 446 BGB grundsätzlich mit der Übergabe auf den Käufer über. Wegen der expliziten vertraglichen Vereinbarung einer Bringschuld finden die Übergabe und somit auch der Preisgefahrenübergang bei Ablieferung der Maschine am Geschäftssitz des U statt.

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

323 Beim Verbrauchsgüterkauf geht nach § 474 Abs. 4 BGB die Preisgefahr erst bei Übergabe der beweglichen Sache an den Käufer über.

324 Vgl. *Wüstemann, J./Wüstemann, S./Müller*, in: Hennrichs/Schulze-Osterloh/Wüstemann, J. (Hrsg.), HdJ (im Erscheinen), Gewinnrealisierung, Rn. 18.

325 Vgl. 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.

326 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).

327 Vgl. *Döllerer*, 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. 5. 5. 1976 – I R 121/74, BStBl. II 1976, S. 541.

328 Vgl. *Mayr*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht und Handelsrecht (2001), S. 64–68.

d) Zusätzliche Kriterien bei der Realisierung von Gewinnen aus Mehrkomponentengeschäften

aa) Fehlendes Gesamtrücktrittsrisiko als Voraussetzung für die anteilige Gewinnrealisierung mit der Erbringung von Teilleistungen

(1) Erfordernis der Quasi-Sicherheit des Anspruchs auf Teilvergütung

Bei Verträgen, in denen der Veräußerer über die Warenübergangung hinaus zu weiteren Lieferungen oder Leistungen verpflichtet ist, kann die Forderung auf Gegenleistung nach erfolgtem Preisübergang noch dadurch bedroht sein, dass der Bilanzierende die noch ausstehenden Lieferungs- oder Leistungspflichten nicht oder nicht vertragsgemäß erfüllt und der Käufer dann das Recht hat, vom gesamten Vertrag zurückzutreten oder Schadenersatz statt der gesamten Leistung zu fordern.³²⁹ Gemäß dem Prinzip des quasi-sicherer Anspruchs ist eine Teilgewinnrealisierung bei Warenübergabe nur dann geboten, wenn der Bilanzierende die für die „Teilleistung verdiente Vergütung ohne Verlust des bisher verdienten Honorars behalten [kann], auch wenn es nicht mehr zur Erbringung der restlichen Teilleistungen kommt“, denn dann „bestehen keine Zweifel an dem Vergütungsanspruch, die diesen so unsicher erscheinen lassen könnten, dass er nicht Gegenstand der Aktivierungspflicht und damit der Gewinnrealisierung sein könnte“.³³⁰

(2) Unwesentlichkeit von noch ausstehenden Teilleistungen als Ausnahmefall

In Einklang mit dem Erfordernis des so gut wie vollständigen Risikoabbaus sieht die BFH-Rechtsprechung den Gewinn als realisiert an, wenn der Bilanzierende seine Leistungsverpflichtung „im Wesentlichen“ erfüllt hat.³³¹ Die wirtschaftliche Erfüllung der Vertragsleistung wird angenommen, „wenn sie – abgesehen von unwesentlichen Nebenleistungen – erbracht worden ist“.³³² Hieraus folgt, dass bei am Bilanzstichtag noch ausstehenden unwesentlichen Nebenleistungen der gesamte Gewinn zu realisieren ist, auch wenn der Gläubiger im Falle der nicht oder nicht wie geschuldeten Erbringung der Nebenleistung das Recht zur Rückabwicklung des gesamten Vertrages hat; die mit der Erfüllung der Nebenpflicht in Zusammenhang stehenden zukünftigen Kosten sind durch Rückstellungsbildung zu antizipie-

329 Dies ist unter den in §§ 281 Abs. 1 S. 2 und 3, 323 Abs. 5 S. 1 und 2 BGB genannten Umständen möglich.

330 BFH, Urteil v. 29. 11. 2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, S. 557 (S. 559); *Wüstemann, J./Kierzek*, Normative Bilanztheorie und Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung für Mehrkomponentenverträge, zfbf 2007, S. 882 (S. 893 ff.); *Wüstemann, J./Wüstemann, S./Müller*, in: Hennrichs/Schulze-Osterloh/Wüstemann, J. (Hrsg.), HdJ (im Erscheinen), Gewinnrealisierung, Rn. 79.

331 Vgl. bspw. BFH, Urteil v. 15. 4. 1970 – I R 107/68, BStBl. II 1970, S. 517 (S. 518, auch Zitat). So auch *Matthiak*, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1983, 262 (S. 265).

332 Vgl. BFH, Urteil v. 14. 5. 2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, S. 968 (S. 970, auch Zitat) mit Verweis auf BFH, Urteil v. 28. 1. 1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, S. 291 (S. 296).

1. Kapitel: Aktivierungsnormen

ren.³³³ Demgemäß werden in der Literatur bspw. Installations- und Wartungsverpflichtungen als unwesentliche Nebenpflichten interpretiert, wenn von diesen nur ein geringes Risiko für die Betriebsfähigkeit der Ware ausgeht.³³⁴ Begründet werden könnte die Vernachlässigung des Gesamtrücktrittsrisikos damit, dass das mit der Erfüllung unwesentlicher Nebenpflichten verbundene Risiko gering ist und dementsprechend der Anspruch auf Gegenleistung bereits mit Erbringung der Hauptleistung quasi-sicher zugegangen ist.

Die Einzelfallabhängigkeit bei der Beurteilung der Wesentlichkeit der Nebenleistung(en) wird deutlich bei der bisherigen Rechtsprechung zu Handelsvertreterverträgen: Der Provisionsanspruch von Handelsvertretern bei Bestehen von weiteren, über die Geschäftsvermittlung hinausgehenden, wesentlichen Leistungsverpflichtungen ist nach einem Urteil des BFH nicht bereits mit der Ausführung des Geschäfts durch den Geschäftsherrn, die üblicherweise durch Lieferung der Ware an den Kunden erfolgt, (erfolgswirksam) zu aktivieren, sondern erst mit der Erfüllung aller Leistungsverpflichtungen.³³⁵ In einem weiteren Urteil stufte der BFH die Verpflichtung des Handelsvertreters zur Einweisung des Kunden in den Gebrauch einer komplizierten Maschine oder andere Betreuungsleistungen über einen bestimmten Zeitraum als wesentlich ein und verneinte somit die Gewinnrealisierung zum Zeitpunkt der Lieferung der Maschine durch den Geschäftsherrn.³³⁶ Im Gegensatz hierzu beurteilte der BFH in zwei anderen Urteilen die über die Vermittlung des Geschäfts hinausgehende Verpflichtung des Handelsvertreters zur Aufstellung und Kontrolle der gelieferten Maschinen³³⁷ bzw. zur Überwachung der Lieferung und Aufstellung der Ware³³⁸ als unwesentlich und ließ demgemäß die erfolgswirksame Aktivierung des Provisionsanspruchs bereits zum Zeitpunkt der Lieferung der Kaufsachen durch den Geschäftsherrn zu.

Die Rechtsprechung des BFH verdeutlicht, dass bei noch ausstehenden unwesentlichen Nebenpflichten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Abweichung von dem zivilrechtlichen Erfordernis der vollständigen Vertragserfüllung bei Bestehen eines Gesamtrücktrittsrisikos geboten sein kann. Aus der einzelfallorientierten Auslegung der „Wesentlichkeit“ der Nebenpflicht wird allerdings auch ersichtlich, dass nicht anhand von allgemeingültigen Kriterien beurteilt werden kann, ob die mit den Nebenpflichten verbundenen Risiken unwesentlich sind und

333 Vgl. *Pilhofer*, Umsatz- und Gewinnrealisierung im internationalen Vergleich (2002), S. 368.

334 Vgl. *Schubert/Huber*, in: Grottel u. a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar (2018), § 247 HGB, Rn. 83.

335 Vgl. BFH, Urteil v. 17. 1. 1963 – IV 335/59 S, BStBl. III 1963, S. 257 (S. 257); BFH, Urteil v. 29. 11. 1956 – IV 206/55 U, BStBl. III 1957, S. 234 (S. 235); BFH, Urteil v. 18. 3. 1954 – IV 515/53 U, BStBl. III 1954, S. 157 (S. 158); vgl. auch *Veieli*, Die Bilanzierung der Provisionsansprüche bei Handelsvertretern, StW 1939, Sp. 873 (Sp. 890); *Veieli*, Nochmals die Handelsvertreterprovision, StW 1939, Sp. 1233 (Sp. 1236 und 1238).

336 Vgl. BFH, Urteil v. 29. 11. 1956 – IV 206/55 U, BStBl. III 1957, S. 234 (S. 235).

337 Vgl. BFH, Urteil v. 17. 1. 1963 – IV 335/59 S, BStBl. III 1963, S. 257 (S. 258).

338 Vgl. BFH, Urteil v. 18. 3. 1954 – IV 515/53 U, BStBl. III 1954, S. 157 (S. 157).

somit der Gewinn bereits mit der Erbringung der Hauptleistung zu realisieren ist, sondern dies vielmehr eine Würdigung der Gesamtumstände des Sachverhalts und insbesondere der konkreten wirtschaftlichen Risikolage erfordert.³³⁹

bb) Anwendung auf den Fall: Beurteilung der Wesentlichkeit des mit der Installationsleistung des H verbundenen Risikos

Die Installation ist im vorliegenden Fall standardmäßig und weist einen geringen Komplexitätsgrad auf. Hinzu kommt, dass die Installation auch von externen Dritten angeboten wird und somit entweder U kein Gesamtrücktrittsrecht bei fehlender oder nicht vertragsgemäßer Erbringung der Installationsleistung hätte oder wahrscheinlich nicht von diesem Gebrauch machen würde.³⁴⁰ Insofern ist das Risiko unter Berücksichtigung der bisherigen BFH-Rechtsprechung zu Montageverpflichtungen bei Handelsvertretern als unwesentlich einzustufen und gefährdet dementsprechend die Gewinnrealisierung bei Ablieferung der Maschine am Geschäftsort des U nicht.

e) Berücksichtigung von Garantie- und Gewährleistungsrisiken im Rahmen der Bewertung

aa) Unwesentliches Risiko der Inanspruchnahme aus Garantie- und Gewährleistungsrisiken

Gemäß § 437 Nr. 1 BGB ist der Veräußerer im Falle des Auftretens von Mängeln an der Kaufsache, die zum Verkaufszeitpunkt bereits bestanden, verpflichtet, die Mängel zu beheben (Nacherfüllung). Unter bestimmten Umständen kann der Käufer vom Vertrag zurücktreten oder eine Kaufpreisminderung verlangen (§ 437 Nr. 2 BGB). Diese gesetzliche Gewährleistungsverpflichtung des Verkäufers verjährt im Regelfall nach zwei Jahren (§ 438 Nr. 3 BGB). Darüber hinaus kann eine Garantieverpflichtung vereinbart sein oder über einschlägige Werbung und sonstige Erklärungen entstehen, die den Verkäufer zusätzlich zur Gewährleistung der Mängelfreiheit dazu verpflichtet, die vereinbarten Beschaffenheiten oder Anforderungen zu garantieren bzw. herbeizuführen (§ 443 Abs. 1 BGB).

Risiken, die aus gesetzlichen Gewährleistungen und Garantien resultieren, gelten in ständiger Rechtsprechung des BFH als „gering und überschaubar“³⁴¹ und stehen

339 Vgl. *Wüstemann, J./Kierzek*, Normative Bilanztheorie und Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung für Mehrkomponentenverträge, zfbf 2007, S. 882 (S. 898 f.). Zur Methodik im Allgemeinen *Hommel*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Dauerschuldverhältnisse (1992), S. 103–105; *Woerner*, Grundsatzfragen zur Bilanzierung schwebender Geschäfte, FR 1984, S. 489 (S. 494).

340 Ähnlich *Sessar*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht (2007), S. 113–115.

341 BFH, Urteil v. 28. 11. 1973 – IV R 181/71, BStBl. II 1974, S. 202 (S. 204).

1. Kapitel: Aktivierungsnormen

der Gewinnrealisierung folglich regelmäßig nicht entgegen,³⁴² auch wenn der Gläubiger bei festgestellten Mängeln unter Umständen vom gesamten Vertrag zurücktreten kann (§ 437 BGB). Hierfür spricht, dass Gewähr- und Garantieleistungen keinen Bestandteil der Vertragsleistung im engeren Sinne bilden, sodass die entsprechenden Risiken „auf einer anderen Ebene lieg[en]“ als die mit der Leistungserbringung verbundenen Risiken.³⁴³ Das Erfordernis, „da[ss] der Gegenleistungsanspruch nicht mehr durch das eigene Unvermögen zur Leistungserbringung gefährdet wird“³⁴⁴ bzw. „der zur Leistung Verpflichtete sämtliche ihm obliegenden Erfüllungshandlungen erbracht hat“³⁴⁵, gilt bei noch ausstehenden (potenziellen) Gewährleistungs- oder Garantieverpflichtungen als erfüllt, bei noch zu erbringenden Teilleistungen wäre dies wohl zu verneinen.

bb) Anwendung auf den Fall: Berücksichtigung des für H aus der Gewährleistungsverpflichtung resultierenden Risikos

Im vorliegenden Fall besteht ab dem Zeitpunkt der Ablieferung der Maschine bei U eine gesetzliche Gewährleistungsfrist, aus der H bei innerhalb von zwei Jahren auftretenden Mängeln, die schon bei Besitzverschaffung bestanden, mindestens zur Nachbesserung verpflichtet ist. Hieraus entstehen dem H gegebenenfalls nach der wirtschaftlichen Erfüllung weitere Aufwendungen, die gemäß dem Realisationsprinzip dem Zeitpunkt des Umsatzakts durch Rückstellungsbildung zuzuordnen sind.

f) Bestehen von leistungsunabhängigen Risiken als Hinderungsgrund für die Gewinnrealisierung

aa) Bedeutung von leistungsunabhängigen Risiken: Verletzung des übergeordneten Prinzips der Quasi-Sicherheit

Auch wenn der Preisgefahrenübergang bereits erfolgt ist, können Gewinne noch unsicher sein,³⁴⁶ etwa und insbesondere bei Bestehen leistungsunabhängiger Risiken.³⁴⁷ Hat beispielsweise ein Handelsvertreter ein Geschäft vermittelt und somit

342 Vgl. bspw. BFH, Urteil v. 27. 2. 1986 – IV R 52/83, BStBl. II 1986, S. 552 (S. 553); BFH, Urteil v. 29. 11. 1973 – IV R 181/71, BStBl. II 1974, S. 202 (S. 204); BFH, Urteil v. 15. 1. 1963 – I 259/61 S, BStBl. III 1963, S. 256 (S. 256); RFH, Urteil v. 18. 11. 1937 – VI 607, StW 1937, S. 34 (S. 37).

343 Vgl. *Gelhausen*, Das Realisationsprinzip im Handels- und Steuerbilanzrecht (1985), S. 105–108 (auch Zitat).

344 *Hommel*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Dauerschuldverhältnisse (1992), S. 28.

345 *Woerner*, Die Gewinnrealisierung bei schwebenden Geschäften, BB 1988, S. 769 (S. 774).

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

347 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.

seine Leistung in vollem 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.³⁴⁸ Hingegen entschied der BFH im sog. Anzeigenvertrag-Fall, dass ein zukünftiger Erfolg nicht von möglichen gewinnhindernden Ereignissen bedroht wird, deren Eintritt unwahrscheinlich und somit faktisch risikolos ist.³⁴⁹

bb) Anwendung auf den Fall: Beurteilung des Vorliegens leistungsunabhängiger Risiken bei H

H ist keinen leistungsunabhängigen Risiken ausgesetzt.

2. Ergebnis nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung

Im vorliegenden Fall ist der Gewinn mit Ablieferung der Maschine am Geschäftsitz des U zu realisieren, weil zu diesem Zeitpunkt die Preisgefahr von H auf U übertragen wird. Da es sich bei der Verpflichtung zur Installation der Maschine um eine unwesentliche und quasi-risikolose Nebenpflicht handelt, die auch von einem Dritten übernommen werden könnte, steht diese der Gewinnrealisierung nicht entgegen. Gleiches gilt für das Risiko der Inanspruchnahme aus der zweijährigen Gewährleistungsverpflichtung. Die aus der Installation und Gewährleistung erwarteten Kosten sind beide im Umsatzzeitpunkt durch Rückstellungsbildung zu berücksichtigen.

II. Lösung nach IFRS

1. Anwendungsbereich

a) Begrenzung auf Erlöse aus Kundenverträgen in IFRS 15

aa) Einschlägige Definitionen und Standards für die Erfassung von Erlösen nach IFRS

(1) Ertrags- und Erlösdefinition im Rahmenkonzept und IFRS 15

Der übergeordnete Ertragsbegriff (income) wird im IFRS-Rahmenkonzept als Erhöhungen von Vermögenswerten oder einer Abnahme von Schulden bei einer

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

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