

Einkommensteuer

Realisation von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Zeitpunkt der Aktivierung von Forderungen

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind u. a. zu aktivieren, wenn die für die Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen gesetzt worden sind und der Kaufmann mit der künftigen rechtlichen Entstehung des Anspruchs fest rechnen kann.

Schwebende Geschäfte

Aufgrund des Realisations- und Vorsichtsprinzips in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB dürfen Forderungen (und Schulden) aus schwebenden Geschäften, die auf Leistungsaustausch gerichtet sind, solange nicht bilanziert werden, wie der Leistungsverpflichtete noch nicht mit deren Erfüllung begonnen hat. Schwebende Geschäfte haben jedoch eine bilanzielle Konsequenz, wenn aus ihnen Verluste drohen. Eine ggf. handelsrechtlich gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu bildende (Pflicht-)Rückstellung ist jedoch nicht in die Steuerbilanz zu übernehmen (§ 5 Abs. 4a EStG).

Leistung im abgelaufenen Geschäftsjahr

Sind Forderungen hingegen bereits im abgelaufenen Geschäftsjahr im Wesentlichen wirtschaftlich verursacht und kann der Kaufmann mit der künftigen rechtlichen Entstehung seines Anspruchs fest rechnen, ist eine Forderung aus Lieferungen und Leistungen zu aktivieren.

So ist eine Forderung zu bilanzieren, wenn der Leistungsverpflichtete die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung (z. B. die Lieferung der Ware) erbracht hat und damit seine Verpflichtung „wirtschaftlich erfüllt“ hat. Damit steht dem Schuldner der Gegenleistung (dem zur Zahlung verpflichteten Abnehmer) die Einrede des nicht erfüllten Vertrags gem. § 320 BGB nicht mehr zu. Dem Leistenden ist der Anspruch auf die Gegenleistung (die Zahlung) so gut wie sicher. Der Schwebezustand des Geschäfts ist beendet und die Forderung aus der Leistungsbeziehung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB realisiert.

Ohne Bedeutung ist, ob am Bilanzstichtag eine Rechnung bereits erteilt wurde oder die geltend gemachten Ansprüche noch abgerechnet werden müssen sowie ob die Forderung erst nach dem Bilanzstichtag fällig wird.

Risiken aus der realisierten Forderung

Auch, wenn dem Leistenden der Zahlungsanspruch zu gut wie sicher ist, besteht ein Zahlungsrisiko darin, dass der Empfänger im Einzelfall noch Gewährleistungsansprüche geltend macht oder sich als zahlungsunfähig erweist. Diese Risiken sind entweder als Rück-

stellung (für Gewährleistungen) oder als Bewertungsabschlag auf die Forderung zu antizipieren.

Urteilsfall: Ansprüche auf eine Abschlussprovision

Nach den dargestellten Grundsätzen sind Ansprüche auf eine Abschlussprovision bereits zu aktivieren, wenn die Vermittlungsleistung erfüllt ist, d. h. wenn der vermittelte Vertrag zu Stande gekommen ist. Üblicherweise ist im Rahmen von Provisionsverträgen vereinbart, dass der Provisionsanspruch erst mit der Rechnungslegung an den vermittelten Geschäftspartner entsteht. Diese Vereinbarung betrifft jedoch nur die Fälligkeit des Anspruchs. Der Anspruch selbst wird bereits mit der Vermittlung bzw. Schaffung der Geschäftsbeziehung wirtschaftlich verdient und ist damit realisiert.

Praxishinweise

Grundsätzlich ist eine Forderung zu aktivieren, wenn sie im abgelaufenen Geschäftsjahr wirtschaftlich verursacht wurde. Mit der Aktivierung erfolgt die Gewinnrealisierung.

In der Beratungspraxis sollte im Rahmen von Provisionsforderungen der zugrunde liegende Vertrag eingehend geprüft werden. Zwar wird üblicherweise der Grundsatz gelten, wonach Forderungen aus Provisionsansprüchen bereits mit der Vermittlung der Geschäftsbeziehung realisiert sind.

Handelt es sich ausnahmsweise jedoch um einen Provisionsvertrag, der ein „einheitliches Leistungspaket“ zum Gegenstand hat, ist die Forderung erst später zu aktivieren. Im Rahmen dieser Verträge entsteht der Provisionsanspruch erst bzw. gleichzeitig mit der Entstehung der Forderung aus der vermittelten Geschäftsbeziehung. Zu beachten ist, dass es sich hier um eine Frage der Entstehung, nicht der (unbeachtlichen) Fälligkeit handelt.

KSR-LINK

- ▶ BFH, Urteil v. 3. 8. 2005 - I R 94/03 [OAAAB-68130]
- ▶ Zu Nachweisanforderungen s. FG München, Urteil v. 9. 10. 2003 - 7 K 4861/01 [QAAAB-13981] ■

Axel Höhmann, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Solingen