

Quelle: <https://research.owlit.de/document/f8371430-2be6-31cf-b01d-e0355304f412>

gespeichert: 10.02.2020, 09:09 Uhr

Zeitschrift	Der Betrieb
Autoren	WP/StB Dipl.-Fw. (FH) Martin Wulf / WP/StB Dipl.-Kfm. Thomas Roessle, beide Stuttgart
	<i>Martin Wulf</i> ist Partner, <i>Thomas Roessle</i> Mitarbeiter bei Kopitz, Schätz, Hasenclever & Partner, Stuttgart.
Rubrik	Betriebswirtschaft
Referenz	DB vom 23.02.2001, Heft 08, Seite 393-396, DB0007728
Verlag	Handelsblatt Fachmedien

Bilanzierung und Bewertung unfertiger Bauaufträge bei Verlustgeschäften

WP/StB Dipl.-Fw. (FH) Martin Wulf / WP/StB Dipl.-Kfm. Thomas Roessle, beide Stuttgart

Die Finanzverwaltung hat zur Bilanzierung und Bewertung von unfertigen Bauten bei Verlustgeschäften in der Steuerbilanz Stellung genommen. Der Beitrag zeigt, dass die Auffassung der Finanzverwaltung nicht mit den für die Handels- und Steuerbilanz geltenden Rechtsgrundsätzen im Einklang steht.

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Rechtliche Grundlagen
- III. Bilanzierung in der Handelsbilanz
 1. Bilanzierung dem Grund nach
 - a) Qualifizierung von unfertigen Bauaufträgen als Vorräte oder Forderungen
 - b) Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
 - c) Konkurrenzverhältnis
 2. Bilanzierung der Höhe nach (Bewertung)
 - a) Grundsatz
 - b) Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert
 - c) Verhältnis von Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert zu Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
 - d) Bewertung von Drohverlustrückstellungen
- IV. Bilanzierung in der Steuerbilanz
 1. Bilanzierung dem Grund nach (Maßgeblichkeitsgrundsatz)
 2. Bilanzierung der Höhe nach (Bewertung)
 - a) Grundsatz der Maßgeblichkeit
 - b) Abweichende steuerrechtliche Bewertungsnormen

V. Darstellung der gleichlautenden handels- und steuerrechtlichen Bilanzierung anhand eines Beispiels

1. Ausgangsdaten
2. Bilanzierung
3. Gewinn- und Verlustrechnung

VI. Zusammenfassung

I. Einleitung

Die nachfolgenden Ausführungen betreffen Werklieferungsverträge (Baufträge), Werkleistungsverträge sowie alle vergleichbaren Leistungen im Baugewerbe. Solange diese noch nicht fertiggestellt sind, werden diese nachfolgend als *unfertige Bauaufträge* bezeichnet. Nicht betroffen sind die Fälle, in denen der Auftragnehmer zugleich Grundstückseigentümer ist. Die Ausführungen erstrecken sich auf die Darstellung der Bilanzierung und Bewertung von unfertigen Bauaufträgen, bei denen die voraussichtlichen Kosten die Erlöse übersteigen. Die Darstellung erfolgt getrennt für die Handels- und Steuerbilanz.

II. Rechtliche Grundlagen

Bei den vorgenannten Bauaufträgen handelt es sich zumeist um Werklieferungs- bzw. Werkleistungsverträge (§§ 651, 631 BGB), die Bauleistungen auf fremden Grund und Boden betreffen.

Der Werklohn des Bauunternehmers entsteht erst mit Fertigstellung und Abnahme des Werkes (§§ 433, 631 Abs. 1, 641 Abs. 1 BGB). Zuvor handelt es sich zivilrechtlich um eine „entstehende“ Forderung, da infolge Verbindung, Vermischung und Verarbeitung (§§ 946 ff. BGB) das Eigentum des Bauunternehmers an den verwendeten Sachen fortlaufend in das Eigentum des Auftraggebers übergeht.

III. Bilanzierung in der Handelsbilanz

1. Bilanzierung dem Grund nach

a) Qualifizierung von unfertigen Bauaufträgen als Vorräte oder Forderungen

Unfertige Bauaufträge sind aufgrund der im Handelsrecht vorherrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise¹ unbeschadet des zivilrechtlichen Eigentumsübergangs in der Bilanz des Bauunternehmens als Vermögensgegenstände auszuweisen. Die aufgrund des bürgerlich-rechtlichen Eigentumsübergangs entstehenden Forderungen sind bilanztechnisch als unfertige Leistungen zu qualifizieren². Auch die Rechtsprechung des BFH geht davon aus, dass es sich wegen des bürgerlich-rechtlichen Eigentumsübergangs bei unfertigen Bauaufträgen um Forderungen handelt³. Unbeschadet der zivilrechtlichen Qualifikation als entstehende Forderung erfolgt in der Handelsbilanz ein Ausweis unter den unfertigen Erzeugnissen/Leistungen im Vorratsvermögen⁴.

Bei den regelmäßig vorliegenden Bauaufträgen entsteht für den Bauunternehmer der Anspruch auf Werklohn und damit die endgültige Forderung erst dann, wenn das zu erstellende Werk fertiggestellt und abgenommen ist. Damit scheidet bei unfertigen Bauten mangels Gewinnrealisierung ein Ausweis unter den Forderungen aus Lieferung und Leistungen aus⁵.

Bei Bauaufträgen auf eigenem Grund und Boden handelt es sich um unfertige Erzeugnisse. Infolge dessen erfolgt in beiden Fällen, da die endgültige Realisierung erst mit Fertigstellung und Abnahme erfolgt, der Ausweis im Vorratsvermögen als unfertiges Erzeugnis bzw. als unfertige Leistung (entstehende Forderung).

b) Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Infolge beiderseits noch nicht vollständig erbrachter Hauptleistungspflichten sind unfertige Bauaufträge als schwebende Absatzgeschäfte zu qualifizieren. Soweit hieraus ein Verlust droht, muss in der Handelsbilanz zwingend eine Rückstellung wegen drohender Verluste gebildet werden (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB).

c) Konkurrenzverhältnis

Das Konkurrenzverhältnis zwischen der Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert und der Bildung einer Drohverlustrückstellung ist in Abschn. III.2.c) dargestellt.

2. Bilanzierung der Höhe nach (Bewertung)

a) Grundsatz

Ausgangspunkt für die Bewertung von unfertigen Bauaufträgen sind die Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB. Hierbei müssen mindestens die nach § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB aktivierungspflichtigen Material- und Fertigungseinzelkosten sowie die Sondereinzelkosten der Fertigung angesetzt werden. Wahlweise können Gemeinkosten (§ 253 Abs. 2 Satz 3 bis 4 HGB) sowie Fremdkapitalzinsen (§ 255 Abs. 3 HGB) in die Herstellungskosten einbezogen werden.

b) Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert

Ausgehend von den nach § 255 Abs. 2 und 3 HGB angesetzten Herstellungskosten ergibt sich nach § 253 Abs. 3 HGB eine *Abschreibungspflicht*, wenn der beizulegende Wert am Bilanzstichtag unter den aktivierten Herstellungskosten liegt.

Der beizulegende Wert ermittelt sich retrograd wie folgt:

- vereinbarte Erlöse
- abzüglich Erlösschmälerungen
- abzüglich künftig noch anfallende Aufwendungen
- abzüglich kalkulierter Gewinn (Wahlrecht).

Die künftig noch anfallenden Kosten sind nach der Vollkostenmethode zu ermitteln⁶. Bei der handelsrechtlichen Abschreibung nach § 253 Abs. 3 HGB darf nach h. M. bei der retrograden Bewertung kein Gewinnzuschlag berücksichtigt werden⁷. Im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung⁸ ist bei der Teilwertermittlung der kalkulierte Gewinn zu berücksichtigen. Daher handelt es sich um eine steuerlich zulässige Abschrei-

bung, die aufgrund der §§ 254, 279 Abs. 2 HGB auch in der Handelsbilanz geltend gemacht werden kann.

Aufgrund der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz wird für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung der Abzug für den kalkulierten Gewinn nur berücksichtigt, wenn das Wahlrecht in der Handelsbilanz ausgeübt wird.

c) Verhältnis von Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert zu Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Da die in Rede stehenden schwebenden Geschäfte im Zusammenhang mit zu aktivierenden Vermögensgegenständen stehen, stellt sich die Frage, ob ein drohender Verlust zunächst durch eine

Abschreibung nach § 253 Abs. 3 HGB und ein den aktivierten Betrag übersteigender drohender Verlust durch eine Drohverlustrückstellung zu berücksichtigen oder ob der drohende Verlust in voller Höhe als Rückstellung auszuweisen ist.

Nach h. M.⁹ sind Drohverlustrückstellungen subsidiär gegenüber Abschreibungen auf der Aktivseite der Bilanz. Dies bedeutet, dass Bauaufträge, die sowohl aktivierungspflichtig als auch Gegenstand eines schwebenden Geschäfts sind, vorrangig abzuschreiben sind. Zunächst hat eine Abschreibung bis auf einen Buchwert von null zu erfolgen. Erst ein danach noch verbleibender Drohverlust ist durch den Ausweis einer Rückstellung zu berücksichtigen. Es gelten für die beiden Ausweise jedoch unterschiedliche Bewertungsansätze (vgl. Abschn. III.2.b) und III.2.d)).

Diese Vorgehensweise ist auch aufgrund der Bestimmung des Art. 20 Abs. 3 der 4. EU-Richtlinie zwingend geboten. Der genannten Norm zufolge dürfen Rückstellungen keine Abwertungen zu Aktivposten darstellen.

Falls unfertige Bauaufträge über mehrere Abschlussstichtage in der Bilanz auszuweisen sind, muss eine an früheren Bilanzstichtagen gebildete Drohverlustrückstellung in den Folgejahren insoweit verbraucht werden, als bei den entsprechend dem Fertigstellungsgrad anwachsenden Herstellungskosten Abschreibungen vorgenommen werden können und nach § 253 Abs. 3 HGB zwingend vorzunehmen sind¹⁰.

d) Bewertung von Drohverlustrückstellungen

Nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB sind Drohverlustrückstellungen in Höhe des Betrags anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist, um den aus einem schwebenden Geschäft drohenden Verlust zu antizipieren.

Im Rahmen der schwebenden Absatzgeschäfte ist eine Drohverlustrückstellung dann zu bilden, wenn die vereinbarte Gegenleistung abzgl. Erlösschmälerung hinter dem Wert der geschuldeten eigenen Leistung zurückbleibt. Deren Wert ermittelt sich aus den bereits aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie den künftig noch anfallenden Aufwendungen.

Die künftig noch anfallenden Aufwendungen müssen stets zu Vollkosten bewertet werden. Diese umfassen produktionsbezogene Einzel- und Gemeinkosten sowie sonstige direkt zurechenbare Kosten, wozu insbesondere Sondereinzelkosten des Vertriebs gerechnet werden; „nicht jedoch allgemeine Verwaltungs- und Vertriebskosten“. Der Ansatz der Vollkosten ist nicht davon abhängig, dass entsprechende Aufwendungen bei der Ermittlung bilanzieller Herstellungskosten aktivierungspflichtig oder -fähig sind¹¹.

Ein kalkulierter Gewinn darf ebenso wie andere kalkulatorische Kosten in den Wert der eigenen Verpflichtung nicht eingerechnet werden, da insoweit kein Verpflichtungsüberschuss besteht¹².

Da Drohverlustrückstellungen eine Ausprägung des in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB normierten Vorsichtsprinzips darstellen, sind bei ihrer Ermittlung auch absehbare Kostensteigerungen zu berücksichtigen¹³.

Der entsprechend den vorstehenden Ausführungen ermittelte drohende Verlust ist in voller Höhe – unabhängig vom Fertigstellungsgrad – vorrangig durch Abschreibungen und subsidiär durch Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu antizipieren. Dies bedeutet, dass erst ab einem negativen beizulegenden Wert ein Ausweis des übersteigenden Betrages – unter Beachtung der abweichenden Bewertungsregelungen – unter den Rückstellungen für drohende Verluste in Betracht kommt. Diese Betrachtungsweise ist geboten, da ab Abschluss des Werkvertrags bzw. Werklieferungsvertrags für den Werkunternehmer die Pflicht zur Fertigstellung des Werks besteht¹⁴.

IV. Bilanzierung in der Steuerbilanz

1. Bilanzierung dem Grund nach (Maßgeblichkeitsgrundsatz)

Durch den in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG normierten (materiellen) Maßgeblichkeitsgrundsatzes, der insbesondere den materiellen Inhalt des handelsrechtlichen Jahresabschlusses in das Steuerrecht transformiert, müssen im Grundsatz alle in der Handelsbilanz dem Grund nach bilanzierten Vermögensgegenstände und Schulden auch in der Steuerbilanz angesetzt werden.

In der Literatur wird darüber hinaus die Auffassung vertreten, dass durch § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch die handelsrechtlichen Vorschriften zur Gliederung des Jahresabschlusses in das Steuerrecht transformiert werden. Diese Gliederungsvorschriften werden als mittelbare Ansatzvorschriften interpretiert¹⁵. Dadurch, dass die in Rede stehenden Sachverhalte im handelsrechtlichen Jahresabschluss als Vorratsvermögen ausgewiesen werden, ergibt sich, dass in der Steuerbilanz nach den Grundsätzen, die für das Vorratsvermögen gelten, zu verfahren ist. Diese Auffassung wird zusätzlich dadurch untermauert, dass der Bilanzansatz entsprechend der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu ermitteln ist¹⁶.

Unter Berücksichtigung der bisherigen Ausführungen ergeben sich in Bezug auf den Bilanzansatz und die Einordnung als Vorratsvermögen keine Abweichungen zur Handelsbilanz. Allerdings enthalten die steuerrechtlichen Bestimmungen in § 5 Abs. 4a EStG ein Passivierungsverbot für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. Dieses Passivierungsverbot ist als *lex specialis* in allen nach dem 31. 12. 1996 endenden Wirtschaftsjahren zu beachten.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass nur der in der Handelsbilanz zwingend als Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften auszuweisende Betrag nicht in die Steuerbilanz zu übernehmen ist. Alle anderen Ansätze sowie die Einordnung als Vorratsvermögen erfahren keine Veränderung.

2. Bilanzierung der Höhe nach (Bewertung)

a) Grundsatz der Maßgeblichkeit

Durch den in Abschn. IV.1. erläuterten Maßgeblichkeitsgrundsatz werden auch die handelsrechtlichen Bewertungs-

<<

DB 08/2001 S. 395

>>

regeln in das Steuerrecht transformiert (wegen der Berücksichtigung des kalkulierten Gewinns (vgl. Abschn. III.2.b) und d)). Allerdings enthält das Einkommensteuerrecht in § 5 Abs. 6 EStG einen Bewertungsvorbehalt. Demnach sind die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften der §§ 252 ff. HGB nur insoweit anwendbar, wie keine speziellen steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften einschlägig sind¹⁷. Dies bedeutet, dass in den folgenden Ausführungen unter Berücksichtigung der insbesondere von der Finanzverwaltung zitierten Rechtsprechung¹⁸ zu untersuchen ist, ob die §§ 6 ff. EStG eine Abweichung von den dargestellten Bewertungsschemata gestatten.

b) Abweichende steuerrechtliche Bewertungsnormen

Eine Abweichung von der dargestellten Rechtslage könnte sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ergeben. Dieser Norm zufolge sind Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Wenn der Teilwert wegen einer *voraussichtlich dauernden Wertminderung* jedoch unter den genannten Wertansätzen liegt, muss aufgrund der Maßgeblichkeit zwingend eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden. In diesem Zusammenhang muss zunächst geklärt werden, ob das zu bewertende Wirtschaftsgut bei der steuerlichen Gewinnermittlung als Forderung oder als unfertiges Erzeugnis/Leistung einzuordnen ist. In Abschn. IV.1. wurde dargelegt, dass durch den Maßgeblichkeitsgrundsatz auch die handelsrechtlichen Gliederungsvorschriften maßgeblich für die Steuerbilanz sind. In der Handelsbilanz und somit auch in der Steuerbilanz sind die entstehenden Forderungen als Vorratsvermögen und nicht unter den Forderungen auszuweisen. Zivilrechtlich handelt es sich bei unfertigen Bauaufträgen, wie eingangs dargestellt, um *entstehende* Forderungen. Die Qualifikation als entstehende Forderung erfolgt aufgrund des bürgerlich-rechtlichen Eigentumsübergangs. Bei Bauaufträgen entsteht die *vollwertige* Forderung der Bauunternehmung

erst bei Abnahme des Werks durch den Besteller. Da eine Forderung bei unfertigen Bauaufträgen noch nicht vorliegt, muss sich auch die Bewertung unter zusätzlicher Berücksichtigung der im Steuerrecht gebotenen *wirtschaftlichen Betrachtungsweise* nach den Grundsätzen, die für das Vorratsvermögen gelten, richten. Dies bedeutet, dass im Rahmen der durch die Rechtsprechung¹⁹ anerkannten, absatzmarktorientierten Ermittlung des Teilwerts von den vereinbarten Veräußerungserlösen die bereits aktivierten Herstellungskosten sowie die noch anfallenden Kosten abgezogen werden.

In die Berechnung der Teilwertabschreibung ist nach der Rechtsprechung des BFH auch ein durchschnittlicher Unternehmervergewinn einzubeziehen²⁰. Falls danach ein Verlust verbleibt, muss zwingend eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden, sofern nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG eine dauernde Wertminderung vorliegt. Darunter wird von der Finanzverwaltung²¹ ein voraussichtlich nachhaltiges Absinken des Werts eines Wirtschaftsguts unter den maßgeblichen Buchwert verstanden. Die Nachhaltigkeit wird dann bejaht, wenn objektive Anzeichen den Schluss auf die Nachhaltigkeit rechtfertigen. Bei der Bewertung von Umlaufvermögen ist in diesem Zusammenhang entscheidend auf den Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Fertigstellung abzustellen. Wenn bis zur Aufstellung der Bilanz davon auszugehen ist, die geplanten noch anfallenden Aufwendungen auch anfallen werden und eine Kaufpreiserhöhung vertraglich nicht vorgesehen ist, ist eine dauernde Wertminderung gegeben. Maßgebend für die Berechnung ist die Auftragskalkulation unter Berücksichtigung zwischenzeitlich eingehender Preis- und Mengenänderungen.

Gesetzt den Fall, dass unter Missachtung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung die Bewertungsgrundsätze für Forderungen herangezogen werden sollten, ergibt sich kein anderes Ergebnis.

Bei der Bewertung der „entstehenden“ Forderungen ist ebenfalls von den Herstellungskosten, die der Unternehmer aufgewendet hat, auszugehen²². Hiervon abweichend muss gegebenenfalls gemäß §§ 253 Abs. 3 HGB, 5 Abs. 1 Satz 1, 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ein niedrigerer Teilwert angesetzt werden.

Ausgehend von der Legaldefinition des Teilwerts in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG handelt es sich dabei um den Betrag, den ein fiktiver Erwerber des Unternehmens unter der Prämisse der Fortführung des Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das fragliche Wirtschaftsgut ansetzen würde. Geht man davon aus, dass ein fiktiver Erwerber eines teilweise fertiggestellten Auftrags, dessen vereinbarte Gegenleistung keine Deckung der Kosten zulässt, die Verpflichtung zur Fertigstellung des erworbenen Werkes übernimmt, wird er das Entgelt um die durch die Fertigstellung *insgesamt* entstehenden Verluste kürzen. Dadurch wird der Teilwert des zu bewertenden Wirtschaftsgut um die insgesamt aus dem Auftrag drohenden Verluste verringert. Mithin sind bei Verlusten im Auftragsbestand Teilwertabschreibungen vorzunehmen, die gegebenenfalls eine Reduzierung der Buchwerte auf Null zur Folge haben können²³. Auf diese Weise ergeben sich in diesem Bereich keine Abweichungen zur Handelsbilanz.

Die Finanzverwaltung²⁴ vertritt die abweichende Auffassung, dass unfertige Bauten Forderungen darstellen und dass den unfertigen Leistungen nur der *anteilige* „künftige“ Erlös gegenüberzustellen ist. Auf diese Weise würden sich nur die bisher anteilig aufgelaufenen, nicht jedoch die „künftigen“ weiteren Verluste im Wege einer Teilwertabschreibung auswirken. Bei dieser Argumentation berücksichtigt die Finanzverwaltung weder den gesetzlich normierten Maßgeblichkeitsgrundsatz noch die Bewertungsgrundsätze für schwebende Geschäfte. Auch bei einer Qualifizierung als (entstehende) Forderung darf nicht verkannt werden, dass der Auftrag im ganzen noch nicht abgeschlossen ist und daher die Grundsätze der Bilanzierung von schwebenden Geschäften unter Beachtung des Vorsichts-, Imparitäts- und Niederstwertprinzip einer Teilrealisierung oder Teilbetrachtung entgegenstehen.

Weder aus § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG noch aus § 253 HGB ist ersichtlich, dass für die Bewertung von verschiedenen Positionen des Umlaufvermögens unterschiedliche Verfahren gelten sollen, sofern der Bewertung wirtschaftlich identische Vorgänge zugrunde liegen. Auch wird von der Finanzverwaltung verkannt, dass ein gedachter Erwerber des Unternehmens auch den „künftigen“ anteiligen Verlustanteil bereits am Bilanzstichtag entsprechend der retrograden Methode von den Herstellungskosten abzieht, da nach dem Imparitäts- und Niederstwertprinzip der gesamte drohende Verlust bereits bei Auftragsannahme realisiert wurde. Gleiches gilt, wenn mit der Auftragsbearbeitung noch nicht begonnen wurde und der drohende Verlust unter den Rückstellungen auszuweisen

ist. Folgedessen handelt es sich auch nicht um „künftige“ Verluste, sondern um bereits bei Auftragsannahme realisierte Verluste.

Das hergeleitete Ergebnis ändert sich auch unter zusätzlicher Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung des BFH zu sogenannten Verlustprodukten nicht. Die Rechtsprechung verbietet eine Teilwertabschreibung, wenn dem Stpfl. aus der Übernahme eines Verlustauftrags weitere wirtschaftliche Vorteile erwachsen. Soweit wirtschaftliche Vorteile im direkten Zusammenhang bestehen, sind diese bei der Bewertung zu berücksichtigen. Ein unfertiges Bauwerk kann i.d.R. bis zur Vollendung nicht zur Erzielung von Erträgen verwendet werden. Sollte dies in Ausnahmefällen möglich sein, stünden die Erträge – ohne anderslautende Vereinbarung – wegen der zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse dem Besteller des Werks zu.

Wie vorstehend dargestellt, ist zunächst die Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen. Ist dieser negativ, kommt der Ausweis einer Drohverlustrückstellung – unter Beachtung anderslautender Bewertungsgrundsätze – in Betracht. In der Steuerbilanz ist die Bildung einer Drohverlustrückstellung gemäß § 5 Abs. 4a EStG nicht mehr zulässig. Diese aus rein fiskalischen Gesichtspunkten eingeführte Vorschrift widerspricht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung und sollte aufgehoben werden.

V. Darstellung der gleichlautenden handels- und steuerrechtlichen Bilanzierung anhand eines Beispiels

1. Ausgangsdaten

Fertigstellungsgrad pro Jahr in Prozent	33,3
	TDM
vereinbarter Preis, realisiert Anfang 04	350
Kostenplanungen (= Istkosten)	
Aktivierungspflichtige Einzelkosten	150
Aktivierungsfähige Gemeinkosten	300
	450
Nicht aktivierungsfähige	
Verwaltungs- und	
Vertriebsgemeinkosten	100
Selbstkosten	550
Gewinnzuschlag	50
Kalkulierter Preis	600

	Jahr		
	01	02	03
	TDM	TDM	TDM
Kostenverlauf			
Anfallende aktivierungsfähige			
Einzel-und Gemeinkosten	150	150	150
Anfallende nicht aktivierungsfähige			
Gemeinkosten	40	35	25
	190	185	175

2. Bilanzierung

Umlaufvermögen			
Preis (nach Erlösschmälerungen)	350	350	350
aktivierungsfähige Kosten			
bereits angefallen	-150	-300	-450
noch anfallend	-300	-150	0
noch anfallende nicht			
aktivierungsfähige Kosten	-60	-25	0
Gewinnzuschlag	-50	-50	-50
zukünftiger Ergebnisbeitrag			
des Auftrags	-210	-175	-150
Aktivierte Herstellungskosten	150	300	450
abzüglich Abschreibungen	-150	-175	-150
Beizulegender Wert			

(= Bilanzansatz im Vorratsvermögen)	0	125	300
		Jahr	
	01	02	03
	TDM	TDM	TDM
Rückstellung für drohende Verluste			
Verkaufserlös	350	350	350
Aktivierete Kostenbestandteile	-150	-300	-450
Noch anfallende Kosten			
aktivierungsfähig	-300	-150	0
nicht aktivierungsfähig	-60	-25	0
Insgesamt drohender Verlust	-160	-125	-100
Abschreibungen Vorratsvermögen	150	175	150
Bilanzansatz für die			
Drohverlustrückstellung ²⁵	-10	0	0

3. Gewinn- und Verlustrechnung

Bestandsveränderung im Vorratsvermögen	0	125	175
aktivierungsfähige Aufwendungen	-150	-150	-150
nicht aktivierungsfähige Aufwendungen	-40	-25	-25
Veränderung der			
Drohverlustrückstellung	-10	10	0
Jahresergebnis in der Handelsbilanz	-200	-50	0
Überleitung zum Ergebnis			
in der Steuerbilanz			
Neutralisierung der Veränderung			

der Drohverlustrückstellung	10	-10	0
Jahresergebnis in der Steuerbilanz ²⁶	-190	-60	0
Die Bestandsveränderung ergibt			
sich dabei wie folgt:			
Bestandsveränderung vor			
Abschreibungen	150	150	150
Abschreibungen nach			
§§ 253 Abs. 3, 254 HGB	-150	-25	25
Bestandsveränderung	0	125	175

Im Jahr 04 wird ein Gewinn in Höhe von 50 TDM erzielt, da den Umsatzerlösen von 350 TDM die Bestandsveränderung von 300 TDM gegenübersteht. Dadurch wird aus dem Auftrag insgesamt ein Verlust i. H. von 200 TDM berücksichtigt. Dies ergibt sich aus den insgesamt anfallenden Kosten in Höhe von 550 TDM sowie den Umsätzen i. H. von 350 TDM.

VI. Zusammenfassung

Die unfertigen Bauten sind unbeschadet der zivilrechtlichen Qualifikation als (entstehende) Forderung auf der Aktivseite der Handels- und Steuerbilanz unter den unfertigen Erzeugnissen oder Leistungen im Vorratsvermögen auszuweisen. Mangels Anschaffungsvorgang sind zur Bewertung der (entstehenden) Forderung die Herstellungskosten des Bauunternehmens heranzuziehen. Für die Bewertung der entstehenden Forderung sind die für das Vorratsvermögen geltenden Bestimmungen anzuwenden. Soweit aus dem Vertragsverhältnis ein Verlust droht, ist dieser primär durch Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 HGB zu berücksichtigen.

Erst ein die aktivierten Herstellungskosten übersteigender Drohverlust ist als Rückstellung in die Bilanz einzustellen. Der zu berücksichtigende Drohverlust muss in der zu erwartenden Gesamthöhe berücksichtigt werden. Aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) sind die Ansätze der Handelsbilanz grundsätzlich zu übernehmen. Wegen der Bestimmung des § 5 Abs. 4a EStG darf die handelsrechtlich zwingende Drohverlustrückstellung jedoch nicht gebildet werden.

Fußnoten

¹ *Budde/Karig*, in: Beck'scher Bilanzkomm., 4. Aufl. 1999, § 246 Rdn. 4.

² *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1997, § 266 Rdn. 109 f.; *Clemm/Scherer*, in: Beck'scher Bilanzkomm., a.a.O. (Fn. 1), § 247 Rdn. 65.

³ BFH-Urteil vom 28. 11. 1974 V R 36/74, BStBl. II 1975 S. 398.

⁴ *Adler/Düring/Schmaltz*, a.a.O. (Fn. 2), § 266 Rdn. 109.

⁵ *Adler/Düring/Schmaltz*, a.a.O. (Fn. 2), § 266 Rdn. 109.

⁶ *Ellrott/Scherer*, in: Beck'scher Bilanzkomm., a.a.O. (Fn. 1), § 253 Rdn. 522, 524.

- ⁷ *Ellrott/Scherer*, a.a.O. (Fn. 1), § 253 Rdn. 523; *Adler/Düring/Schmaltz*, a.a.O. (Fn. 2), § 253 Rdn. 526.
- ⁸ BFH-Urteil vom 29. 4. 1999 IV R 14/98, BStBl. II 1999 S. 681 = DB 1999 S. 1881.
- ⁹ *Adler/Düring/Schmaltz*, a.a.O. (Fn. 2), § 249 Rdn. 138; IDW RS HFA 4, Rdn. 21.
- ¹⁰ IDW RS HFA 4, Rdn. 22.
- ¹¹ IDW RS HFA 4, Rdn. 33 ff.
- ¹² *Clemm/Erle*, in: Beck'scher Bilanzkomm., a.a.O. (Fn. 1), § 253 Rdn. 173; *Adler/Düring/Schmaltz*, a.a.O. (Fn. 2), § 253 Rdn. 253; BFH-Urteil vom 19. 7. 1983 VIII R 160/79, BStBl. II 1984 S. 56 = DB 1984 S. 94.
- ¹³ IDW RS HFA 4, Rdn. 38 ff.
- ¹⁴ *Clemm/Erle*, a.a.O. (Fn. 12), § 249 Rdn. 68.
- ¹⁵ *Schmidt/Weber-Grellet*, EStG, § 5 Rdn. 29.
- ¹⁶ *Schmidt/Weber-Grellet*, a.a.O. (Fn. 15), § 5 Rdn. 67 sowie die dort zitierte Rechtsprechung.
- ¹⁷ *Schmidt/Weber-Grellet*, EStG, § 5 Rdn. 35.
- ¹⁸ BFH-Urteil vom 28. 11. 1974, a.a.O. (Fn. 3).
- ¹⁹ BFH-Urteil vom 27. 10. 1983 IV R 143/80, BStBl. II 1984 S. 35 = DB 1984 S. 165.
- ²⁰ BFH-Urteil vom 29. 4. 1999, a.a.O. (Fn. 8).
- ²¹ BMF-Schreiben vom 25. 2. 2000 IV C 2 – S 2171 b – 14/00, BStBl. I 2000 S. 372 = DB 2000 S. 546.
- ²² § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG; *Cattelaens*, in: Littmann/Bitz/Hellwig, Das Einkommensteuerrecht, § 6 Rdn. 317.
- ²³ *Hoffmann*, in: Littmann/Bitz/Hellwig, a.a.O. (Fn. 22), §§ 4, 5 Rdn. 894
- ²⁴ BMF-Schreiben vom 14. 11. 2000 IV A 6 – S 2174 – 5/00, BStBl. I 2000 S. 1514 = DB 2000 S. 2452.
- ²⁵ Aufgrund der unterschiedlichen Bewertungsmethoden ist nicht die gesamte, die Herstellungskosten übersteigende Abschreibung von 60 TDM als Drohverlustrückstellung auszuweisen.
- ²⁶ Aufgrund der Ergebnisunterschiede zwischen der Handels- und Steuerbilanz besteht im Einzelabschluss ein Wahlrecht zur Berücksichtigung einer aktiven Steuerlatenz.