



UNTERNEHMER-INFO BAU

Betriebswirtschaft

10 / 2019
Juli 2019

Bewertung angefangener Arbeiten

Die Abrechnung und Bilanzierung von Bauarbeiten ist kompliziert und fehleranfällig. Die UnternehmerINFO Bau befasst sich mit Abschlags- und Schlussrechnungen, mit Abschlags- und Vorauszahlungen sowie mit der Bewertung angefangener Arbeiten in der Bilanz.

1. Ausweis fertiger und unfertiger Baustellen in der Bilanz
 - 1.1. Wo werden Schlussrechnungen in der Bilanz ausgewiesen?
 - 1.2. Wo werden angefangene Arbeiten in der Bilanz ausgewiesen?
 - 1.3. Wo werden Abschlagszahlungen in der Bilanz ausgewiesen?
 - 1.4. Die bessere Alternative: BilMoG

2. Ermittlung der Höhe angefangener Arbeiten über die Herstellungskosten
 - 2.1. Begriff der Herstellungskosten
 - 2.2. Ermessensspielräume beim Ansatz der Herstellungskosten
 - 2.3. Umsetzung im Unternehmen
3. Abgrenzung der Abschlagszahlungen von Vorauszahlungen

1. Ausweis fertiger und unfertiger Baustellen in der Bilanz

Handelsrechtlich darf bei Werkleistungen der Gewinn erst nach Fertigstellung des Bauwerks und dessen Abnahme realisiert werden. Dann nämlich geht die Gefahrtragung für das Werk vom Bauunternehmer auf den Bauherrn über.

Demzufolge stellt der Bauunternehmer nach Fertigstellung und Abnahme (zeitnah) eine Schlussrechnung. Diese **Schlussrechnung** enthält den Gewinn, wird als Umsatzerlös ergebniswirksam in die G+V eingebucht und erscheint als Forderung auf der Aktivseite der Bilanz. Zahlungseingänge vom Bauherrn gleichen diese Forderung später wieder aus.

Abschlagsrechnungen während der Bauphase erscheinen im handelsrechtlichen Jahresabschluss dagegen nicht.

Seinen Anteil am Leistungsaustausch, die schrittweise Fertigstellung des Bauwerks, dokumentiert der Unternehmer vor der Abnahme auf der Aktivseite der Bilanz mit dem Ausweis **angefangener Arbeiten** unter der Position „Vorräte“ (siehe Position B. I. 2. unten).

Im Gegensatz zu den Abschlagsrechnungen werden die **Abschlagszahlungen**, die der Bauherr leistet, auf jeden Fall gebucht, und zwar als „erhaltene Anzahlungen auf angefangene Aufträge“. In der Bilanz erscheinen diese Abschlagszahlungen dann (nicht ergebniswirksam) entweder auf der Passivseite unter den Verbindlichkeiten - oder mit negativem Vorzeichen (die angefangenen Arbeiten reduzierend) auf der Aktivseite.

Aktivseite	Passivseite
A. Anlagevermögen B. Umlaufvermögen I. Vorräte 1. Rohstoffe, Hilfsstoffe und Betriebsstoffe; 2. unfertige Bauleistungen; 3. fertige Erzeugnisse und Waren; 4. geleistete Anzahlungen. II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen; 2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen; 3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht; 4. sonstige Vermögensgegenstände. III. Wertpapiere IV. Liquide Mittel, Kasse, Bank, Schecks C. Rechnungsabgrenzungsposten D. Aktive latente Steuern	A. Eigenkapital I. Gezeichnetes Kapital II. Kapitalrücklage III. Gewinnrücklagen IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag B. Rückstellungen C. Verbindlichkeiten 1. Verbindlichkeiten gegenüber Banken; 2. erhaltene Anzahlungen auf angefangene Aufträge; 3. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen; 4. Wechselverbindlichkeiten 5. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen; 6. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht; 7. sonstige Verbindlichkeiten. D. Rechnungsabgrenzungsposten E. Passive latente Steuern

1.1. Wo werden Schlussrechnungen in der Bilanz ausgewiesen?

Mit der Abnahme des Bauwerks geht die Gefahr auf den Kunden über. Jetzt erst darf der Bauunternehmer die Bauleistung in voller Höhe als Umsatz verbuchen und damit auch den Gewinn aus dem Projekt ausweisen. Dazu schreibt er eine Schlussrechnung.

Alle Schlussrechnungen werden als **Forderungen** verbucht, erscheinen also auf der Aktivseite der Bilanz, und zwar in voller Höhe, also inkl. der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer („brutto“).

Später eingehende Zahlungen auf die Schlussrechnung reduzieren die Forderung auf der Aktivseite wieder, bis sie „gleich Null“ ist. Man sagt: „Der offene Posten ist beglichen“. Gleichzeitig steigt bei Eingang des Geldes auf dem Bankkonto die Bilanzposition „liquide Mittel“.

Für Spezialisten: Man nennt das einen Aktivtausch. Der Eingang des Geldes auf dem Bankkonto erhöht die Aktivseite um den gleichen Betrag, wie sie die Position „Forderungen“ auf der Aktivseite reduziert. Die Summe der Aktivseite bleibt also unverändert.

1.2. Wo werden angefangene Arbeiten in der Bilanz ausgewiesen?

Nicht alle Baustellen enden zum 31.12. mit einer Schlussrechnung. Aber auch Abschlagsrechnungen für laufende Projekte erscheinen, sofern sie überhaupt gestellt werden (wofür grundsätzlich keine Verpflichtung besteht), nicht in der Bilanz.

- Wie also wird der Wert eines angefangenen Projekts in der Bilanz dargestellt?

Indem der Bauunternehmer per 31.12. den Wert der unfertigen Arbeiten auf diesen Baustellen ermittelt und unter den „Vorräten“ auf der Aktivseite der Bilanz ausweist.

Das HGB verlangt per 31.12. eine periodengerechte Abgrenzung der Leistungen und der Kosten. Also müssen alle nicht fertiggestellten bzw. abgenommen Baustellen zum 31.12. eines Jahres bewertet werden. Die Bewertung der angefangenen Arbeiten erfolgt nach HGB mit deren **Herstellungskosten**.

- Warum werden angefangene Arbeiten unter den Vorräten ausgewiesen?

Die Aktivseite der Bilanz besteht im Wesentlichen aus Anlagevermögen und Umlaufvermögen:

Anlagevermögen steht dem Unternehmen langfristig zur Verfügung. Eigene Immobilien, auch wenn sie noch im Bau sind, z. B. eine Fertigungshalle, würden also immer unter dem Anlagevermögen ausgewiesen werden.

Umlaufvermögen steht dem Unternehmen nur vorübergehend zur Verfügung. Ins Umlaufvermögen gehören daher auch die angefangenen Arbeiten, denn sie gehen nach Fertigstellung und Abnahme als fertiges Bauwerk in das Eigentum des Kunden über.

Umlaufvermögen können „Vorräte“, „Forderungen“, „Wertpapiere“ oder „liquide Mittel“ sein.

Angefangene Arbeiten können nicht unter den Positionen „Wertpapiere“ oder „liquide Mittel“ ausgewiesen werden. Mangels Fertigstellung und Abnahme kommt auch die Position „Forderungen“ nicht in Betracht. So bleibt nur die Position „Vorräte“ für den Ausweis in der Bilanz. Es ist die gleiche Position, unter der Autohersteller ihre fertigen, aber unverkauften Fahrzeuge ausweisen, die noch nicht ins Eigentum eines Kunden übergegangen sind.

1.3. Wo werden Abschlagszahlungen in der Bilanz ausgewiesen?

Während also die Forderungen aus Schlussrechnungen auf der Aktivseite nur in der Höhe ausgewiesen werden, in der sie noch offen/unbezahlt sind, werden die angefangenen Arbeiten auf der Aktivseite in voller Höhe ausgewiesen, egal wieviele Abschlagszahlungen bereits eingegangen sind. Es ist klar, dass dies ein schiefes Bild vom Vermögen des Unternehmens geben würde. Schließlich macht es einen erheblichen Unterschied, ob für 200.000 Euro angefangene Arbeiten bereits Abschlagszahlungen vom Kunden eingegangen sind oder nicht.

Um ein realistisches Bild von der Lage des Unternehmens zu geben, werden den angefangenen Arbeiten daher die vom Kunden erhaltenen Abschlagszahlungen gegenübergestellt – und zwar entweder

- auf der **Passivseite** der Bilanz in der Position „Verbindlichkeiten“ oder
- besser: auf der **Aktivseite** in der Position „Vorräte“ gleich unterhalb der angefangenen Arbeiten mit einem Minuszeichen davor („Saldierung“).

- Warum wurden Abschlagszahlungen bis vor 10 Jahren regelmäßig auf der Passivseite der Bilanz unter den Verbindlichkeiten ausgewiesen?

Solange das Bauwerk, weil es noch nicht fertiggestellt ist, nicht Eigentum des Kunden ist, besteht für Anzahlungen des Kunden auf dieses Bauwerk eine grundsätzliche Rückzahlungsverpflichtung für den Fall, dass es zu einer Fertigstellung und Abnahme nicht kommen sollte. So könnte z.B. ein Unwetter das Bauwerk vor der Abnahme zerstören. Anders ausgedrückt: Der Bauunternehmer hat gegenüber dem Bauherrn eine Verbindlichkeit, dahingehend, dass er dessen Bauwerk fertigstellen oder die Anzahlung zurückgeben muss.

Bei der Abschlagszahlung handelt es sich um eine „**Anzahlung auf ein schwebendes Geschäft**“, denn der Leistungsaustausch „Bauwerk gegen Zahlung“ ist noch nicht vollständig erfüllt.

Wichtig: Weil die angefangenen Arbeiten auf der Aktivseite zu Herstellungskosten bewertet werden und damit auch keine Umsatzsteuer enthalten, müssen auch die erhaltenen Abschlagszahlungen „netto“ dargestellt werden, also ohne Umsatzsteuer.

1.4. Die bessere Alternative: BilMoG

Die Tatsache, dass unfertige Bauvorhaben in voller Höhe unter den „Vorräten“ auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen werden, eingegangene Abschlagszahlungen dagegen auf der Passivseite der Bilanz unter den „erhaltenen Anzahlungen“, führte bis vor 10 Jahren regelmäßig zu ungewöhnlichen „langen Bilanzen“ bei den Bauunternehmen. Das heißt: Die Bilanzsummen waren deutlich höher als bei gleich großen Unternehmen anderer Branchen. In der Folge fielen auch alle **betrieblichen Kennzahlen**, bei denen die Bilanzsumme im Nenner steht, gering aus. Dies beeinträchtigte das Rating der Bauunternehmen bei der Bank und damit ihre Kreditwürdigkeit.

Beispiel: $\text{Eigenkapitalquote} = \frac{\text{Eigenkapital}}{\text{Bilanzsumme}}$

Je höher der Nenner, desto geringer der Wert der Kennzahl. Eine Bilanzsumme, die die volle Summe der erhaltenen Abschlagszahlungen enthält, kann die Eigenkapitalquote eines Bauunternehmens – rein rechnerisch – durchaus von 35% auf 20% drücken.

Das **Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz** (BilMoG) hat 2008 Abhilfe geschaffen: Das BilMoG erlaubt es, die erhaltenen Abschlagszahlungen – sofern ihnen erbrachte Bauleistungen gegenüberstehen – auf der Aktivseite unter den angefangenen Arbeiten zu saldieren.

Wenn der Steuerberater die Bilanz nach BilMoG aufstellt, ist die Bilanz eines Bauunternehmens genauso kurz wie die eines vergleichbarer aufgestellten Unternehmens einer anderen Branche. Die betriebswirtschaftlichen Kennzahlen fallen wegen der geringeren Bilanzsumme mit „Saldierung“ besser aus als ohne.

Problem: Aus alter Gewohnheit heraus akzeptieren manche **Banken** die Saldierung bei der Bonitätsprüfung nicht und lösen die Saldierung für ihre Kennzahlenanalyse wieder auf.

In diesem Fall sollte der Unternehmer das sog. Küting-Gutachten heranziehen. Küting hat 2008 die Richtigkeit der Saldierung auf der Aktivseite gutachterlich bestätigt (Küting, Karlheinz: Gutachterliche Stellungnahme zur Bedeutung von erhaltenen Anzahlungen und Fertigungsaufträgen sowie ihrer bilanziellen und bilanzanalytischen Einordnung bei Unternehmen der Bauindustrie).

Wie kann darüber hinaus gegenüber der Bank argumentiert werden?

- Wahrscheinlich sind die Bauvorhaben zu dem Zeitpunkt, an dem der Unternehmer mit seiner Bank über die Saldierung diskutiert, bereits abgeschlossen und bezahlt. Der Unternehmer kann also nachweisen, dass seine Bewertung der unfertigen Baustelle nicht überhöht war, Abschlagszahlungen nicht zurückgefordert wurden und die Schlusszahlung in entsprechender Höhe erfolgt ist. Wenn er das für einige Bauvorhaben und Jahre nachweisen kann, ist die Bank weniger skeptisch. Banker kennen die Baubranche nur vom Hörensagen. Der Unternehmer sollte versuchen, gängige Vorurteile durch nachhaltig richtiges **Reporting** zu widerlegen.
- Auch das Testat eines Wirtschaftsprüfers kann helfen.
- Letztendlich ist für die Bank eine **Veränderung** der betriebswirtschaftlichen Kennzahlen entscheidend und nicht die absolute Höhe. Das Argument, das Unternehmen würde sich mit saldierten Abschlagszahlungen zu gut darstellen, greift also nicht wirklich.

Ohne Saldierung schwanken die betrieblichen Kennzahlen von Jahr zu Jahr stark – je nachdem, ob gerade viele Baustellen unfertig sind oder zum Stichtag alle fertiggestellt, ist die Bilanz unterschiedlich lang. Die nach BilMoG neu ermittelte Eigenkapitalquote ist deutlich beständiger.

Der Unternehmer kann anbieten, die (unter Saldierung) neu ermittelte Eigenkapitalquote jährlich selbstständig nachzuweisen und einen bestimmten Wert künftig nicht mehr zu unterschreiten.

2. Ermittlung der Höhe angefangener Arbeiten über die Herstellungskosten

Für den Ansatz von Werten in der Bilanz schreibt das HGB in § 252 insbesondere das **Vorsichtsprinzip** vor:

- Gewinne** dürfen in der Bilanz erst ausgewiesen/gezeigt werden, wenn sie tatsächlich realisiert sind (Realisationsprinzip).
Bezogen auf angefangene Arbeiten heißt dies, dass der Gewinn erst nach der Abnahme ausgewiesen werden darf, weil dann die Gefahr auf den Kunden übergegangen ist. Dies ist auch der Grund, warum Bauunternehmen üblicherweise vor dem Jahresende eine Abnahme vom Kunden zu erreichen versuchen.
- Es muss der niedrigste, sich möglicherweise realisierende Wert angesetzt werden („Niederstwertprinzip“, „worst case“). Bereits sicher bekannte („realisierte“) Wertminderungen sind bei der Bewertung zu berücksichtigen, aber darüber hinaus auch („nicht-realisierte“) drohende **Verluste**. Auch sie reduzieren den Wertansatz. An dieser Stelle werden Verluste also anders behandelt als Gewinne („Imparitätsprinzip“), denn die Möglichkeit oder Wahrscheinlichkeit, dass ein Gewinn anfallen könnte, darf nicht in den Bilanzansatz eingehen.

Wichtig: Das Steuerrecht verlangt in einigen Fällen eine andere Bewertung als das Handelsrecht (HGB). In der Konsequenz führt dies dazu, dass viele Unternehmen eine Handelsbilanz und eine Steuerbilanz aufstellen.

2.1. Begriff der Herstellungskosten

Das HGB verlangt die Bewertung angefangener Arbeiten mit ihren Herstellungskosten. Folgendes Schema sieht das HGB (§ 255) für die Ermittlung der Herstellungskosten vor:

Pflicht-Bestandteile der Herstellungskosten nach HGB
+ Materialeinzelkosten + Fertigungseinzelkosten + Sondereinzelkosten der Fertigung + angemessene Teile der Materialgemeinkosten + angemessene Teile der Fertigungsgemeinkosten + angemessene Teile des Werteverzehrs des Anlagevermögens
= Wertuntergrenze der Herstellungskosten
Kann-Bestandteile der Herstellungskosten
+ angemessene Teile allgemeiner Verwaltungskosten + angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen freiwillige soziale Leistungen betriebliche Altersvorsorge + anteilige Fremdkapitalzinsen (HGB § 255 Abs. 3)
= Wertobergrenze der Herstellungskosten

- Gewinne sind in den Herstellungskosten nicht enthalten. Außerdem dürfen nicht die gesamten Allgemeinen Verwaltungskosten angesetzt werden, vor allem auch keine Vertriebs- oder Forschungskosten. Fremdkapitalzinsen dürfen nur angesetzt werden, wenn sie spezifisch für eine bestimmte Baustelle angefallen sind.
- Darüber hinaus sind bekannte Wertminderungen von den Herstellungskosten in Abzug zu bringen, z. B. wenn der Bauunternehmer sich wegen einer unsauber ausgeführten Kellertreppe bereits während der Bauphase mit dem Bauherrn auf eine Minderung geeinigt hat.
- Auch drohende Verluste sind in Abzug zu bringen, z. B. wenn in der Kalkulation die erhöhten Kosten für das Bauen im Winter vergessen wurden, so dass im Januar und Februar ungeplante Kosten auf das Unternehmen zukommen werden.
- Falls die zum 31.12. ermittelten Herstellungskosten höher sind, als die abrechenbare Bauleistung (weil es sich um eine **Verlustbaustelle** handelt), dann darf die Baustelle maximal mit dem Betrag der abrechenbaren Bauleistung bewertet werden.

Die „Herstellungskosten“ dürfen nicht mit den „**Herstellkosten**“ verwechselt werden, wie sie aus dem Kalkulationsschema bekannt sind:

$$\text{EKT} + \text{BGK} = \text{Herstellkosten (HK)} \quad \text{HK} + \text{AGK} = \text{Selbstkosten}^1$$

Die Herstellungskosten lt. HGB liegen betraglich zwischen den Herstellkosten (EKT + BGK) und den Selbstkosten (EKT + BGK + AGK). Im Gegensatz zu den Selbstkosten enthalten die Herstellungskosten nämlich nicht alle Bestandteile der AGK; es fehlen insbesondere Vertriebs- und Forschungskosten.

Bestandteile der Herstellungskosten:

Materialeinzelkosten: Materialkosten der Baustelle

Fertigungseinzelkosten: Lohnkosten der Baustelle, auch von Vorarbeitern und Polieren. Brutto-Löhne und lohngebundene Kosten, sofern tariflich oder gesetzlich veranlasst (aber: *freiwillige* Leistungen und betriebliche Altersversorgung dürfen zwar als „Kann-Bestandteile“ in die Herstellungskosten eingerechnet werden, müssen es aber nicht)

Sondereinzelkosten der Fertigung: Modelle, Hilfskonstruktionen, Sonderwerkzeuge (werden nicht verbraucht), extra für diese Baustelle

Materialgemeinkosten: Kosten der Prüfung, des Transports oder der Lagerung des Materials (des Lagerhofs), soweit sie auf die Baustelle entfallen

Fertigungsgemeinkosten: durch die Arbeit auf der Baustelle anfallende Gemeinkosten, z. B. Energiekosten, Hilfs- und Betriebsstoffe, Rüst- und Schalmaterial, baustellenspezifische Anlagen-Versicherungen, Lohnkosten der Hilfsbetriebe, der Werkstattverwaltung, der Arbeitsvorbereitung, soweit sie auf die Baustelle entfallen

angemessene Teile des Werteverzehrs des Anlagevermögens: Abschreibungen auf Maschinen, Werkzeuge, Geräte und LKW, soweit durch die Baustelle und ihre Dauer veranlasst („angemessen“).

angemessene Teile allgemeiner Verwaltungskosten: Gehaltskosten (GF, Einkauf, Buchhaltung etc.), soweit sie auf die Dauer der Baustelle entfallen („angemessen“)

angemessene Aufwendungen für

- soziale Einrichtungen (z.B. Essenszuschüsse),
- *freiwillige* soziale Leistungen (Jubiläumszuwendungen, Gratifikationen, Beihilfen, Ergebnisbeteiligungen und Weihnachtsgelder, sofern nicht tariflich oder vertraglich vereinbart) und für
- betriebliche Altersversorgung (z.B. Direktversicherung, Pensionsfonds), soweit sie auf die Dauer der Baustelle entfallen.

Fremdkapitalzinsen, soweit sie spezifisch für diese Baustelle angefallen sind (Projektfinanzierung)

2.2. Ermessensspielräume beim Ansatz der Herstellungskosten

Genaugenommen gibt das HGB den Unternehmen einen gewissen Spielraum bei der Bewertung der angefangenen Arbeiten: Die Unternehmen müssen die angefangenen Arbeiten mindestens mit der **Wertuntergrenze der Herstellungskosten** ansetzen:

Pflicht-Bestandteile der Herstellungskosten nach HGB
+ Materialeinzelkosten + Fertigungseinzelkosten + Sondereinzelkosten der Fertigung + angemessene Teile der Materialgemeinkosten + angemessene Teile der Fertigungsgemeinkosten + angemessene Teile des Werteverzehrs des Anlagevermögens
= Wertuntergrenze der Herstellungskosten

An dieser Stelle wird deutlich, dass kleine Betriebe den Wert ihrer angefangenen Arbeiten regelmäßig zu gering angeben, wenn sie lediglich Materialkosten und (aus den Lohnstunden abgeleitete) Lohnkosten addieren. Das Ergebnis unterschreitet regelmäßig die Wertuntergrenze der Herstellungskosten, denn es fehlen angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie der AfA. Es kann passieren, dass im Falle einer Betriebsprüfung das Finanzamt Jahre später einen höheren Ansatz der angefangenen Arbeiten fordert. In diesem Fall kommt es zu einem höheren Jahresgewinn und damit zu einer Steuernachzahlung.

Maximal dürfen Unternehmen ihre angefangenen Arbeiten mit der **Wertobergrenze der Herstellungskosten** ansetzen, indem sie zusätzlich folgende Kostenbestandteile in die Bewertung mit einbeziehen:

Wertobergrenze der Herstellungskosten
+ angemessene Teile allgemeiner Verwaltungskosten + angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen freiwillige soziale Leistungen betriebliche Altersvorsorge + anteilige Fremdkapitalzinsen (HGB § 255 Abs. 3)
= Wertobergrenze der Herstellungskosten

Bei einigen Allgemeinen Geschäftskosten gibt es also Wahlrechte, sie anzusetzen oder nicht. Verboten ist dagegen der Ansatz von Vertriebs- und Forschungskosten sowie von Fremdkapitalzinsen, die nicht in direktem Zusammenhang mit der Baustelle angefallen sind.

¹ EKT = Einzelkosten der Teilleistungen, BGK = Baustellengemeinkosten, AGK = Allgemeine Geschäftskosten

2016 hat sich das **Steuerrecht** hinsichtlich der Bewertungspflichten, -wahlrechte und -verbote dem Handelsrecht angeschlossen. Seitdem können die Herstellungskosten angefangener Arbeiten für die Handelsbilanz auf die gleiche Art und Weise ermittelt werden wie für die Steuerbilanz.

Hier noch einmal eine vollständige Übersicht über Pflichtbestandteile der Herstellungskosten, Wahlrechte und Verbote nach HGB:

Einzelkosten	
Materialeinzelkosten	Pflicht
Fertigungseinzelkosten	Pflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht
variable Gemeinkosten	
Materialgemeinkosten	Pflicht
Fertigungsgemeinkosten	Pflicht
Werteverzehr des Anlagevermögens	Pflicht
weitere (fixe) Gemeinkosten	
allgemeine Verwaltungskosten	Wahlrecht
Aufwendungen für soziale Einrichtungen	Wahlrecht
freiwillige soziale Leistungen	Wahlrecht
betriebliche Altersvorsorge	Wahlrecht
Vertriebskosten	Verbot
Forschungskosten	Verbot
Fremdkapitalzinsen im Zeitraum der Herstellung (HGB § 255 Abs. 3)	Wahlrecht

Wichtig ist die **Kontinuität der Bewertung** über die Jahre hinweg: Wenn Sie Ihren Bewertungsansatz für die angefangenen Arbeiten plausibel erklären können und jedes Jahr auf dieselbe Art bewerten und dieselben Zu- oder Abschläge verwenden, machen Sie sich gegenüber dem Finanzamt deutlich weniger angreifbar, als wenn sie in einem Jahr mit außerordentlich guter Baukonjunktur und vielen Projekten zum Ansatz der angefangenen Arbeiten mit der Herstellungskosten-Untergrenze wechseln.

2.3. Umsetzung im Unternehmen

Die meisten Unternehmen haben einen individuellen betrieblichen Weg gefunden, die Herstellungskosten für die Bewertung ihrer angefangenen Arbeiten zu ermitteln, und zwar aus der Kostenrechnung (Betriebsbuchhaltung) entweder

- durch einen Zuschlag auf die ermittelten Herstellkosten oder
- durch einen Abschlag von den ermittelten Selbstkosten.

Manche Unternehmen bestimmen beispielsweise zunächst die abrechenbare Bauleistung zum 31.12., indem sie eine fiktive Abschlagsrechnung zum 31.12. aufstellen. Diese fiktive Abschlagsrechnung muss das gesamte Bauvorhaben umfassen, also kumuliert sein. Aus dieser Abschlagsrechnung rechnen sie die Umsatzsteuer und den Gewinn heraus, so dass die Selbstkosten übrigbleiben. Anschließend ziehen sie noch einen Prozentsatz für die nicht ansetzbaren AGK-Bestandteile (Vertriebs-, Forschungskosten, Teile der Fremdkapitalzinsen) ab. Als Ergebnis verbleiben die Herstellungskosten, die für dieses Projekt in der Bilanz angesetzt werden können.

Einzige Ausnahme: Sollte die abrechenbare Bauleistung geringer sein als die ermittelten Herstellungskosten per 31.12., dann ist die Bauleistung anzusetzen. Dies kommt in seltenen Fällen bei Verlust-Baustellen vor. Es ist klar, dass eine Baustelle in der Bilanz nicht mit einem höheren Wert angesetzt werden kann, als der Bauherr zu diesem Zeitpunkt dafür zahlen würde – selbst, wenn beim Bauunternehmen bereits höhere Kosten dafür aufgelaufen sind.

Beispiel: Bau eines Ärztehauses in Höhe von 900.000 € netto
Bauleistung zum 31.12.2018: 611.000 €

Scenario 1:

Selbstkosten laut BAB: 585.000 €

Aus der Kostenrechnung der vergangenen Jahre leitet das Unternehmen ab, dass etwa 1% der Selbstkosten für Vertrieb und herstellungsfremde FK-Zinsen anfallen. Dieses 1% darf in den Herstellungskosten lt. HGB nicht angesetzt werden.

Herstellungskosten: 579.150 € (99% der Selbstkosten)

Sofern keine weiteren Verluste/ungeplanten Kosten drohen, kann das Projekt zum 31.12.2018 mit 579.150 € in der Bilanz bewertet werden.

Scenario 2:

Aufgrund starker Preissteigerungen für Betonstahl nach Vertragsabschluss entstanden dem Bauunternehmen für Material höhere Kosten als ursprünglich kalkuliert.

Selbstkosten laut BAB: 619.000 €

Herstellungskosten: 612.810 € (99% der Selbstkosten)

Der Bauherr würde für den aktuellen Bautenstand maximal 611.000 € bezahlen. Höher darf auch das Projekt in der Bilanz nicht bewertet werden. Sofern keine weiteren Verluste/ ungeplanten Kosten drohen, lautet der Bilanzansatz 611.000 €.

Durch das Vorsichtsprinzip bei der Bewertung werden also Gewinne aus laufenden Bauvorhaben bilanztechnisch komplett ins nächste Jahr bzw. das Jahr der Fertigstellung verschoben, weil erst dann die Gefahr auf den Kunden übergeht. Drohende Verluste hingegen werden vorweggenommen und im laufenden Jahr bilanziert statt zu warten, bis sie tatsächlich eintreten. Die hohe Kunst ist es, die Höhe der drohenden Verluste richtig zu schätzen. Sollte der tatsächliche Verlust dann doch anders ausfallen, muss die Bewertung in der Folgeperiode korrigiert werden (Zuschreibung/Abschreibung).

3. Abgrenzung der Abschlagszahlungen von Vorauszahlungen

Wie oben bereits erwähnt, dürfen erhaltene Abschlagszahlungen für angefangene Arbeiten auf der Aktivseite der Bilanz mit den angefangenen Arbeiten saldiert werden (HGB § 268). Und darauf sollten Bauunternehmen auch dringen, dass so bilanziert wird, weil sonst die Bilanz zu lang wird und die betrieblichen Kennzahlen zu gering ausfallen.

Allerdings gilt diese Regelung aus dem BilMoG nur für Abschlagszahlungen, nicht aber für Vorauszahlungen.

Zu unterscheiden ist:

Mit **Abschlagszahlungen** (AZ) vergütet der Bauherr den aktuellen Bautenstand. Das heißt: Es ist bereits ein Gegenwert für die Zahlung vorhanden, nämlich erbrachte Bauleistungen.

Vorauszahlungen leistet der Kunde für Leistungen, die noch nicht erbracht wurden. So wird beispielsweise bei der Bestellung eines Aufzugs für ein Gebäude üblicherweise im Vertrag eine Vorauszahlung vereinbart, die der Auftraggeber unmittelbar nach Vertragsabschluss an den Aufzugsbauer zu zahlen hat.

Daraus folgt:

1. Nur Abschlagszahlungen (AZ) dürfen auf der Aktivseite saldiert werden, weil sie die Bezahlung für die angefangenen Arbeiten, mit denen sie saldiert werden, darstellen.
2. Echte Vorauszahlungen müssen auf der Passivseite der Bilanzseite verbleiben, weil für sie (noch) kein Gegenwert erarbeitet wurde, so dass sie eine echte Verbindlichkeit des Unternehmers gegenüber dem vorauszahlenden Kunden darstellen.
3. Der Saldo auf der Aktivseite der Bilanz darf nicht negativ werden. Falls also die Abschlagszahlungen höher sein sollten als die Herstellungskosten der angefangenen Arbeiten, so wird der übersteigende Anteil unter den Verbindlichkeiten auf der Passivseite verbucht und gilt somit als „Vorauszahlung“ (siehe Beispiel unten).
4. Die Höhe der angefangenen Arbeiten (bewertet zu Herstellungskosten) und die Höhe der erhaltenen Abschlagszahlungen sollten für jedes Bauvorhaben separat dokumentiert werden - auch wenn der Ausweis auf der Aktivseite der Bilanz als Summe über alle Bauvorhaben erfolgt.

Beispiel:

Bauleistung zum 31.12.2018: 611.000 €

Selbstkosten laut BAB: 585.000 €

Herstellungskosten: 579.150 € (99% der Selbstkosten)

erhaltene Abschlagszahlungen: 600.000 €

... davon Vorauszahlungsanteil: 20.850 € (600.000 - 579.150)

AKTIVA	PASSIVA
Anlagevermögen	Eigenkapital
Umlaufvermögen	Rückstellungen
Vorräte	Verbindlichkeiten
- angefangene Arbeiten 579.150 €	- VB gg. Kreditinstituten
- erhaltene AZ - 579.150 €	- erhaltene Vorauszahlungen
0 €	20.850 €
Forderungen	
liquide Mittel	- VB aus L+L
sonstiges Vermögen	- sonstige VB
Bilanzsumme	