

GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG

Bilanzierungsfragen bei Webshops: Realitätsnahe Darstellung der Ertragslage

von WP StB Lukas Graf, Meißen

Webshops sind in der Regel Handelsbetriebe, die Waren in großem Stil beschaffen und über ihren Versand vertreiben. Die Geschäftsanbahnung erfolgt meist über die eigene Homepage und/oder Plattformen. Anders als klassische Einzelhändler verfügen Webshops in der Regel nicht über Geschäftslö- kale oder über einen personengebundenen Vertriebsbereich. Damit ergeben sich andere Kostenstrukturen, die sich in der GuV deutlich niederschlagen. Für einen externen Bilanzleser kann sich dies wie eine Verzerrung der Ertrags- lage darstellen. Es soll untersucht werden, ob es Gestaltungsmöglichkeiten gibt, die Ertragskraft von Webshops in der GuV realitätsnäher darzustellen. |

1. Das Betriebsergebnis in der GuV

Nach § 275 Abs. 2 HGB ist für die Gliederung der GuV das Gesamtkostenver- fahren zugelassen, das in Deutschland überwiegend verwendet wird. Alter- nativ kann nach § 275 Abs. 3 HGB auch das Umsatzkostenverfahren ange- wandt werden, das aber nur von wenigen, vor allem von größeren Unterneh- men verwendet wird. Für das Umsatzkostenverfahren ist die Führung von Kostenstellen (oder Sachkonten mit entsprechender Funktion) erforderlich, weshalb kleinere Unternehmen den Zusatzaufwand in der Regel meiden.

Vereinfachend stellt sich die GuV für den laufenden Geschäftsbetrieb wie folgt dar:

■ GuV für den laufenden Geschäftsbetrieb

Gesamtkostenverfahren	Umsatzkostenverfahren
Umsatzerlöse	Umsatzerlöse
+/- Bestandsveränderung	- Herstellungskosten
+ sonstige betriebliche Erträge	= Bruttoergebnis vom Umsatz
- Materialaufwand	- Vertriebskosten
= Rohergebnis	- allgemeine Verwaltungskosten
- Personalaufwand	+ sonstige betriebliche Erträge
- Abschreibungen	- sonstige betriebliche Aufwendungen
- sonstige betriebliche Aufwendungen	

Die Gliederung der GuV ist sowohl nach dem Gesamtkosten- als auch nach dem Umsatzkostenverfahren überwiegend produktionsorientiert. Webshops sind dagegen stark handelsorientiert. Bei ihnen fallen nur in seltenen Fällen auch zusätzlich Herstellungskosten an. Eine branchenbezogene Gliederung der GuV (wie z. B. bei Pflegeheimen oder Krankenhäusern) gibt es für Web- shops nicht.

Vor allem größere Unternehmen nutzen das Umsatzkosten- verfahren

Keine branchen- bezogene Gliederung der GuV für Webshops

2. Darstellung des Handelsergebnisses bei Webshops

Nach § 275 Abs. 1 HGB sind die Posten in der vorgeschriebenen Reihenfolge auszuweisen. Damit scheidet eine handelsorientierte Gliederung der GuV weitgehend aus. Ferner ist zu berücksichtigen, dass in einem Unternehmen auch ein Nebeneinander von Produktion und Handel vorkommen kann.

Abweichend von der Vorschrift des § 275 Abs. 1 HGB lassen das Gesetz und die Kommentierung (vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Auflage, § 275 HGB, Rz. 15 f.) eine abweichende Gliederung nur in Ausnahmefällen zu.

Beachten Sie | Nach Auffassung der Kommentierung ist die Gliederung der GuV vorwiegend auf Produktions- und Handelsunternehmen zugeschnitten. Für traditionelle Handelsunternehmen ist dies zu bejahen, bei klassischen Webshops treten jedoch wesentliche Aufwendungen auf, deren Zuordnung nach dem Gesamtkosten- oder Umsatzkostenverfahren zu Darstellungsproblemen führen kann.

■ Beispiele

- Die Aufwendungen für das Picken der einzelnen Bestände im Lager stellen nach handelsrechtlicher Auffassung eindeutig Vertriebskosten dar. Aus der Sicht eines Webshops ist dies jedoch ein Kernbereich seiner Tätigkeit, eine Art „Produktionsbereich“ des Webshops.
- Zum Teil wird Software nach Menge oder Vorgängen berechnet. Zudem ist oft die Zuordnung (zu Lager, Pickvorgang oder Vertrieb) nicht eindeutig. Obwohl auch dies den Kernbereich der Tätigkeit eines Webshops betrifft, können die Aufwendungen hier in der Regel nur dem Vertriebsbereich oder den sonstigen betrieblichen Aufwendungen zugeordnet werden.
- Die Plattformkosten können eine Vielzahl von Dienstleistungen umfassen (z. B. Lagerhaltung, Kommissionierung, Werbung, Versand, Zahlungsabwicklung, Übernahme von Delkreder-Risiken und Retouren-Management). Diese Aufwendungen fallen in der Regel mit Abschluss eines Kaufvertrags an und können sich – gemessen am Umsatz – leicht im zweistelligen Prozentbereich bewegen. Es handelt sich hier überwiegend um Vertriebsleistungen, obwohl auch diese Aufwendungen den Kernbereich eines Webshops betreffen und eher den Charakter bezogener Leistungen aufweisen.
- Beim Einsatz von Zahlungsdienstleistern werden zum Teil Bankgebühren in Höhe eines nennenswerten Teils des Umsatzes fällig. Auch hier handelt es sich um den Kernbereich der Tätigkeit eines Webshops. Denn diese Aufwendungen fallen unmittelbar bei einem Kauf in einem Webshop an und haben ebenfalls eher den Charakter einer bezogenen Leistung.

Die vorgenannten Aufwendungen haben gemeinsam, dass sie bei der Kalkulation der Produktpreise berücksichtigt sein müssen. Anders als im klassischen Handel fallen sie oft vollständig umsatzbezogen an. In der Darstellung der GuV von Webshops werden diese dennoch nicht margensmindernd berücksichtigt.

Von der Reihenfolge nach § 275 HGB ...

... kann nur in Ausnahmefällen abgewichen werden

Picken der einzelnen Bestände im Lager

Software

Plattformkosten

Bankgebühren

Würde man diese Aufwendungen einem „Produktionsbereich“ des Webshops zuordnen (z. B. in Form von Herstellungskosten oder bezogenen Leistungen), würde dies die Wirtschaftlichkeit eines Webshops wesentlich realistischer darstellen. Denn in der Praxis weisen Webshops oft sehr große Handelsmargen auf, die Wirtschaftlichkeit insgesamt liegt jedoch oft im normalen Bereich. Dies soll an folgendem Beispiel verdeutlicht werden:

■ Beispiel

Der Umsatz eines Webshops beträgt 1.000 TEUR, der Wareneinsatz 300 TEUR. Es fallen weitere Kosten an – und zwar für

- Software 100 TEUR (Software as a Service),
- umsatzbezogene bzw. umsatznahe virale Werbung 100 TEUR,
- Plattform 150 TEUR (Plattformgebühr von 15 % auf den getätigten Umsatz),
- Personalaufwendungen (für den Vertrieb) 100 TEUR,
- allgemeine Verwaltungskosten 150 TEUR.

Als Jahresüberschuss ergibt sich ein Betrag von 100 TEUR. Die vereinfachte GuV zeigt folgendes Bild:

Gesamtkostenverfahren	TEUR	Umsatzkostenverfahren	TEUR
Umsatzerlöse	1.000	Umsatzerlöse	1.000
Bestandsveränderung	0	Herstellungskosten (Wareneinsatz)	– 300
sonstige betriebliche Erträge	0	Bruttoergebnis vom Umsatz	700
Materialaufwand	– 300	Vertriebskosten	– 450
Rohergebnis	700	allgemeine Verwaltungskosten	– 150
Personalaufwand	– 100	sonstige betriebliche Erträge	0
Abschreibungen	0	sonst. betriebl. Aufwendungen	0
sonst. betriebl. Aufwendungen	– 500		
Betriebsergebnis	100	Betriebsergebnis	100
Finanzergebnis	0	Finanzergebnis	0
Jahresüberschuss	100	Jahresüberschuss	100

Die GuV von Webshops vermittelt in der Praxis oft den Eindruck einer „phantastischen“ Wirtschaftlichkeit sowie der eines „Wasserkopfs“ an Vertriebs- und Allgemeinkosten. Dies entspricht aber nicht der Realität digitaler Geschäftsmodelle mit ihrer speziellen Aufwandsstruktur.

Die Kommentierung lässt, wie bereits erwähnt, eine abweichende Gliederung der GuV nur in Ausnahmefällen zu. Zulässig ist eine Änderung nach § 265 Abs. 6 HGB. Danach sind die Gliederung und die Bezeichnung der mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und der GuV zu ändern, wenn dies wegen Besonderheiten der Gesellschaft zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist.

Beachten Sie | Dies gilt insbesondere, wenn der Inhalt des Postens nicht mit der Bezeichnung gedeckt ist. Ein Beispiel dafür sind Vorführ- und Mietfahrzeuge im Anlagevermögen eines Autohauses. Bei Webshops ist dies jedoch eher nicht der Fall. Denn nach der gesetzlichen Anordnung darf die Grundstruktur der GuV nicht verändert werden.

Große Handelsmargen bei normaler Wirtschaftlichkeit

Digitale Geschäftsmodelle haben oft eine spezielle Aufwandsstruktur

Abweichende Gliederung nach § 265 Abs. 6 HGB ...

... gilt grundsätzlich nicht für Webshops

Im Übrigen sieht die Kommentierung für Produktions- und Handelsunternehmen sehr enge Voraussetzungen für eine abweichende Untergliederung vor, sodass hier besondere Umstände vorliegen müssen. Dagegen wird bei Holding- oder Dienstleistungsunternehmen und sonstigen Branchen (Bauindustrie, Reedereien, Mineralölgesellschaften, Bergbaubetriebe und Brauereien) eine Anpassung regelmäßig für zulässig gehalten (vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 275, Rz. 16 sowie § 265 HGB, Rz. 40).

MERKE | Webshops sind dort nicht genannt, obwohl eine abweichende Darstellung in der GuV durchaus sinnvoll sein kann. Da für viele Branchen bereits heute eine abweichende Gliederung zulässig ist, spricht einiges dafür, dass dies zukünftig auch für Webshops gelten könnte. Vor dem Hintergrund der restriktiven Kommentierung kann eine abweichende Gliederung in der handelsrechtlichen GuV derzeit aber nicht empfohlen werden. Dies ergibt sich aus den möglichen Konsequenzen: Soweit nicht sicher geklärt ist, dass eine branchenbezogen abweichende Gliederung zulässig ist, wäre die GuV im Rahmen einer Abschlussprüfung nicht als ordnungsgemäß zu beurteilen.

Fraglich könnte aber sein, ob sich in den geschilderten Fällen eine Umgliederung der GuV aus der Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB ergibt. Danach muss der Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermitteln (sog. True and Fair View). Anderenfalls sind ergänzende Angaben im Anhang erforderlich.

Nach der hier vertretenen Auffassung ist eine solche Forderung abzulehnen. Der Gesetzgeber hat in § 275 HGB und in Ermangelung einer Branchengliederung klar festgelegt, dass die vorgegebene Gliederung grundsätzlich einzuhalten ist. Deshalb bedeutet „unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ hier regelmäßig, dass eine Gliederung nach § 275 HGB als ordnungsgemäß und ausreichend anzusehen ist. Zusätzliche Angaben kommen – auch bei Webshops – nach § 264 Abs. 2 HGB nur in Betracht, wenn die Darstellung der Lage wegen besonderer Umstände irreführend ist. Die Darstellung der GuV nach den gesetzlichen Anforderungen ist aber kein besonderer Umstand.

3. Lösungsansätze für eine betriebswirtschaftlich zutreffende Darstellung der Ertragslage

Die Darstellung einer betriebswirtschaftlich zutreffenden GuV kann für einen Webshop jedoch aus betrieblichen Gründen (z. B. Controlling, Nachkalkulation oder Ergebnisanalyse) erforderlich sein. Denkbar sind hier z. B.

- individuelle betriebswirtschaftliche Auswertungen (BWA),
- individuelle Darstellungen der Ertragslage in einem Prüfungsbericht oder
- spezielle Auswertungen im Rahmen des internen Rechnungswesens (z. B. auch entsprechend modifizierte Kennzahlensysteme).

Beachten Sie | Hierin liegen Beratungschancen für Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, die ihren Mandanten mit solchen Auswertungen wichtige, zusätzliche betriebswirtschaftliche Übersichten zur Verfügung stellen können.

Produktions- und Handelsbetriebe:
Besondere Umstände erforderlich

Derzeit sollten sich Webshops an das gesetzliche Gliederungsschema halten

Aus der Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB ...

... ergibt sich keine Umgliederung

Beratungschancen für WP und StB

SONDERBETRIEBSVERMÖGEN

Anteile des Mitunternehmers an Kapitalgesellschaft wesentliche Betriebsgrundlage?

von Dipl.-Finw. Bernhard Köstler, Neubiberg

! Zum notwendigen Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft gehören nicht nur die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens, sondern auch die im Alleineigentum eines Mitunternehmers stehenden Wirtschaftsgüter, die unmittelbar dem Betrieb oder seiner Beteiligung an der Personengesellschaft dienen oder zu dienen bestimmt sind. Hier stellt sich die Frage, ob die Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen sind. Eine aktuelle Verfügung der Finanzverwaltung beantwortet diese Frage. !

1. Zuordnung zum SBV II

Aus der Zuordnung der Beteiligung zum SBV II ergibt sich nach Verwaltungsauffassung zwar nicht zwangsläufig eine generelle Qualifikation der Beteiligung an der Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage für die Mitunternehmerstellung des Kommanditisten. Es ist jedoch nicht zu verkennen, dass in der Stärkung der Gesellschafterstellung des Kommanditisten in der KG gleichzeitig eine funktionale Bedeutung der Beteiligung für die Mitunternehmerstellung zu sehen ist. Zudem kommt die Funktion der Haftungsübernahme durch die Komplementär-GmbH.

MERKE ! Die Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH stellt danach nur dann keine wesentliche Betriebsgrundlage für die Mitunternehmerstellung dar, wenn die durch diese Beteiligung bewirkte Stärkung der Gesellschafterstellung des Kommanditisten in der GmbH & Co. KG von wirtschaftlich untergeordneter Bedeutung ist. Maßgeblich sind dabei die tatsächlichen gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse.

2. Verschiedene Beurteilungen je nach Fallgestaltung denkbar

Nach der BFH-Rechtsprechung (u. a. BFH 25.11.09, I R 72/08; 16.12.09, I R 97/08) sind je nach Fallgestaltung folgende steuerlichen Beurteilungen denkbar.

■ Fallgestaltung 1

Keine Beteiligung der Komplementär-GmbH am Vermögen sowie am Gewinn und Verlust der KG und Kommanditanteil „nicht“ größer als 50 %.

Ob die Beteiligung des Mitunternehmers an der Komplementär-GmbH eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, hängt entscheidend von der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Kommanditisten in der GmbH ab. Ist der Kommanditist aufgrund seiner Stimmrechte in der GmbH nicht in der Lage, maßgeblich auf die GmbH Einfluss auszuüben, so hat er zwar eine stärkere

Funktionale
Bedeutung der
Beteiligung

Steuerliche
Beurteilung je nach
Fallgestaltung

Entscheidend ist
die gesellschafts-
rechtliche Stellung