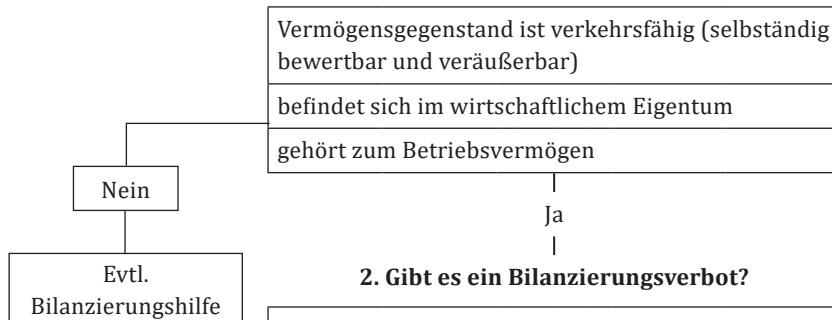


2.3 Prüfungsreihenfolge nach Handelsrecht

Bilanzierungsfähigkeit/Bilanzierungspflicht

1. Feststellung der Bilanzierungsfähigkeit



2. Gibt es ein Bilanzierungsverbot?

Aufwendungen für Gründung und Kapitalbeschaffung, Aufwendungen für Abschluss von Versicherungsverträgen, bestimmte nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögenswerte i.S.v.
§ 248 Abs. 2 S. 2 HGB

Nein

3. Gibt es ein Bilanzierungswahlrecht?

Selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter, ausgenommen Marken, Kundenlisten und ähnliche, Disagio, aktive latente Steuer

Ja

Nein

Bilanzpolitik

Bilanzierungspflicht

H. Die prüfungsrelevanten Fragen/Fälle

Hinweis! Nach den Fällen ist Raum für Notizen zur selbständigen Lösung. Die Lösungsvorschläge befinden sich im Buch ab Seite 134.

1. Allgemeines

In den überwiegenden Sachverhalten ist zunächst zu prüfen, ob überhaupt ein oder mehrere Ansätze in der Bilanz zu erfolgen haben.

Nach § 246 Abs. 1 S. 1 HGB sind in der Bilanz Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten vollständig aufzunehmen, soweit keine Ansatzwahlrechte oder -verbote bestehen.

Es sind alle bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten zu erfassen, die:

- **in personeller Hinsicht dem Kaufmann**
und
- **in sachlicher Hinsicht dem Betriebsvermögen**
zuzuordnen sind.

Die Vollständigkeit betrifft die Frage, **ob** Gegenstände **überhaupt** anzusetzen sind:

- **Ansatz dem Grunde nach.**

Die Werterfassung regeln die Bewertungsvorschriften:

- **Ansatz der Höhe nach.**

2. Der Vermögensgegenstand und das Wirtschaftsgut

Das Steuerrecht verwendet den Begriff Wirtschaftsgut (§§ 4–6 EStG).

Nach herrschender Auffassung sind beide Begriffe im Wesentlichen inhaltsgleich (BFH vom 19.06.1997, IV R 16/95, BStBl II 1997, 808).

Aktivierungsfähigkeit erfordert einen wirtschaftlich realisierbaren Vermögenswert.

Dies ist der Fall, wenn ein fremder Dritter bei Fortführung des Unternehmens diesen Gegenstand im Rahmen der Kaufpreisbemessung berücksichtigen würde.

Nicht erforderlich für die Annahme eines Wirtschaftsgutes im Gegensatz zum Vermögensgegenstand, ist die Einzelveräußerbarkeit, es reicht hier die grundsätzliche Verkäuflichkeit, wenn auch nur im Zusammenhang mit anderen Gütern (so der BFH auch für Vermögensgegenstände nach HGB, verschiedentliche Auffassungen in handelsrechtlicher Kommentierung: nur VG, wenn einzeln veräußerbar).

Siehe hierzu § 246 Abs. 1 S. 4 HGB, der den entgeltlich erworbenen Firmenwert, der nicht einzeln veräußerbar ist, zum Vermögensgegenstand erklärt („gilt“).

Maßgebend ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Wirtschaftsgüter sind (H 4.2 Abs. 1 „Wirtschaftsgut“ EStH):

- nicht nur Gegenstände im Sinne des bürgerlichen Rechts, sondern
- auch tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und sämtliche Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und die
- gesondert bewertbar und
- veräußerbar (einzeln oder mit dem Betrieb) sind (verkehrsfähig) und
- in der Regel einen Nutzen über das Geschäftsjahr hinaus haben (beachte BFH vom 26.11.2014, BStBl II 2015, 325 für Entnahme einer Rückkaufoption aus einem Leasingvertrag).

Immaterielle Vorteile als Wirtschaftsgüter

Die Frage, ob ein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut gegeben ist, stellt sich vor allem bei immateriellen Wirtschaftsgütern z.B.: Nutzungsrechte, Patente, Marken-, Verlags-, Belieferungs-, Optionsrechte, Konzessionen, Lizenzen, Gebrauchsmuster, Fabrikationsverfahren, Know-how, etc.

Für die Aktivierungsmöglichkeit und dann -pflicht in der Steuer- wie dann auch in der Handelsbilanz gilt:

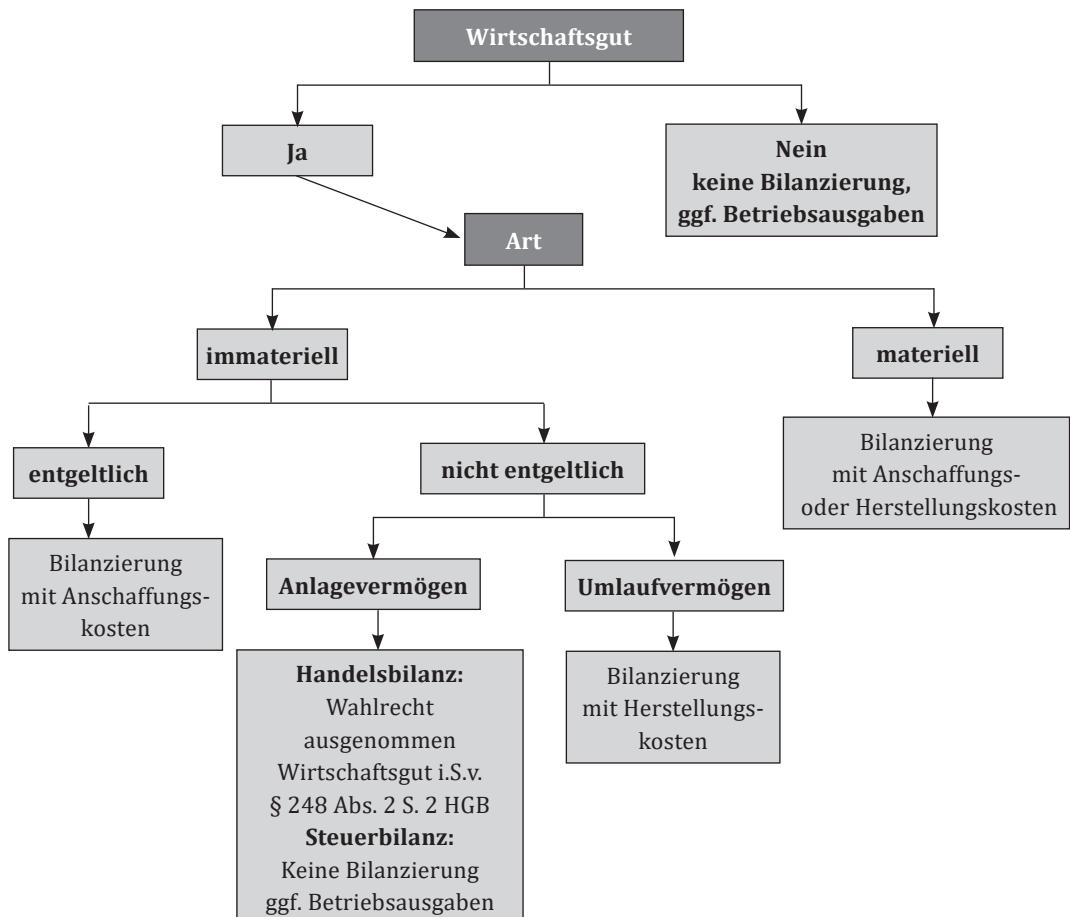
- Aufwendungen für diese Wirtschaftsgüter müssen zum Erwerb durch Anschaffung geführt haben und klar und einwandfrei von den übrigen Aufwendungen abgrenzbar sein (BFH vom 28.05.1979, I R 1/76, BStBl II 1979, 734).
- Ein immaterielles Wirtschaftsgut ist entgeltlich erworben, wenn es durch einen Hoheitsakt oder ein Rechtsgeschäft aufgrund einer bestimmten Gegenleistung übergegangen oder eingeräumt worden ist (R 5.5 Abs. 2 EStR).

„Entgeltlicher Erwerb“ besagt:

- Es muss sich um einen abgeleiteten Erwerb handeln.
- Gegenstand des Erwerbsvorgangs muss das immaterielle Anlagegut als solches gewesen sein.
- Es muss ein Entgelt gezahlt worden sein.
- Das Entgelt muss Gegenleistung für die Leistung des immateriellen Wirtschaftsguts sein.

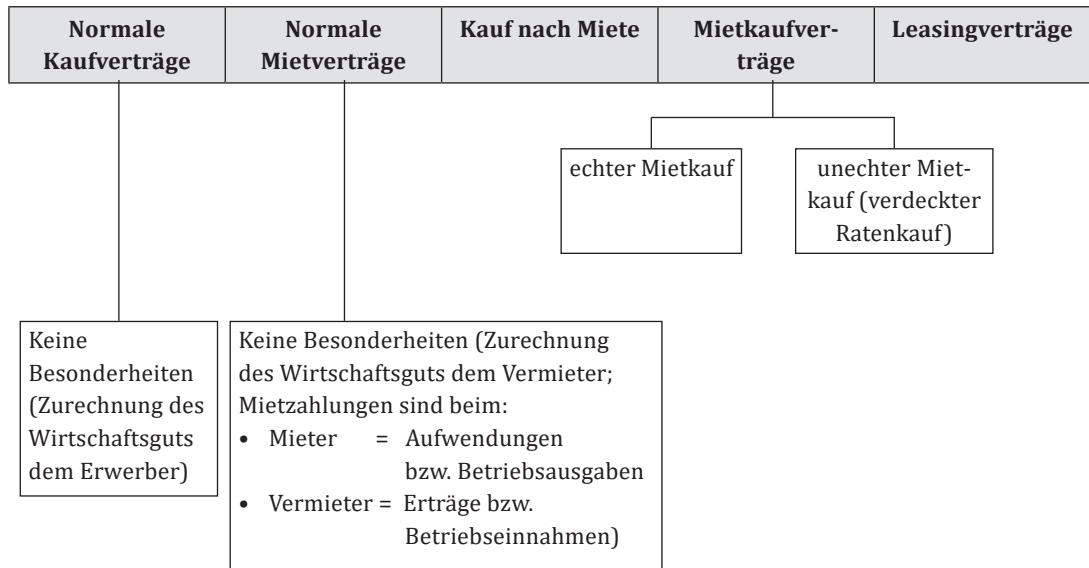
Nach § 248 Abs. 2 HGB besteht für selbst erstellte immaterielle WG ein Wahlrecht, diese zu aktivieren (siehe aber später bei Besprechung der Bilanzposten).

Regelmäßig wiederkehrende Aufwendungen – z.B. Provisionen, für die Vermittlung von Abonnementverträgen, sowie umsatzabhängige Lizenzgebühren und Honorare – (BFH vom 29.10.1969, I 93/64, BStBl II 1970, 178 und vom 23.09.1969, I R 22/66, BStBl II 1970, 100) können nicht als Anschaffungskosten eines immateriellen Wirtschaftsguts aktiviert werden.

Entgeltlicher Erwerb bei immateriellen Wirtschaftsgütern**Prüfungssystematik**

3.2 Mietkauf

Für die Frage der Abgrenzung sind folgende Fälle zu unterscheiden:



Kauf nach Miete

Es ergeben sich keine Besonderheiten.

Mietkauf

Nach der ESt-Kartei Baden-Württemberg zu § 6 Abs. 1 – Bewertung des Betriebsvermögens – Nr. 22 EStG (OFD Hannover vom 18.12.2000, BBK F 13, 4231) sind zu unterscheiden:

- echter Mietkauf** (zunächst Behandlung als Mietverhältnis und nach einiger Zeit Erwerb durch den Mieter, ähnlich wie beim Kauf nach Miete) und
- unechter Mietkauf oder verdeckter Ratenkauf** (Zurechnung des Wirtschaftsguts von vornherein dem „Mieter“).

Echter Mietkauf	Verdeckter Ratenkauf
<ul style="list-style-type: none"> Abschluss eines Mietvertrags, weil die Vertragsparteien zunächst ernsthaft ein Mietverhältnis beabsichtigen. Dem Mieter wird trotz echtem Mietverhältnis das Recht eingeräumt, jederzeit den Mietgegenstand zu erwerben (Kaufoption liegt im Ermessen des Mieters). 	<ul style="list-style-type: none"> Abschluss eines „Mietvertrags“, obwohl von Anfang an, an einen Verkauf bzw. Kauf gedacht ist (als „Mietvertrag“ getarnt). Evtl. beiderseits unkündbarer „Mietvertrag“ oder „Mietdauer“ wird so bemessen, dass bei Ablauf dieses Zeitraums das Wirtschaftsgut wirtschaftlich verbraucht ist und der „Mieter“ daher praktisch keine Möglichkeit mehr hat, dem „Vermieter“ das Wirtschaftsgut zurückzugeben.

Echter Mietkauf	Verdeckter Ratenkauf
<ul style="list-style-type: none"> Die vereinbarte Miete ist der Nutzungsüberlassung angemessen. 	<ul style="list-style-type: none"> Die vereinbarte „Miete“ ist bei wirtschaftlicher Betrachtung hinsichtlich Höhe, Dauer und Fälligkeit als „echte“ Mietzahlung ungewöhnlich, als Kaufpreisrate besser verständlich (BFH vom 18.11.1970, I 133/64, BStBl II 1971, 133).
<ul style="list-style-type: none"> Anrechnung der bis zum Kauf gezahlten Mietbeträge auf den Kaufpreis (Listenpreis). Häufig wird der Kaufpreis auch erst bei Abschluss des Kaufvertrags mit einem Zeitwert festgelegt, wobei die bis zum Kauf gezahlten Mietbeträge entsprechend berücksichtigt werden. 	<ul style="list-style-type: none"> Der Kaufpreis entspricht dem bei Abschluss des „Mietvertrages“ geltenden Listenpreis und die überhöhten „Mietbeträge“ werden voll auf den Kaufpreis angerechnet oder der spätere Kaufpreis wird bereits bei Abschluss des „Mietvertrags“ endgültig festgelegt und bei Anrechnung der bereits bezahlten „Mietbeträge“ ergibt sich ein restlicher Kaufpreis, der weit unter dem Zeitwert des Wirtschaftsguts liegt (BFH vom 12.09.1991, III R 233/90, BStBl II 1992, 182).

Ertragsteuerliche Rechtsfolgen bei:

Echter Mietkauf	Verdeckter Ratenkauf
<ul style="list-style-type: none"> Während der Mietdauer Behandlung als Mietverhältnis. 	<ul style="list-style-type: none"> Der Vertrag gilt von Anfang an als Kaufvertrag (verdeckter Ratenkauf).
<ul style="list-style-type: none"> Erst durch den späteren Kaufvertrag ergibt sich eine Veräußerung vom Vermieter an den Mieter. 	<ul style="list-style-type: none"> Sofortiger Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Erwerber.
<ul style="list-style-type: none"> Anschaffungskosten beim Erwerber: <p>Restlicher Kaufpreis + angerechnete Miete . verbrauchte „Abschreibung“ (Wertverzehr) vom Listenpreis für die Mietdauer (ab Ingebrauchnahme bis zum Erwerbszeitpunkt), höchstens angerechnete Miete = Anschaffungskosten beim Erwerber</p>	<ul style="list-style-type: none"> „Mietzahlungen“ gelten als Kaufpreisraten
Die Anrechnung der gezahlten Miete gilt (wirtschaftlich betrachtet) als Rückgängigmachung des ursprünglichen Mietaufwands.	
Beim Erwerber Abschreibung auf verbleibende Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts.	

(Vgl. Horschitz/Groß/Fank in Bilanzsteuerrecht und Buchführung.)

Fall 12:

Beurteilen Sie unter Angabe der einschlägigen Rechtsvorschriften die einzelnen Sachverhalte. Die Rechtsauffassungen der Beteiligten sind kritisch zu hinterfragen.

Gegebenenfalls erforderliche Korrekturbuchungssätze sind anzugeben. Es soll der rechtlich niedrigste Gewinn ermittelt werden. Alle Voraussetzungen für Steuervergünstigungen liegen vor. Auch haben die Beteiligten immer alle gesetzlichen Formvorschriften eingehalten.

Stellen Sie die Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode dar, füllen Sie dazu die Anlage aus.

Anlage zu Teil III; Gewinnauswirkung:

Vorgang	Erfolgskonto	+	./.
Betriebsgelände			
Turmdrehkran			
Schrottplresse			
Auswahl EDV-Anlage			
Betriebsprüfung			
Ausscheiden C			
Summen			
Saldo			

Sachverhalt (auszugsweise):

Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Die Handelsbilanz soll mit der Steuerbilanz übereinstimmen. Die Bilanzen für 05 und 06 wurden noch nicht beim Finanzamt eingereicht. Die Buchführung wurde 06 vom Gesellschafter B erstellt; ebenso eine vorläufige Bilanz auf den 31. Dezember 06:

Aktiva		Passiva	
Grund und Boden	1.000.000 €	Kapital A	451.000 €
Betriebsgebäude	60.000 €	Kapital B	351.000 €
Maschinen	1.936.800 €	Kapital C	268.000 €
Betriebs- und Geschäfts- ausstattung	80.000 €	Rücklagen	48.000 €
Bank	150.000 €	Rückstellungen	20.000 €
Forderungen	100.000 €	Verbindlichkeiten	2.188.800 €
	3.326.800 €	3.326.800 €	

Aus den Unterlagen ergeben sich unter anderem folgende Buchungsvorgänge und Geschäftsvorfälle:

Schrottplresse

Die OHG nutzte seit dem 01. Januar 06 eine neu entwickelte mobile Schrottplresse, die sie zwecks Erprobung zunächst für 20.000 € zzgl. 3.800 € USt monatlich von der Anlagenbau GmbH mietete. Im Mietvertrag war der OHG das Recht eingeräumt worden, jederzeit unter Anrechnung der geleisteten Mietzahlungen die Maschine, die eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 10 Jahren hat, zu erwerben. Der Mietvertrag war jeweils zum Ende eines Monats kündbar. Die Zahlung des Mietzinses wurde in den Monaten Januar bis Oktober 06 korrekt verbucht. Der Nettokaufpreis der Maschine (Listenpreis) beträgt 1.200.000 €. Nach erfolgreicher Erprobung erwarb die OHG die Schrottplresse zum 01. November 06. Der Hersteller stellte folgende Rechnung aus:

Kaufpreis (netto)	1.200.000 €
./. gezahlter Mietzins	./. 200.000 €
=	1.000.000 €
19 % USt	190.000 €
Restkaufpreis	1.190.000 €

Der Rechnungsbetrag wurde noch im November 06 an die Anlagenbau GmbH vom betrieblichen Bankkonto überwiesen.

Buchung durch B im November:

Maschinen (Schrottresse)	1.000.000 €	an Bank	1.190.000 €
Vorsteuer	190.000 €		

Die Abschreibung hat B wie folgt berechnet:

$$1.200.000 € \times 10 \% = 120.000 € \times \frac{2}{12} = 20.000 €$$

Buchung:

AfA	20.000 €	an Maschinen (Schrottresse)	20.000 €
-----	----------	-----------------------------	----------

3.3 Leasing

3.3.1 Übersicht über die wichtigsten Leasing-Vertragstypen

(vgl. Maier-Schmitt „Grundkurs des Steuerrechts“, Band 10, Abschnitt D 3.3)

Finanzierungs-leasing	Operating-leasing	Hersteller-leasing	Sale-and-lease back	Spezialleasing
<p>Der L.-Geber räumt dann dem L.-Nehmer für eine feste Grundmietzeit gegen regelmäßiges Entgelt in bestimmter Höhe ein schuldrechtliches Nutzungsrecht ein (mittel bis langfristig). Der Vertrag ist während der Grundmietzeit unkündbar.</p> <p>Die objektbezogenen Risiken (Gefahrtragung, Gewährleistung) tragen der L.-Nehmer. Hinsichtlich des Entgelts ist zu unterscheiden:</p>	<p>Der L.-Geber vermietet das Gut kurz- bis mittelfristig an den L.-Nehmer.</p> <p>Die objektbezogenen Risiken trägt der L.-Geber.</p> <p>Der Vertrag kann jederzeit gekündigt werden (= typischer Mietvertrag).</p> <p>Der L.-Geber hat das L.-Gut zu aktivieren.</p> <p>Die L.-Raten sind erfolgswirksam zu behandeln.</p>	<p>Vermietung von Gütern (Finanzierungs- oder Operating-Leasing) durch den Hersteller (z.B. IBM-Leasing).</p>	<p>Verkauf von Gütern an eine Leasing-Gesellschaft und anschließende Anmietung dieser Güter.</p>	<p>Das Gut ist speziell auf die Bedürfnisse des L.-Nehmers zugeschnitten.</p> <p>Es kann nach Ablauf der Mietzeit nur vom L.-Nehmer sinnvoll weiterbenutzt werden.</p>