

H. Die prüfungsrelevanten Fragen/Fälle

Hinweis! Nach den Fällen ist Raum für Notizen zur selbständigen Lösung. Die Lösungsvorschläge befinden sich im Buch ab Seite 131.

1. Allgemeines

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

Nach § 246 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 ist für die Annahme eines Wirtschaftsgutes die **Einzelveräußerbarkeit**, es reicht 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 einzelveräußerbar).

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
- einen Nutzen über das Geschäftsjahr hinaus haben.

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:

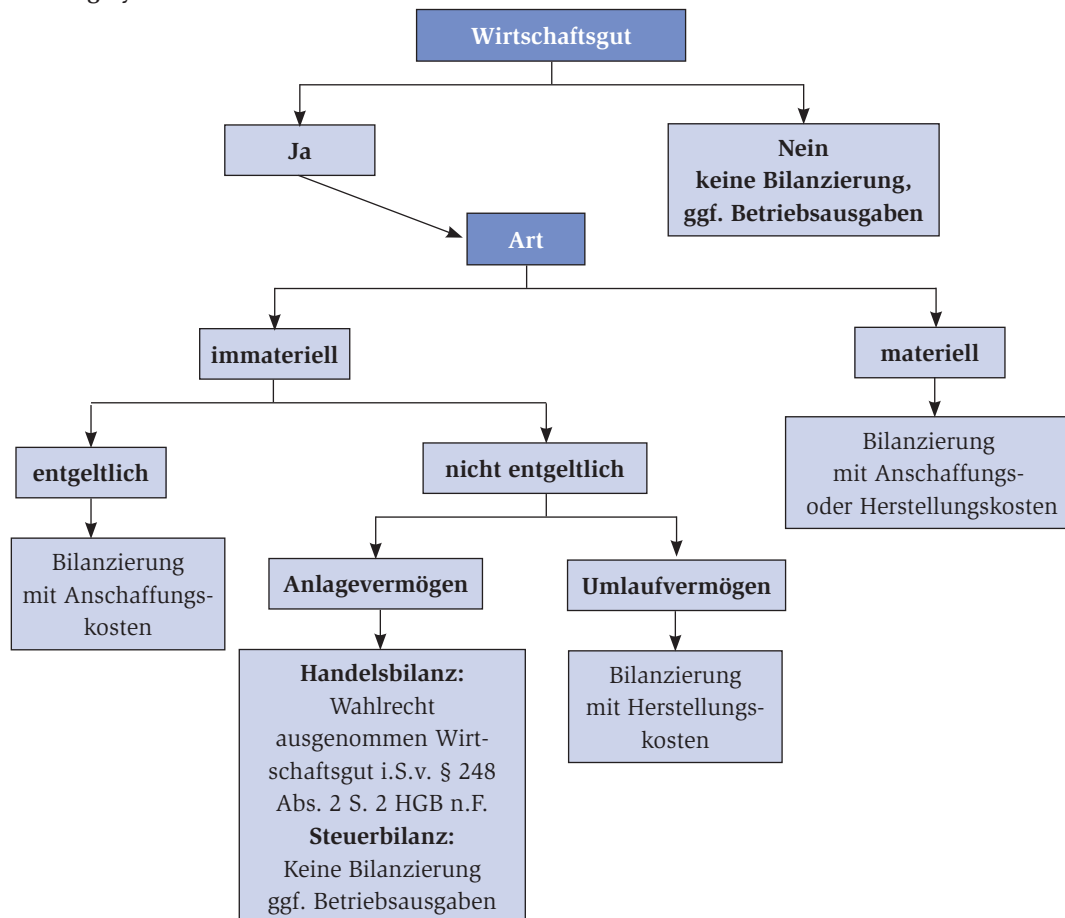
- Es muss sich um einen **abgeleiteten Erwerb** handeln.
- Gegenstand des Erwerbsvorgangs muss das immaterielle Anlagegut als solches gewesen sein.
- Es muss ein Entgelt gezahlt worden sein.
- Das Entgelt muss Gegenleistung für die Leistung des immateriellen Wirtschaftsguts sein.

Nach § 248 Abs. 2 HGB besteht für selbst erstellte immaterielle WG ein Wahlrecht, diese zuaktivieren (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



Ansatz dem Grunde nach**Fall 6:**

Die A-GmbH hat im November 06 ein Patent „Hertzbestimmung von Stimmbändern“ entwickelt, das künftig für Musikproduktionen von Gesängskünstlern genutzt werden soll. Die für die Entwicklung entstandenen Kosten (die den Aufwendungen entsprechen) betragen 22.500 € und sind entsprechend auf den Aufwandskonten erfasst. Die Erfindung ist für zehn Jahre geschützt.

Weitere 4.200 € hat der Arbeitnehmer Schmidt als Erfindervergütung für seine Erfindung „Digitale Umsetzung analoger Aufnahmen“ erhalten, die von der A-GmbH erfolgreich bei der Aufarbeitung alter Tonaufnahmen verwendet wird. Schmidt und die A-GmbH sind sich einig, dass ein Patent dafür nicht angemeldet wird, aber die A-GmbH die Erfindung fünf Jahre nutzen darf, ohne dass Schmidt jemand anderem davon erzählt. Schmidt hatte die Erfindung nach Feierabend in seinem Hobbykeller entwickelt, ohne einen Auftrag dafür erhalten zu haben. Er hat die Erfindung am 10. August 06 vorgestellt. Nachdem Einigung über die Nutzung bestand, wurden 4.200 € im August gezahlt und als sonstiger betrieblicher Aufwand gebucht.

Aufgabe: Nehmen Sie bilanzrechtlich Stellung.

Fall 7:

Die Werbe-GmbH (W) ließ durch die Werbeagentur A Werbefilme (Werbespots) zur langfristigen Verwertung im eigenen Betrieb herstellen.

Aufgabe der L war es ferner, dafür zu sorgen, dass die an der Gestaltung der Werbefilme mitwirkenden Personen der W sämtliche Urheber- und Nutzungsrechte einräumen.

Die W zahlte ferner für den Erwerb einer Internetadresse (Domain Namen) 10.000 € an A.

Aufgabe: Beurteilen Sie den vorliegenden Sachverhalt aus der Sicht der W.

Fall 8:

Die Betriebsgemeinschaft A und B bewirtschaftet einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Aufgrund eines notariellen Kaufangebots der X-GmbH veräußerten A und B einen forstwirtschaftlich genutzten Teil ihres Hofes an die X-GmbH.

Entsprechend dem Kaufangebot setzte sich der Kaufpreis für den Grund und Boden in Höhe von 4,10 €/qm aus einem von der Käuferin angenommenen durchschnittlichen Verkehrswert von 0,45 €/qm, einem Standortzuschlag von 0,65 €/qm und einem besonderen Interessenzuschlag von 3,00 €/qm zusammen. Zu dem Interessenzuschlag heißt es in dem notariellen Kaufvertrag, dass die Käuferin diesen zu zahlen bereit sei, um in kurzer Zeit Eigentümer und Besitzer des Grund und Bodens werden zu können. Die X-GmbH hatte die Absicht, unmittelbar nach dem Kauf atomares Material zu lagern (bzw. auf einer noch zu errichtenden Anlage wieder aufzubereiten).

A und B sind der Auffassung, der vereinbarte Interessenzuschlag im Rahmen des Kaufpreises sei allein für den Teil des Salzstocks unter dem veräußerten Grund und Boden gezahlt worden.

Dieser Salzstock sei Privatvermögen und der darauf entfallende Veräußerungserlös falle nicht unter die Einkommensbesteuerung.

Aufgabe: Nehmen Sie zur (bilanz-)steuerrechtlichen Behandlung beim Veräußerer und Erwerber Stellung.

Weitere Beispiele aus der **steuerlichen** Rechtsprechung:

1. Ein Steuerpflichtiger mietet einen Büroraum und bereitet die Eröffnung eines Fabrikationsbetriebs vor. Dadurch entstehen Mietaufwendungen, Löhne, Sozialabgaben, Telefonkosten, Reisekosten, Anlernkosten, Kfz-Kosten und Reklamekosten.
Durch die vorbereitenden Betriebsausgaben wird kein Wirtschaftsgut geschaffen. Die Aufwendungen sind als Betriebsausgaben abzusetzen (BFH vom 28.01.1954, IV 255/53 U, BStBl III 1954, 109).
2. Ein Kieswerk zahlt freiwillig einen Zuschuss an die Stadt zum Ausbau der zu seinem Grundstück führenden öffentlichen Straße.
Der Betrieb hat mit dem Ausbau der Straße zwar einen wirtschaftlichen Vorteil erlangt, (immaterielles Wirtschaftsgut). Es handelt sich jedoch um eine originären und nicht um eine abgeleiteten Erwerb. Die Stadt hat den Vorteil nicht eingeräumt, wie sie andererseits keine Gegenleistung erhalten hat (BFH vom 20.02.1980, VIII R 80/77, BStBl II 1980, 687). Das Kieswerk hat kein Alleinnutzungsrecht der Straße.
3. Ein Betriebsinhaber zahlt einen Zuschuss an das Elektrizitätswerk, damit dieses zur Sicherstellung des Bedarfs an Strom einen nur für den Unternehmer bestimmten Transformator errichtet.
Durch die Zahlung erwirbt der Steuerpflichtige Ansprüche gegen das E-Werk (rechtsähnliche Position), die die Annahme eines immateriellen Wirtschaftsguts rechtfertigt.
Das Wirtschaftsgut „gesicherte Energieversorgung“ ist auch entgeltlich erworben. Der Zuschuss ist nach § 7 EStG auf die Nutzungsdauer zu verteilen (BFH vom 26.06.1969, VI 239/65, BStBl II 1970, 35).
4. A zahlt an den Hersteller einer Tiefgarage 50.000 €,
 - a) da er sich hiervon bessere Parkmöglichkeiten für seinen Kunden verspricht,
 - b) dafür erhält er 10 für seine Kunden reservierte Parkplätze eingeräumt.
 Im Fall a) ist kein immaterielles Wirtschaftsgut entstanden, da es an einem besonderen Vorteil, an einer greifbaren Einzelheit für den Betrieb fehlt,
Im Fall b) ist dagegen ein besonderer Vorteil an einer greifbaren Einzelheit für den Betrieb erworben worden, ein immaterielles Wirtschaftsgut liegt vor.
5. Der Auftraggeber eines Handelsverteters hat nach § 89b Abs. 1 HGB eine **Ausgleichszahlung** geleistet.
Der Unternehmer erlangt keine neuen geschäftlichen Vorteile. Die Zahlung ist ein Ausgleich für die Vorteile, die aus der Geschäftsverbindung mit vom Handelsvertreter geworbenen Kunden bereits vorliegen. Da kein Erwerb eines Wirtschaftsguts vorliegt, gehört die Ausgleichszahlung zu den sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben (BFH vom 31.10.1974, III R 135/73, BStBl II 1975, 85), siehe dagegen Beispiel 6.
6. Ein Handelsvertreter zahlt bei Übernahme der Vertretung für den Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB seines Vorgängers und zum Erwerb des Kundenstamms eine Abfindung. Der Handelsvertreter hat den Abfindungsaufwand als Anschaffungskosten für eine entgeltlich erworbenes immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens zu aktivieren und auf die Zeit der voraussichtlichen Wirksamkeit zu verteilen (H 5.5 „Vertreterrecht“ EStH).
7. Durch die Herstellung von **Werbefilmen** (Werbespots) im Rahmen einer sog. unechten Auftragsproduktion werden beim Filmhersteller immaterielle und keine körperlichen Wirtschaftsgüter geschaffen. Die Filme sind deshalb nicht zu aktivieren (BFH vom 20.09.1995, X R 225/93, BStBl II 1997, 320). Bei echter Auftragsproduktion wird entgeltlich erworben. Der Filmproduzent hat seine erstellten Filme zunächst als Umlaufvermögen zu aktivieren, H 5.5 „Filmrechte“ EStH; vgl. BMF vom 23.02.2001, IV A 6 – S 2241 – 8/01 (BStBl I 2001, 175 ff. zur Behandlung von Film- und Fernsehfonds, ähnlich Literatur zu Internetauftritten in BBK F 12, 6535).

8. Der Erwerb einer **Internetadresse** führt zu einem nichtabnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgut (BFH vom 19.10.2006, III R 6/05, DB 2007, 430).

Selbständige Bewertbarkeit als Voraussetzung für ein Wirtschaftsgut

Ein Wirtschaftsgut muss **selbständig bewertbar** sein.

Ein Erwerber des Betriebs würde dafür im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt ansetzen (BFH vom 29.04.1965, IV 403/62 U, BStBl III 1965, 414).

Die **selbständige Nutzbarkeit** ist im Gegensatz zur Sofortabschreibung nach § 6 Abs. 2 EStG **nicht erforderlich**.

Keine **selbständige Bewertbarkeit** in folgenden Fällen:

- Heizungen (BFH vom 20.03.1975, IV R 16/72, BStBl II 1975, 689),
- Elektro-Nachtspeicheröfen (BFH vom 09.11.1976, VIII R 27/75, BStBl II 1977, 306),
- Personenfahrstühle, Be- und Entlüftungsanlagen eines Gebäudes, Feuerlöschanlagen in Fabriken oder Warenhäusern (BFH vom 15.02.1980, III R 105/78, BStBl II 1980, 409, BFH vom 07.10.1983, III R 138/80, BStBl II 1984, 262) oder
- bei Rolltreppen eines Kaufhauses (BFH vom 21.10.1993, IV R 87/92, BStBl II 1994, 176).

Selbständige Bewertbarkeit

- Selbständige Gebäudeteile wie Betriebsvorrichtungen (BFH vom 31.08.1971, VIII R 61/68, BStBl II 1971, 768).
- Einbauten für vorübergehende Zwecke, Ladeneinbauten, -umbauten und Schaufensteranlagen (BFH vom 26.11.1973, GrS 5/71, BStBl II 1974, 132; BdF vom 26.07.1974, IV B 2 – S-2196-16/74, BStBl I 1974, 498).
- Maschinenwerkzeuge (Bohrer, Fräser, Drehstähle und Sägeblätter), BFH vom 10.10.1972, IV R 102/68, BStBl II 1973, 53.
- Das Leitungsnetz eines Versorgungsunternehmens entsprechend seinen Teilfunktionen (Antransport, Fern- und Zwischentransport, Abnehmergruppen) kann in mehrere Wirtschaftsgüter aufzuteilen sein (BFH vom 16.12.1987, X R 12/82, BStBl II 1988, 539).
- Nachträglich errichtete Garagen bei Mietwohnkomplexen, wenn die Errichtung nicht Bestandteil der Baugenehmigung war (BFH vom 22.09.2005, IX R 26/04).

In **Zweifelsfällen** ist die **Verkehrsauffassung** (Auffassung der am Wirtschaftsleben beteiligten Personen) maßgebend.

Selbständige Bewertbarkeit verlangt nicht auch eine **selbständige Veräußerbarkeit**.

Verbindung von Sachen

Ob eine bewegliche Sache nach ihrer Verbindung mit einer anderen beweglichen Sache noch ein eigenes selbständiges Wirtschaftsgut ist oder nur ein unselbständiger Teil eines anderen Wirtschaftsguts, ist nach der **allgemeinen Verkehrsanschauung** zu entscheiden.

Der Nutzungs- und Funktionszusammenhang, in dem die Sachen nach der Verbindung stehen, ist für sich allein kein geeignetes Beurteilungsmerkmal.

Für die Selbständigkeit oder Zusammenfassung sind von Bedeutung:

- der Zweck,
- die Festigkeit der Verbindung (§ 93 BGB),
- die Zeitdauer, auf die die Verbindung angelegt ist, sowie
- das äußere Erscheinungsbild vor und nach der Verbindung (BFH vom 16.02.1990, III B 90/88, BStBl II 1990, 794; BFH vom 28.09.1990, III R 77/89, BStBl II 1991, 361).

Fall 9:

Die Kompressor-GmbH erwarb im Jahr 03 einen Schraubenkompressor, für den sie Investitionszulage für ein bewegliches Wirtschaftsgut begehrte.

Der Schraubenkompressor dient der Luftverdichtung im zu verarbeitenden Produkt. Dabei wird dem Produkt die Luft über ein 2 bis 3 m langes Rohr zugefügt, das den Kompressor mit der Anlage verbindet. Die Verbindung wird durch eine Verschraubung hergestellt. Mit der zugeführten Luft wird das Verarbeitungsergebnis verbessert.

Im Jahr 03 wurde der Schraubenkompressor an eine gemietete Anlage zu Versuchszwecken angeschlossen. Da sich das Verfahren bewährte, erwarb die GmbH im Jahre 04 eine eigene größere Anlage und schloss den Kompressor an diese an.

Außerdem erwarb sie einen Ladekran, der auf einem Lkw aufgebaut wurde.

Der Kran wurde nach Vorbereitung des Lkw mit verschiedenen Bolzen und Schrauben mit dem Lkw verbunden.

Das Finanzamt versagte die Zulage insoweit mit der Begründung, dass es sich bei der Anschaffung des Schraubenkompressors und des Ladekrans um nachträgliche Herstellungskosten handele.

Frage: Ist die Auffassung des Finanzamtes rechtlich zutreffend?

3. Personelle Zurechnung von Vermögensgegenständen (§ 242 Abs. 1, § 246 Abs. 1 HGB)

3.1 Wirtschaftliches Eigentum im Allgemeinen

Der Kaufmann hat nur „**seine**“ **Vermögensgegenstände** zu bilanzieren.

Die Zuordnung von Vermögensgegenständen richtet sich danach, wer „**wirtschaftlicher Eigentümer**“ des Gegenstandes ist.

In der **Regel** ist dies der **zivilrechtliche Eigentümer**.

Wirtschaftlicher Eigentümer ist aber auch derjenige, der – ohne rechtliches Eigentum – die **tatsächliche Sachherrschaft** über einen Vermögensgegenstand in der Weise ausübt, dass er den bürgerlichen Eigentümer wirtschaftlich auf Dauer von der Einwirkung ausschließt (vgl. § 246 Abs. 1 S. 2, 2. HS HGB und § 39 AO).

Entscheidend ist das **Gesamtbild** der Verhältnisse.

Die tatsächliche Sachherrschaft über den Vermögensgegenstand hat in der Regel derjenige, bei dem **Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten** der Sache liegen (vgl. BFH vom 08.03.1977, VIII R 180/74, BStBl II 1977, 629).

Weitgehende Verfügungsmöglichkeiten allein begründen aber noch kein wirtschaftliches Eigentum.

Bedeutende Fälle der vom Zivilrecht abweichenden Zurechnung

- **Erwerb unter Eigentumsvorbehalt**

Trotz des noch fehlenden – weil aufschiebend bedingten – Eigentumsüberganges ist der Gegenstand i.d.R. **dem Erwerber (Vorbehaltskäufer) zuzurechnen**, der die Sache auch bereits besitzt (§ 449 BGB, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB).

- **Sicherungsübereignung**

Die Eigentumsübertragung erfolgt mit der Vereinbarung, das Sicherungsgut bei Nichterfüllung der gesicherten Forderung zu verwerten, den Besitz des Sicherungsgutes aber beim Sicherungsgebers zu belassen (Besitzmittlungsverhältnis).

Die sicherungsübereigneten Gegenstände sind dem nutzungsberechtigten **Sicherungsgeber zuzurechnen** (§§ 930, 870 BGB, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB, § 39 AO).

- **Sicherungsabtretung**
Wird eine Forderung zu Sicherungszwecken abtreten, so ist diese grundsätzlich weiterhin dem **Sicherungsgeber zuzurechnen**.
- **Treuhandverhältnisse**
Das „zu treuen Händen“ übertragene oder erworbene „Treugut“ ist dem **Treugeber**, nicht dem Treuhänder **zuzurechnen** (§ 39 Abs. 2 AO).
- **Rollende Ware**
Die Bilanzierung richtet sich nach dem Übergang der Verfügungsmacht durch **unmittelbaren oder mittelbaren Besitz. Gefahrübergang reicht nicht**.
Dem Erwerber ist trotz Übergabe an den Spediteur im allgemeinen noch nicht zuzurechnen.
Bei Frachtgeschäften geht mit der **Übergabe der Frachtpapiere** (Konnossemente) und der Verladung der Ware des Eigentum über (§§ 447, 644 BGB).
Solange aber der Käufer nicht die Konnossemente (wesentlich für Sachherrschaft) in Händen hat, ist dem Käufer noch nicht zuzurechnen (BFH vom 03.08.1988, I R 157/84, BStBl II 1989, 21).
- **Factoring**
Beim „**echten**“ **Factoring** trägt das die Forderung kaufende **Factoringinstitut** das Inkassorisiko; als wirtschaftlicher und rechtlicher Eigentümer hat das Factoringinstitut die **Forderung zu bilanzieren**.
Beim „**unechten**“ **Factoring** behält der sog. Anschlusskunde das Delkredererisiko der verkauften Forderung; obwohl zivilrechtlich die Forderung dem Factoringinstitut gehört, hat der **Forderungskäufer** in diesem Fall die **Forderung zu bilanzieren**.
- **Eigenbesitz/Besitz**
Derjenige, der die tatsächliche Herrschaft besitzt (**Eigenbesitz i.S.d. § 872 BGB**), bekommt zugerechnet (vgl. auch § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 AO).
Beispiele:
Eigenbesitzer ist der Grundstückskäufer, auf den zwar **Nutzungen und Lasten** aber mangels Grundbucheintragung noch nicht das rechtliche Eigentum übergegangen ist.
- **Bauten auf fremden Grundstücken**
Gebäude auf fremdem Grund und Boden sind beim Nutzungsberechtigten, nicht beim Grundstückseigentümer zu bilanzieren, wenn der Errichter Eigentümer ist, z.B. beim Erbbaurecht (§ 266 Abs. 2 HGB Position A. II. 1).
Zu Nutzungsrechten und Mietereinbauten siehe später.
- **Vorbehaltensnießbrauch**
Vorbehaltensnießbraucher ist dann als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, wenn er nach Übertragung **unverändert gesichert** nutzt und die Lasten trägt (BFH vom 16.11.1988, III R 113/85, BStBl II 1989, 763, BStBl II 1990, 368). Zur Bilanzierung im Einzelnen siehe bei Bilanzposten „Grundstück“.
- **Pensionsgeschäfte**
Pensionsgeschäfte sind entgeltliche Übertragungen von Wirtschaftsgütern vom Pensionsgeber auf einen Pensionsnehmer mit gleichzeitiger Rückkaufvereinbarung für einen späteren Zeitpunkt.
Bei **echten Pensionsgeschäften** ist der Pensionsnehmer zur Rückübertragung verpflichtet, bei **unechten** besteht nur eine Berechtigung hierzu.
Das Pensionsgut wird – nach überwiegender, aber nicht unbestrittener Auffassung – während der Pensionszeit dem Pensionsnehmer zugerechnet; allerdings kann Zurechnung zum Pensionsgeber erfolgen, wenn das Geschäft nur zu Sicherung eines Darlehensvertrages dient (zu den Kriterien s. BFH vom 29.11.1982, GrS 1/81, BStBl II 1983, 272).
Bei **unechten Pensionsgeschäften** sind die Pensionsgüter dem Pensionsnehmer, der unbestritten auch zivilrechtlicher Eigentümer ist, zuzurechnen.

- **Kommissionsgeschäfte**

In der Regel hat der **Kommittent als wirtschaftlicher Eigentümer** die Ware zu bilanzieren (§§ 383 ff. HGB, § 39 AO).

Kommissionär ist, wer es gewerbsmäßig übernimmt, Waren oder Wertpapiere für Rechnung eines anderen, des Kommittenten, im eigenen Namen zu kaufen oder zu verkaufen (§ 383 HGB).

Der **Kommissionär handelt** zwar **für fremde Rechnung**, aber **im eigenen Namen** und wird aus dem Geschäft selbst berechtigt und verpflichtet.

Nur die **empfangenen Provisionen sind Erlöse des Kommissionärs** (§ 396 HGB, entgegen § 3 Abs. 3 UStG).

Die Durchführung des Kommissionsgeschäfts vollzieht sich in drei Schritten:

1. Abschluss eines Kommissionsvertrages, durch den sich der Kommissionär zum Kauf oder Verkauf von Waren oder Wertpapieren verpflichtet.
2. Der Kommissionär führt zu Erledigung des Auftrages einen Kauf oder Verkauf mit einem Dritten durch.
3. Im Rahmen des Abwicklungsgeschäftes wendet der Kommissionär das Ergebnis des Ausführungsgeschäftes (Ware oder Entgelt) dem Kommittenten zu.

Bei der **Einkaufskommission** wird der Kommissionär zwar juristischer Eigentümer der gekauften Waren, der **Kommittent** ist jedoch **wirtschaftlicher Eigentümer**.

Bei einer **Verkaufskommission** bleibt der **Kommittent bis zum Verkauf** der Ware **auch juristischer Eigentümer**, sodass die Ware bis zur Erfüllung des Übereignungsgeschäftes **beim Kommittenten zu aktivieren** ist.

Bei Eingang der Benachrichtigung des Kommissionärs gem. § 384 Abs. 2 HGB bucht der Kommittent seine Forderung gegenüber dem Kommissionär und den Verkaufserlös. Aus Gründen der Klarheit werden die Rechnungen auf besonderen **Kommissionskonten** gebucht, die jedoch **für den Jahresabschluss keine Bedeutung** haben, weil sie durch Stornierung auf den Bilanzstichtag aufgehoben werden.

Der **Kommissionär erfasst** in seiner Bilanz **keine Waren des Kommittenten**, auch nicht die er im Kommissionswarenlager hat.

- **Mietkauf**

Mietkaufverträge sind Mietverträge, bei denen dem Mieter vertraglich das Recht eingeräumt wird, den gemieteten Gegenstand unter Anrechnung der gezahlten Miete auf den Kaufpreis zu erwerben. Sie enthalten **Elemente des Miet- und des Kaufvertrags** (BFH vom 12.09.1991, III R 233/90, BStBl II 1992, 182). Die bis zum Erwerb gezahlte **Miete ist Betriebsausgabe**.

Die Anrechnung der bis zur Übernahme gezahlten Miete auf den vereinbarten Kaufpreis bedeutet eine mit Erstattung der Mietzahlungen verbundene Rückgängigmachung des bisher bestehenden Mietvertrags.

Die **erstattete Miete ist** als **Korrektur des Mietaufwands** bzw. Ertrag auszuweisen.

Der erworbene Gegenstand ist mit dem vereinbarten Kaufpreis

(Restzahlung + angerechnete Miete)

zu aktivieren (ggf. **gekürzt um die** auf die Zeit ab Ingebrauchnahme bis zum Erwerb **entfallende AfA**). Anschaffungskosten sind also nicht nur die Restzahlung sondern auch die als Miete gezahlten Beiträge.

- **Leasing**

„**Leasing**“ (lease = mieten, pachten) kann sowohl reine Miet- und Pachtverträge als auch Rechtsgeschäfte, die nach ihrem Gesamtbild wirtschaftlich einen Ratenkaufvertrag darstellen.

Zur Beurteilung der Leasingverträge siehe nachfolgende Ausführungen.