

## S.363 Übungsklausur aus dem Bilanzsteuerrecht

### Klassische Bilanzierungsfragen beim Einzelunternehmer und Gesellschaftereintritt in eine Personengesellschaft

Maria Wirth und Prof. Dr. Gernot Brähler \*

Die nachfolgende Klausur dient Kandidaten der StB-Prüfung zur Vorbereitung auf den schriftlichen Teil des dritten Tags (Buchführung und Bilanzwesen). Sie weist einen mittleren Schwierigkeitsgrad auf und ist auf eine Bearbeitungszeit von insgesamt drei Zeitstunden ausgelegt. Die inhaltlichen Schwerpunkte sind die bilanzsteuerliche Beurteilung von „Dauerbrennern“ im Bereich der Bilanzierung von Einzelunternehmen sowie die Unterscheidung zwischen Brutto- und Nettomethode beim Gesellschaftereintritt in eine bestehende Personengesellschaft.

## I. Sachverhalte

### 1. Einzelunternehmer Franz Eder

Der Schreinermeister Franz Eder (E) betreibt in Bamberg, Koboldstr. 15, in einem Hinterhof seit 1.1.2010 einen Holzverarbeitungsbetrieb in Form eines im Handelsregister eingetragenen Einzelunternehmens (e. K.). Neben seinem Betriebsgelände befindet sich in der Koboldstr. 15a ein seit Betriebsgründung in seinem Eigentum stehender Lagerplatz, den E für seine Holzvorräte nutzt.

E ermittelt seinen Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG, versteuert seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG und ist zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Das Wirtschaftsjahr (Wj.) stimmt mit dem Kalenderjahr (Kj.) überein. Nach dem bisherigen Stand der Buchführung ergibt sich handelsrechtlich ein Gewinn von 90.000 € und steuerrechtlich ein Gewinn von 65.000 € für das Wj. 2020.

Die Steuerfestsetzungen bis einschließlich VZ 2019 sind endgültig bestandskräftig. Die Voraussetzungen für die Anwendung des § 7g EStG sind seit Jahren erfüllt. Im Wj. 2019 wurde für künftige Anschaffungen im Silobereich ein Investitionsabzugsbetrag (IAB) i. H. von 25.000 € in Anspruch genommen. Sofern begünstigte Investitionen im Wj. 2020 erfolgen, soll der IAB aufgelöst werden. Für das Wj. 2020 soll kein weiterer IAB gebildet werden.

Des Weiteren haben sich die folgenden Geschäftsvorfälle zugetragen:

#### a) Grundstück – Bamberg, Würzburger Straße 59

Da die Räumlichkeiten für E in seinem Hinterhof zu klein wurden, erwarb er am 1.3.2020 (Übergang Nutzen und Lasten) ein unbebautes Grundstück in der Würzburger Straße 59, um dort eine größere Betriebsstätte zu errichten. Gemäß dem notariellen Vertrag musste er dem Verkäufer eine Einmalzahlung i. H. von 200.000 € leisten und ihm eine lebenslange Rente von monatlich 2.000 € (zahlbar jeweils zu Beginn eines Monats im Voraus, erstmals am 1.3.2020) bezahlen. Die Renten-

---

\* Maria Wirth, Dipl. Finanzwirtin (FH), ist Gesellschafterin der WLW Dr. Wirth GbR mit Sitz in Bamberg. Prof. Dr. Gernot Brähler ist als Dozent in den Bereichen Bilanzsteuerrecht, Körperschaftsteuer und Umwandlungssteuerrecht für das Würzburger Lehrgangswerk WLW tätig. Darüber hinaus ist er Autor zahlreicher Lehrbücher und der NWB-QuizApp „Wer wird Steuer-Experte“.

zahlungen wurden pünktlich entrichtet. Nach einem versicherungsmathematischen Gutachten betrug der Rentenbarwert:

- ▶ zum 1.3.2020 112.000 € und
- ▶ zum 31.12.2020 104.000 €.

S. 364 Im Zusammenhang mit dem Erwerb entstanden folgende Erwerbsnebenkosten:

- ▶ Notarkosten Kaufvertrag 2.500 € zzgl. 475 € USt; gem. Rechnung v. 21.2.2020, bezahlt am 15.3.2020.
- ▶ Grundbuchkosten Umschreibung Eigentum 1.000 €; gem. Kostenrechnung v. 16.12.2020, bezahlt am 8.1.2021.
- ▶ GrESt 10.920 € (zutreffend); gem. Bescheid v. 5.11.2020, bezahlt am 13.12.2020.

Auf einem Teil des Grundstücks errichtete E ein Trockenspansilo in Stahlbauweise mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von acht Jahren. Die Aufstellung und Abnahme erfolgten im August 2020. Die Rechnung der Fa. Anlagebaumontagen-KG über 60.000 € zzgl. 11.400 € USt wurde am 15.10.2020 beglichen. Die Fa. Mörtel stellte für erforderliche Fundamentierungskosten 3.000 € zzgl. 570 € USt in Rechnung, die ebenfalls noch im Oktober 2020 bezahlt wurden.

Der andere Teil des Grundstücks war ursprünglich bis zum Jahre 2026 verpachtet. Nach Zahlung von 9.000 € erklärte sich der Pächter bereit, den Pachtvertrag zum 31.3.2020 aufzulösen. E konnte dadurch bereits im April 2020 auf diesem Grundstücksteil eine Lagerhalle (tatsächliche Nutzungsdauer 25 Jahre) fertig stellen lassen. Die Lagerhalle, die im April 2020 schlüsselfertig aufgebaut war, hatte E im Gegenzug (Tausch) zu einer Spanplattenlieferung an das beauftragte Bauunternehmen errichten lassen (HK Spanplatten 80.000 €, TW Spanplatten 90.000 €, GW Spanplatten 107.100 €).

Am 1.6.2020 wurde in dieser Lagerhalle von der Fa. Anlagenvermietung-OHG eine speziell auf die Bedürfnisse des E zugeschnittene neue Trockenkammer aus Aluminium mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von sechs Jahren aufgestellt, die E ab diesem Tag gegen vierteljährliche Zahlungen von 6.000 € zzgl. USt, fällig jeweils am letzten Tag jedes Quartals, erstmals zum 30.9.2020, zur Nutzung überlassen wurde. Im Juni 2020 hatte E zudem vertragsgemäß eine Einmalzahlung i. H. von 10.000 € zzgl. USt an die Fa. Anlagenvermietung-OHG geleistet. Die Vertragsparteien waren unstreitig davon ausgegangen, dass der Trockenkammer bei der Fa. Anlagenvermietung-OHG AK i. H. von 80.000 € netto zugrunde liegen. Mit E war vereinbart, dass die Trockenkammer nach Ablauf von vier Jahren bei Einhaltung der vertraglichen Zahlungen auf Wunsch von E in dessen Eigentum übergeht. Die Fa. Anlagenvermietung-OHG hofft, dass E von diesem Optionsrecht Gebrauch machen wird, da die überlassene Trockenkammer anderweitig nicht weiter zu verwenden war und ein Ausbau aus der Lagerhalle nebst Verschrottung nur unnötige Kosten verursachen würde.

Der Buchhalter von E buchte die Zahlungen bzgl. des Grundstücks Bamberg, Würzburger Straße wie folgt:

Unbebautes Grundstück	210.920 €	an	Bank	344.045 €
Rentenaufwand	20.000 €			
Trockenspansilo	60.000 €			
Mietaufwand Trockenkammer	22.000 €			
Vorsteuer	16.625 €			
So. betr. Aufwendungen	14.500 €			

Die von E umsatzsteuerrechtlich getroffenen Konsequenzen und Buchungen sind zutreffend.

### b) Lagerplatz – Koboldstr. 15a

Da E aufgrund der Baumaßnahmen in der Würzburger Straße den bisherigen Lagerplatz in der Koboldstr. 15a nicht mehr benötigte, verkaufte er diesen zum 30.11.2020 (Übergang Nutzen und Lasten) zum Preis von 150.000 €. Der zutreffende Buchwert zu diesem Zeitpunkt belief sich auf 120.000 €. In der Buchführung wurde dieser Sachverhalt unter Aufdeckung von stillen Reserven i. H. von 30.000 € richtig erfasst.

### c) Beteiligung an der Pumuckel-GmbH

S. 365 Seit 2011 ist E mit 30 % an der Pumuckel-GmbH beteiligt, über die er überwiegend seine günstigen Holzeinkäufe tätigt, weil sich die Pumuckel-GmbH niedrigere Einkaufspreise sichern kann als E mit seinem Holzverarbeitungsbetrieb. Die Beteiligung wird seitdem zutreffend mit den AK i. H. von 50.000 € in den Handels- und Steuerbilanzen ausgewiesen. Am 10.3.2020 beschlossen die Anteilseigner der Pumuckel-GmbH eine Gewinnausschüttung für das abgelaufene Wj. 2019. Auf dem betrieblichen Bankkonto des E wurde am 15.3.2020 ein Betrag i. H. von 11.044 € gutgeschrieben. Der Zahlungseingang wurde als Beteiligungserträge erfasst. Laut der ordnungsgemäß ausgestellten Steuerbescheinigung nach § 45a EStG wurden 3.956 € an Steuerabzugsbeträgen einbehalten und an das zuständige FA abgeführt.

## 2. Thron OHG

Die beiden in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen Jonas Schnow (S) und Daniela Gartarien (G) haben vor über zehn Jahren gleichberechtigt die „Thron OHG“ gegründet, die sehr erfolgreich hochpreisige Toilettensitze herstellt.

Zum 31.12.2019 wurde folgende korrekte Steuerbilanz aufgestellt:

Aktiva Bilanz Thron OHG zum 31.12.2019		Passiva	
Grund und Boden	300.000 €	EK Jonas Schnow	100.000 €
Maschinen	200.000 €	EK Daniela Gartarien	100.000 €
Forderungen LuL	50.000 €	Rückstellungen	50.000 €
Bank	50.000 €	Verbindlichkeiten	350.000 €
	<b>600.000 €</b>		<b>600.000 €</b>

Stille Reserven sind in den bilanzierten Wirtschaftsgütern (WG) lediglich im Grund und Boden enthalten, der einen gemeinen Wert von 500.000 € aufweist. Darüber hinaus beträgt der Firmenwert der Thron OHG unstreitig 600.000 €.

S und G wollen zum 1.1.2020 die neue Gesellschafterin Sandra Kleegarn (K) gleichberechtigt in die Thron OHG aufnehmen. Die von K zu entrichtende Zahlung soll dem Fremdvergleich entsprechen und in das Gesamthandsvermögen der Thron OHG geleistet werden.

## II. Aufgabenstellungen und Bearbeitungshinweise

### 1. Einzelunternehmer Franz Eder

Sie erhalten das Beratungsmandat für das Wj. 2020 und sollen die dargestellten Einzelsachverhalte wie folgt beurteilen:

- a) Erläutern Sie unter Angabe der einschlägigen Rechtsvorschriften, wie die nachfolgenden Einzelsachverhalte handelsrechtlich und steuerrechtlich zu behandeln sind.
- b) Entwickeln Sie durch nachvollziehbare Berechnungen die erforderlichen handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bilanzansätze zum 31.12.2020. Gehen Sie davon aus, dass E für den VZ 2020 eine möglichst niedrige Steuerbelastung wünscht, aber in den Vorjahren gebildete IAB dennoch gewinnerhöhend auflösen möchte. Handelsrechtlich soll ein höchstmöglicher Jahresüberschuss ausgewiesen werden.
- c) Geben Sie handelsrechtliche und steuerrechtliche Buchungssätze bzw. Korrekturbuchungssätze an. Die Buchhaltung ist so eingerichtet, dass für Buchungen, die handelsrechtlich und steuerrechtlich identisch sind, der Buchungskreis „Alle Bereiche“ anzusprechen ist. Im Falle von Abweichungen ist nur der jeweilige Buchungskreis „Nur Handelsrecht“ und/oder „Nur Steuerrecht“ anzusprechen.
- d) Außerbilanzielle Hinzu- und Abrechnungen zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns sind anzugeben.
- e) Stellen Sie die Änderungen des vorläufigen Gewinns aufgrund der nachfolgenden Einzelsachverhalte in einer Übersicht am Ende Ihrer Lösung dar, und berechnen Sie den endgültigen Gewinn nach Handelsrecht und nach Steuerrecht. Beziehen Sie hierzu auch die außerbilanziellen Hinzu- und Abrechnungen ein.
- f) Auswirkungen auf die Gewerbesteuer und den Solidaritätszuschlag sind nicht darzustellen.

S. 366

Unterstellen Sie, dass die Bilanzerstellung für das abgelaufene Wj. 2020 im Mai des Jahres 2021 erfolgt! Gehen Sie davon aus, dass trotz der Corona-Gesetzgebung die Umsatzsteuer für den VZ/das Wj. 2020 durchgehend 19 % bzw. 7 % beträgt.

### 2. Thron OHG

Bearbeiten Sie in Bezug auf die Thron OHG die folgenden Aufgabenstellungen unter Beachtung der gegebenen Hinweise:

- a) Berechnen Sie die Höhe der Ausgleichszahlung, die K in das Gesamthandsvermögen der Thron OHG überweisen muss.
- b) Entwickeln Sie darüber hinaus eine möglichst steuerneutrale Lösung, wie K in die OHG aufgenommen werden kann. Die Gesellschafter S und G wünschen keinen Liquiditätsabfluss durch Steuerzahlungen.
- c) Eröffnungsbilanzen zum 1.1.2020:
  - aa) Grundfall: Die drei Gesellschafter teilen Ihnen mit, dass sie in der Steuerbilanz die Buchwerte fortführen möchten (sog. **Nettomethode**). Stellen Sie die dementsprechende Eröffnungsbilanz der Thron OHG einschließlich sämtlicher ggf. notwendigen Ergänzungsbilanzen auf.
  - bb) Alternative: Die drei Gesellschafter teilen Ihnen mit, dass im Gesellschaftsvertrag geregelt wurde, dass handelsrechtlich in der Eröffnungsbilanz alle eingebrachten WG mit den Zeitwerten ausgewiesen werden sollen und sie keine von der Handelsbilanz abweichende steuerliche Gesamthandsbilanz erstellt haben wollen (sog. **Bruttomethode**). Nichtsdestotrotz

soll der Vorgang steuerneutral durchgeführt werden. Stellen Sie die dementsprechende Eröffnungsbilanz der Thron OHG einschließlich sämtlicher ggf. notwendiger Ergänzungsbilanzen auf.

- d) Entwickeln Sie für den Grundfall und die Alternative die Ergänzungsbilanz(en) für das Jahr 2020 weiter.
- e) Zusatzaufgabe: Zeigen Sie ausschließlich für den Firmenwert unter Mitberücksichtigung der Behandlung in der Gesamthandsbilanz der Thron OHG auf, dass die Netto- und die Bruttomethode zum selben Ergebnis führen. Laut Gesellschaftsvertrag ist vereinbart, dass Rundungsdifferenzen bei den Gesellschaftern K und G zu berücksichtigen sind.

Im **Echtexamen** verlangt der Aufgabensteller genau eine der beiden Methoden (**Netto- oder Bruttomethode**) und überlässt Ihnen daher keinesfalls die Wahl der für Sie einfacheren Methode.

### III. Lösungshinweise

#### 1. Einzelunternehmer Franz Eder

##### a) Grundstück – Bamberg, Würzburger Straße 59

###### aa) AK Grund und Boden

Das erworbene unbebaute Grundstück ist notwendiges BV (R 4.2 Abs. 7 Satz 1 EStR, § 246 Abs. 1, 5 Punkte Satz 1 HGB) und als unbewegliches nicht abnutzbares WG des AV (R 6.1 Abs. 1 Sätze 1, 6 EStR, § 247 Abs. 2 HGB) mit den **AK oder dem niedr. bzw /TW** zu bewerten (§ 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

###### Ermittlung AK (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB, H 6.2 AK EStH)

Einmalzahlung	200.000 €
Rentenbarwert am 1.3.2020 (R 6.2 EStR)	+ 112.000 €
Erwerbsnebenkosten, soweit einzelne Zuordnung möglich	
(§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB, H 6.2 NK EStH):	
▶ Notarkosten/netto (§ 9b Abs. 1 EStG)	+ 2.500 €
▶ Grundbuchkosten	+ 1.000 €
▶ GrESt	+ 10.920 €
<b>HB-Ansatz 31.12.2020 (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB)</b>	<b>326.420 €</b>

#### Berechnung steuerlicher Bilanzansatz

Übertragung stiller Reserven (vgl. Kap. I.1.b)/Lagerplatz)

(§ 6b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG)

- 30.000 €

**StB-Ansatz 31.12.2020 (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG)**

**296.420 €**

0,5 Punkte

### bb) Grundbuchkosten, Sonstige Verbindlichkeit

Für die noch nicht bezahlten Grundbuchkosten ist eine **sonstige Verbindlichkeit** zu passivieren (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, H 4.2 Abs. 15 Betriebsschuld 1. SpStr. EStH, R 5.6 Abs. 3 EStR), die mit dem **Erfüllungsbetrag/Rückzahlungsbetrag** i. H. von 1.000 € zu bewerten ist (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, H 6.10 AK EStH); keine Abzinsung, da Laufzeit unter zwölf Monaten.

**HB-/StB-Ansatz 31.12.2020 (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB)**

**1.000 €**

0,5 Punkte

### cc) Rentenverpflichtung

Die Rentenverpflichtung ist notwendiges BV (H 4.2 Abs. 15 Betriebsschuld 1. SpStr. EStH, § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB). Bewertung erfolgt mit dem **Erfüllungsbetrag/Barwert** i. H. von 104.000 € (253 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, H 6.10 Rentenverpflichtungen EStH).

**HB-/StB-Ansatz 31.12.2020 (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB)**

**104.000 €**

0,5 Punkte

Der in den Rentenzahlungen enthaltene **Zinsanteil** ist als BA (§ 4 Abs. 4 EStG), der enthaltene **Tilgungsanteil** erfolgsneutral zu behandeln.

Barwert am 1.3.2020

112.000 €

Abzgl. Barwert am 31.12.2020

- 104.000 €

Verbleibt Tilgungsanteil

8.000 €

Tatsächlich bezahlt lt. Sachverhalt (10 Monate x 2.000 € =)

20.000 €

**Verbleibt Zinsanteil/BA**

**12.000 €**

1,0 Punkte

### dd) Trockenspanilo

Das Trockenspanilo ist notwendiges BV (R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR, § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) und als Betriebsvorrichtung beim abnutzbaren beweglichen AV (§ 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG, R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 EStR, R 7.1 Abs. 3 EStR, R 6.1 Abs. 1 Satz 1, 5 EStR, § 247 Abs. 2 HGB) zu erfassen. Die

Bewertung erfolgt mit den **HK abzgl. AfA oder einem niedr. bzW/TW** (§ 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

**Klausurtechnik Betriebsvorrichtung  
Ertragsteuerliche Behandlung als bewegliche WG des AV**

AfA nach

▶ § 7 Abs. 1 EStG oder

▶ § 7 Abs. 2 EStG (bei Anschaffung/Herstellung im VZ 2009 und 2010 sowie nach 31.12.2019 und vor 1.1.2022).

▶ Sonder-AfA/IAB nach § 7g EStG sind zulässig.

**Umsatzsteuerliche Behandlung**

Verpachtung Betriebsvorrichtung umsatzsteuerpflichtig nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG.

HK/netto (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB, § 9b Abs. 1 EStG)	60.000 €
Zzgl. Nebenkosten/netto (Fundament)	+ 3.000 €
<b>HK gesamt/AfA-BMG (R 7.3 Abs. 1 Satz 1 EStR)</b>	<b>63.000 €</b>

1,0 Punkte

**Berechnung handelsrechtlicher Bilanzansatz**

HK	63.000 €
Abzgl. lineare AfA (§ 253 Abs. 3 Satz 1, 2 HGB):	
$63.000 \text{ €} \times 12,5 \% \text{ (ND 8 Jahre)} \times \frac{5}{12} \text{ (p.r.t.)} =$	- 3.281 €
<b>HB-Ansatz 31.12.2020 (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB)</b>	<b>59.719 €</b>

S. 368

0,5 Punkte

**Berechnung steuerlicher Bilanzansatz**

HK	63.000 €
Wahlweise gewinnmindernde Herabsetzung der AK durch IAB (Wahlrecht: niedrigster Gewinn) i. H. von 40 % der tatsächlichen AK v. 63.000 € = 25.200 €, max. i. H. des gebildeten IAB i. H. von 25.000 € (Höchstbetrag = gebildeter IAB) (§ 7g Abs. 2 Satz 2 EStG bzw. ab VZ 2020 § 7g Abs. 2 Satz 3 EStG, vgl. § 52 Abs. 16 EStG <sup>1</sup> ), stl. Wahlrecht, hier lt. Aufgabenstellung zwingend auszuüben.	- 25.000 €
BMG für AfA 2020	38.000 €
Abzgl. plan. AfA (Wahlrecht linear/degressiv) (§ 7 Abs. 1 Satz 1, 2, 4 EStG, § 7 Abs. 2 Satz 1, 2, 3 EStG):	- 3.958 €
Linear $\approx 12,5 \% \text{ (8 Jahre ND)}$	

1 Zu den Änderungen des § 7g EStG im Zuge des Jahressteuergesetzes 2020 s. die Fallstudie von Unterberg, SteuerStud 4/2021 S. 273 NWB BAAAH-69658.

Degressiv  $\approx 2,5 \times 12,5 \% = 31,25 \%$ , max. 25 %

Hier degressiv  $38.000 \text{ €} \times 25 \% \times \frac{5}{12}$  (p.r.t.) =

Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG, Wahlrecht: niedrigster Gewinn, max. 20 % von 38.000 € = - 7.600 €

**StB-Ansatz zum 31.12.2020 (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG)** **26.442 €**

2,0 Punkte

### Außerbilanzielle Hinzurechnung

#### Klausurtechnik § 7g Abs. 2 EStG für das Jahr der Anschaffung/Herstellung

##### Wj. der Anschaffung/Herstellung (§ 7g Abs. 2 EStG)

► Zwingende **außerbilanzielle** steuerliche Gewinnerhöhung i. H. von 40 % (bzw. 50 % für IAB ab Wj. 2020) der AK/HK, max. jedoch i. H. des gebildeten IAB.

? **Kein Wahlrecht** für IAB, die in Wj. gebildet wurden, die vor dem 1.1.2016 enden (§ 7g Abs. 2 Satz 1 EStG a. F.);

? **Wahlrecht** der Gewinnerhöhung für IAB, die in Wj., die nach dem 31.12.2015 enden, gebildet wurden (§ 7g Abs. 2 Satz 1 EStG n. F.).

► Sofortige gewinnmindernde Herabsetzung der AK/HK (Sofortabzug) bis zu 40 % bzw. 50 % der AK/HK (steuerliches Wahlrecht), max. i. H. des zugerechneten IAB (§ 7g Abs. 2 Satz 2 EStG bzw. ab VZ 2020 § 7g Abs. 2 Satz 3 EStG, vgl. § 52 Abs. 16 EStG).

? **Achtung:** Bei Inanspruchnahme des Sofortabzugs gleichzeitig Minderung der AfA-BMG in Höhe des Sofortabzugs.

? Ggf. entsteht GWG/Sammelposten nach § 6 Abs. 2, 2a EStG<sup>2</sup>, Wahlrecht einheitlich ausüben.

? AfA-Berechnung: Planmäßige AfA nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 2 EStG; Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 und 6 EStG (Voraussetzungen unabhängig von IAB prüfen!); **Achtung:** Inanspruchnahme IAB ist *nicht* Voraussetzung für Zulässigkeit der Sonderabschreibung!

► Abzug des IAB und Sonderabschreibung sind rein steuerliche Wahlrechte (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG).

Außerbilanzielle steuerliche Hinzurechnung i. H. von 40 % der tatsächlichen AK von 63.000 € = 25.200 €, max. i. H.

des gebildeten IAB i. H. von 25.000 €; § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG (Bildung 2019).

**Mehr abm. Hinzurechnung** **25.000 €**

0,5 Punkte

### ee) Lagerhalle

Die Lagerhalle ist notwendiges BV (R 4.2 Abs. 7 Satz 1 EStR, § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) und als unbewegliches abnutzbares WG des AV (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 Satz 1, 5 EStR) mit den **HK abzgl. AfA oder dem niedrigeren bzW/TW** zu bewerten (§ 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Zu den HK gehört auch die Abstandszahlung i. H. von 9.000 € an den weichenden Pächter des Grund-

2 BMF, Schreiben v. 20.3.2017 - IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02, BStBl 2017 I S. 423 NWB SAAAH-33722 = Beck'sche Erlasse 1 § 7g/5, Rn. 30.



stücksteils, da die Zahlung für die Bebauung notwendig war (H 6.4 Entschädigungs- oder Abfindungszahlungen EStH).

Die Lagerhalle wurde durch Tausch erworben, d. h. die HK (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB) sind der GW<sup>0</sup> Punkte der hingegebenen WG (§ 6 Abs. 6 Satz 1 EStG; hier Lieferung der Spanplatten).

GW lt. Sachverhalt	107.100 €
Abzgl. USt/VoSt ( $\approx 19/119$ , § 9b Abs. 1 EStG)	- 17.100 €
Zzgl. Abstandszahlung	+ 9.000 €
HK gesamt/AfA-BMG (R 7.3 Abs. 1 Satz 1 EStR)	99.000 €
Die lineare AfA für das Wj. 2020 beträgt 4 % p. a. nach der tatsächlichen ND von 25 Jahren (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG, § 253 Abs. 3 Satz 1, 2 HGB), da diese geringer ist als die typisierte ND von $33 \frac{1}{3}$ Jahren (R 7.4 Abs. 3 EStR, § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG $\approx 3\%$ p. a.); $99.000 \text{ €} \times 4\% \times \frac{9}{12}$ (p.r.t., R 7.4 Abs. 1 Satz 1, 5 EStR) =	- 2.970 €
<b>HB-/StB-Ansatz 31.12.2020 (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB)</b>	<b>96.030 €</b>

1,5 Punkte

Der **Tausch** (Spanplatten gegen Lagerhalle) ist eine **Veräußerung** (R 6b.1 Abs. 1 Satz 3 EStR). Des<sup>0</sup> Punkte halb ist die Lieferung der Spanplatten als **Warenverkauf/BE** ( $107.100 \text{ €} - 17.100 \text{ €} = 90.000 \text{ €}$  [§ 4 Abs. 4 EStG i. U.]) zu erfassen. Die **USt** aus dieser Lieferung ist damit entstanden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG) und als **Betriebsschuld** auszuweisen (H 4.2 Abs. 15 Betriebsschuld 1. SpStr. EStH, § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB). Bewertung i. H. von 17.100 € (s. o.)/**Erfüllungsbetrag/Rückzahlungsbeitrag** (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, H 6.10 AK EStH); keine Abzinsung, da Laufzeit unter zwölf Monaten.

S. 369

#### ff) Trockenkammer

Die Überlassung der Trockenkammer, die speziell auf die Bedürfnisse des E zugeschnitten ist, ist als sog. Spezialleasing zu behandeln. Beim **Spezialleasing** wird der Leasingnehmer wirtschaftlicher Eigentümer (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO, § 246 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 HGB) des Leasinggegenstands (H 4.2 Abs. 1 Leasing EStH i. V. mit BMF-Schreiben v. 19.4.1971<sup>3</sup>). E muss die Trockenkammer als notwendiges BV (R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR, § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) ausweisen. Es handelt sich um eine Betriebsvorrichtung (§ 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG), also ein bewegliches abnutzbares WG des AV (R 7.1 Abs. 3 EStR, § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 Satz 1, 5 EStR, R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 EStR). Die Bewertung erfolgt mit **HK abzgl. AfA oder niedr. bzW/TW** (§ 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

HK/netto (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB, § 9b Abs. 1 EStG) lt. Sachverhalt, AfA-BMG (R 7.3 Abs. 1 Satz 1 EStR)	80.000 €
--	----------

1,5 Punkte

#### Berechnung handelsrechtlicher Bilanzansatz

3 BMF, Schreiben v. 19.4.1971 - IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl 1971 I S. 264 NWB PAAAA-76908 = Beck'sche Erlasse 1 § 6/1, Tz. II Nr. 2 Buchst. b und Tz. III Nr. 4.

HK	80.000 €
Abzgl. lineare AfA (§ 253 Abs. 3 Satz 1, 2 HGB) $80.000 \text{ €} \times 16,67 \% \text{ (ND 6 Jahre)} \times \frac{7}{12} \text{ (p.r.t.)} =$	- 7.779 €
<b>HB-Ansatz 31.12.2020 (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB)</b>	<b>72.221 €</b>

0,5 Punkte

### Berechnung steuerlicher Bilanzansatz

HK	80.000 €
Abzgl. AfA (Wahlrecht linear/degressiv) (§ 7 Abs. 1 Satz 1, 2, 4 EStG, § 7 Abs. 2 Satz 1, 2, 3 EStG):	- 11.667 €
Linear $\approx 16,67 \% \text{ (6 Jahre ND)}$	
Degressiv $\approx 2,5 \times 16,67 \% = 41,68 \%, \text{ max. } 25 \%$	
Hier degressiv $80.000 \text{ €} \times 25 \% \times \frac{7}{12} \text{ (p.r.t.)} =$	
Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG, Wahlrecht: niedrigster Gewinn, max. 20 % von 80.000 € =	- 16.000 €
<b>StB-Ansatz 31.12.2020 (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG)</b>	<b>52.333 €</b>

1,5 Punkte

Wird ein Leasinggegenstand dem Leasingnehmer zugerechnet, sind die **Leasingraten** in einen **Zins- und Kostenanteil** (erfolgswirksam/BA, § 4 Abs. 4 EStG) einerseits **sowie** einen **Tilgungsanteil** (erfolgsneutral) andererseits **aufzuteilen**.

Summe der Leasingraten (jährlich 24.000 € x 4 Jahre =)	96.000 €
Abzgl. AK des Leasinggebers lt. Sachverhalt	- 80.000 €
Verbleibt Zins- und Kostenanteil	16.000 €
Die Auflösung erfolgt degressiv, da Ratentilgung vorliegt (H 5.6 Auflösung von RAP.. EStH-analog); Se. der Raten (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 + 14 + 15 + 16) = 136	
(oder nach der Formel: $16 \times [16 + 1] : 2 = 136$ )	
Auf das erste Wj. 2020 entfallen zwei Raten, d. h. $16 + 15 \approx \frac{31}{136} \times 16.000 \text{ €} =$	
<b>Verbleibender Zins- und Kostenanteil</b>	<b>12.353 €</b>

1,5 Punkte

Die **Leasingraten-Kaufpreisschuld** ist als **sonstige Verbindlichkeit** zu passivieren (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, H 4.2 Abs. 15 Betriebsschuld 1. SpStr. EStH, R 5.6 Abs. 3 EStR), die mit dem **Erfüllungsbetrag/Rückzahlungsbetrag** zu bewerten ist (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, H 6.10 AK EStH); keine Abzinsung, da verzinslich.

S. 370

„Leasingraten-Kaufpreisschuld“ ( $\approx$ so. Verbindlichkeit = AK)	80.000 €
Abzgl. Tilgung im Wj. 2020 (12.000 € - 3.647 € =)	- 8.353 €
<b>HB-/StB-Ansatz 31.12.2020 (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB)</b>	<b>71.647 €</b>

1,0 Punkte

**Einmalzahlungen** (Sonderzahlung für vorausbezahlten Zins/BA, § 4 Abs. 4 EStG) sind auf die Vertragslaufzeit (sog. Grundmietzeit) zu verteilen. Für sie ist deshalb ein **aktiver RAP** zu bilden, der ebenfalls **degressiv** aufzulösen ist (§ 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, H 5.6 Auflösung von RAP... EStH).

Einmalzahlung lt. Sachverhalt	10.000 €
Auflösungsbetrag für Wj. 2020: $10.000 \text{ €} \times \frac{31}{136}$ (s. o.) =	- 2.279 €
<b>HB-/StB-Ansatz 31.12.2020 (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 250 Abs. 1 HGB)</b>	<b>7.721 €</b>

1,0 Punkte

*Korrektur-Buchungssätze „Alle Bereiche“*

Unbebautes Grundstück	115.500 €	an	Rentenverpflichtung	104.000 €
			So. Verbindlichkeit	1.000 €
			So. betr. Aufwand	2.500 €
			Rentenaufwand	8.000 €
Lagerhalle	96.030 €	an	Erlöse	90.000 €
AfA	2.970 €		So. betr. Aufwand	9.000 €
Vorsteuer (Tausch Lagerhalle)	17.100 €		Umsatzsteuer	17.100 €
ARAP	7.721 €	an	Mietaufwand	22.000 €
So. Verbindlichkeit	8.353 €			
Leasingaufwand (3.647 € + 2.279 € =)	5.926 €			
Trockenspansilo	3.000 €	an	So. betr. Aufwand	3.000 €
Trockenkammer	80.000 €	an	So. Verbindlichkeit	80.000 €

2,0 Punkte

*Korrektur-Buchungssätze „Nur Handelsrecht“*

AfA	3.281 €	an	Trockenspansilo	3.281 €
AfA	7.779 €	an	Trockenkammer	7.779 €

0,5 Punkte

*Korrektur-Buchungssätze „Nur Steuerrecht“*

So. betr. Aufwand (§ 6b)	30.000 €	an	Unbebautes Grundstück	30.000 €
Aufwand Mindg. AK durch IAB	25.000 €	an	Trockenspansilo	36.558 €
AfA	3.958 €			

Sonderabschreibung	7.600 €			
AfA	11.667 €	an	Trockenkammer	27.667 €
Sonderabschreibung	16.000 €			

S. 371

1,5 Punkte

### b) Lagerplatz – Koboldstr. 15a

Aufgrund der Veräußerung des Lagerplatzes kommt es zur Realisierung stiller Reserven (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB) i. H. der Differenz zwischen Verkaufspreis und Buchwert (§ 6b Abs. 2 EStG).

Veräußerungspreis, umsatzsteuerfrei gem. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG	150.000 €
Abzgl. Buchwert (R 6b.1 Abs. 2 Satz 1 EStR)	- 120.000 €
<b>Stille Reserven (zutreffend gebucht)</b>	<b>30.000 €</b>

0,5 Punkte

Die stillen Reserven im Veräußerungsgewinn (30.000 €) können **erfolgsneutral** reinvestiert werden gem. **§ 6b Abs. 1 Satz 1 EStG**, denn der Lagerplatz gehört schon seit (mehr als) sechs Jahren ununterbrochen zum AV des Holzverarbeitungsbetriebs des E (§ 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG). Insoweit besteht nach **§ 6b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG** ein autonomes steuerliches Wahlrecht. Die Übertragung (Reinvestition) der stillen Reserven auf das neue Grundstück (Grund und Boden) in der Würzburger Str. ist möglich und wird aufgrund der Aufgabenstellung vorgenommen (vgl. Kap. I.1.a)).

### c) Beteiligung an der Pumuckel-GmbH

Die 30 %-Beteiligung an der Pumuckel-GmbH ist dazu bestimmt, dem E günstige Holzeinkäufe dauerhaft zu sichern. Die 20 %-Grenze ist überschritten, so dass eine Beteiligung i. S. von § 271 HGB vorliegt. Die Beteiligung ist notwendiges BV (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR). Es liegt **nicht abnutzbares AV** vor (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 Satz 1, 4 und 6 EStR); Bewertung gem. § 253 Abs. 1 und 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den **AK oder dem niedr. bzW/TW**.

#### Erhaltene Gewinnausschüttung

Die einbehaltenen Steuerabzugsbeträge (KapEst + SolZ) sind nicht abzugsfähige Personensteuern gem. § 12 Nr. 3 EStG; insoweit liegen **Privatentnahmen gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG** i. H. von **3.956 € (Bewertung mit TW/NW, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG)** vor.

Bankgutschrift lt. Sachverhalt (≈ 73,625 %)	11.044 €
Zzgl. KapEst (§§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) (≈ 25 %)	+ 3.750 €
Zzgl. SolZ (§§ 1, 4 SolZG) (≈ 5,5% x 3.750 € =)	+ 206 €
<b>Barausschüttung (≈ 100 %)</b>	<b>15.000 €</b>
<b>(= Beteiligungsertrag/BE, § 4 Abs. 4 EStG i. U., § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 8 EStG)</b>	

1,0 Punkte

Der Beteiligungsertrag i. H. von 15.000 € unterliegt dem Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40<sup>5</sup> Punkte Satz 1 Buchst. d EStG (40 % v. 15.000 € = 6.000 € steuerfrei); insoweit erfolgt eine abm. Abrechnung.

**Bewertung zum 31.12.2020**

Keine Anhaltspunkte für eine (dauernde) Wertminderung; somit Ansatz in Handelsbilanz und Steuerbilanz mit den AK (§ 253 Abs. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

**Bilanzansatz „Beteiligung“ HB/StB zum 31.12.2020** **50.000 €**

*Korrektur-Buchungssätze „Alle Bereiche“*

Privatentnahmen 3.956 € an Beteiligungserträge 3.956 €

**Außerbilanzielle Abrechnung**

**Mehr abm. Abrechnung gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG** **6.000 €**

S. 372

1,0 Punkte

	<b>Handelsrecht</b>	<b>Steuerrecht</b>
<b>Vorläufiger Gewinn 2020</b>	<b>90.000 €</b>	<b>65.000 €</b>
<b>a) Grundstück – Bamberg</b>		
So. betr. Aufwand (-)	+ 14.500 €	+ 14.500 €
Rentenaufwand (-)	+ 8.000 €	+ 8.000 €
Erlöse (+)	+ 90.000 €	+ 90.000 €
AfA Lagerhalle (+)	- 2.970 €	- 2.970 €
Mietaufwand (-)	+ 22.000 €	+ 22.000 €
Leasingaufwand (+)	- 5.926 €	- 5.926 €
AfA Trockenspansilo & Trockenkammer (+)	- 11.060 €	- 15.625 €
Aufwand Minderung AK durch IAB (+)	-- €	- 25.000 €
Sonderabschreibung (+)	-- €	- 23.600 €
Mehr abm. Hinzurechnung (IAB)	-- €	+ 25.000 €
So. betr. Aufwand (+)	-- €	- 30.000 €
<b>b) Lagerplatz</b>	-- €	-- €
<b>c) Beteiligung Pumuckel-GmbH</b>		
Beteiligungserträge (+)	+ 3.956 €	+ 3.956 €
Mehr abm. Abrechnung (TEV)	-- €	- 6.000 €
	<b>208.500 €</b>	<b>119.335 €</b>

## 2. Thron OHG

### a) Ermittlung der Gegenleistung

Für eine Beteiligung i. H. von je  $33 \frac{1}{3} \%$  bringen S und G ihren Mitunternehmeranteil an der „bisherigen“ OHG in eine „neue“ OHG ein. Der Verkehrswert der Thron OHG beträgt:

**Alternativer Rechenweg:** Wert des MitU-Anteils von S = Kapitalkonto i. H. von 100.000 € zzgl. 50 % stR GuB = 100.000 € zzgl. 50 % FW = 300.000 €. Dies ergibt 500.000 €, zzgl. des Werts des MitU-Anteils von G in identischer Höhe von 500.000 €, und führt zum selben Verkehrswert der Thron OHG von 1.000.000 €.

Verkehrswert der Aktiva (= 600.000 € [Buchwerte] + 200.000 € [stR GuB] + 600.000 € [FW] =)	1.400.000 €
Abzgl. Verkehrswert der Passiva	- 400.000 €
<b>Verkehrswert Thron OHG</b>	<b>1.000.000 €</b>

1,0 Punkte

Da der Verkehrswert der Thron OHG 1.000.000 € beträgt und K gleichberechtigt beteiligt sein möchte, muss sie einen Betrag i. H. von  $(1.000.000 \text{ €} / 2 =)$  **500.000 €** in das Gesamthandsvermögen der Thron OHG entrichten. 1,0 Punkte

**Aufgepasst:** Ausdrücklich falsch wäre die Lösung  $1.000.000 \text{ €} / 3 = 333.333 \text{ €}$ , weil die Ausgleichszahlung ins Gesamthandsvermögen der OHG gelangt, an dem K ebenfalls zu  $\frac{1}{3}$  beteiligt ist! Diese Überlegung entspricht der sog. **Grilltheorie**: A, B und C treffen sich auf einen Grillabend. A bringt einen Kasten Bier mit, B bringt auch einen Kasten Bier mit. Wieviel Bier muss C mitbringen, damit alle gleichberechtigt sind? Antwort: Auch einen Kasten! Auf den Fall bezogen: S und G leisten jeweils einen Wertbeitrag von 500.000 €; somit muss K auch 500.000 € leisten (und nicht nur  $1.000.000 \text{ €} / 3 = 333.333 \text{ €}$ !).

### b) Ertragsteuerliche Folgen für die Thron OHG

Zivilrechtlich liegt die Aufnahme eines neuen Gesellschafters in eine bereits bestehende Gesellschaft vor, wobei der Bestand und die Identität der Gesellschaft unverändert bleiben. 1,5 Punkte

Die neue OHG entsteht durch Einzelrechtsnachfolge; es liegt somit kein Fall des UmwG vor. 0,5 Punkte

Für steuerliche Zwecke ist allerdings von einem Untergang der bisherigen OHG und einer Neugründung einer Mitunternehmerschaft auszugehen. Gemäß Rz. 01.47 aa), 3. SpStr. UmwStE <sup>4</sup>, bringen die bisherigen Gesellschafter der Personengesellschaft ihre Mitunternehmeranteile an der bisherigen Personengesellschaft in eine neue – durch den neu hinzutretenden Gesellschafter ver-

<sup>4</sup> Beck'sche Erlasse 130.

S. 373 größte – Personengesellschaft ein. Gegenleistung sind Gesellschaftsrechte, so dass es sich um einen Vorgang i. S. des **§ 24 Abs. 1 UmwStG**<sup>5</sup> handelt.

Die aufnehmende Thron OHG hat das eingebrachte BV grds. mit dem gemeinen Wert anzusetzen (0,5 Punkte § 24 Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 UmwStG i. V. mit § 23 Abs. 4 UmwStG).

Abweichend hiervon besteht gem. **§ 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und 2 UmwStG** ein **Wahlrecht**, das übernommene **BV auf Antrag zum Buch- oder Zwischenwert anzusetzen**, soweit

1. das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des eingebrachten BV nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und
2. der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als
  - a) 25 % des Buchwerts des eingebrachten BV oder
  - b) 500 000 €, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten BV.

Weil sich die Einbringung ausschließlich auf das Inland bezieht und keine sonstige Gegenleistung gewährt wird, ist grds. ein Ansatz unter dem gemeinen Wert zulässig. (0,5 Punkte)

Das Wahlrecht zum Ansatz des BV zum gemeinen Wert oder zum Buch- oder Zwischenwert steht (0,5 Punkte) jedem einbringenden Mitunternehmer zu. Hier wählen beide Gesellschafter S und G den Buchwertansatz, um einen möglichen **Veräußerungsgewinn gem. § 16 EStG i. V. mit § 24 Abs. 3 UmwStG bei Ansatz eines Zwischenwerts oder des gemeinen Werts zu vermeiden**. Der Antrag auf Buchwertansatz ist spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Thron OHG zuständigen FA zu stellen (**§ 24 Abs. 2 Satz 3 UmwStG i. V. mit § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG**).

### c) Eröffnungsbilanzen zum 1.1.2020

#### aa) Grundfall: Nettomethode

Aktiva Eröffnungsbilanz Thron OHG zum 1.1.2020 (Nettomethode)		Passiva	
Grund und Boden	300.000 €	EK Jonas Schnow	233.333 €
Maschinen	200.000 €	EK Daniela Gartarien	233.333 €
Forderungen LuL	50.000 €	EK Sandra Kleegarn	233.334 €
Forderung Sandra Kleegarn	500.000 €	Rückstellungen	50.000 €
Bank	50.000 €	Verbindlichkeiten	350.000 €
	<b>1.100.000 €</b>		<b>1.100.000 €</b>

1,0 Punkte

Steuerrechtlich hat K gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilige WG erworben und muss diese gem. § 60 (0,5 Punkte) Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG aktivieren. Da K eine Einlage i. H. von 500.000 € geleistet hat, hat sie 266.666 € mehr gezahlt als ihr buchmäßiges Kapital in der Bilanz der neuen OHG (233.334 €) beträgt; sie hat mit diesem Betrag S und G  $\frac{1}{3}$  der stillen Reserven abgekauft. K muss in diesem Fall

<sup>5</sup> Vgl. hierzu auch schon Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2020 S. 407 NWB VAAAH-44306; zzgl. Übungsklausur, dies., Beilage zu SteuerStud 6/2020 S. 49 NWB YAAAH-44370.

ihr in der Bilanz der OHG nicht ausgewiesenes Mehrkapital von 266.666 € in einer **positiven Ergänzungsbilanz** mit entsprechenden Mehrwerten bilanzieren. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass die aktivierungspflichtigen AK der K von 500.000 € für die erlangten Anteile an den WG der „alten“ Mitunternehmerschaft i. R. der Gewinnverteilung berücksichtigt werden.

Eine **positive Ergänzungsbilanz** ist für den **Gesellschafter immer vorteilhaft**. Dieser hat nun individuell ein höheres AfA-Volumen bzw. erzielt niedrigere Veräußerungserlöse.

Aktiva Positive Ergänzungsbilanz K zum 1.1.2020		Passiva	
Firmenwert (= $\frac{1}{3}$ der stR)	200.000 €	Mehrkapital	266.666 €
Grund und Boden (= $\frac{1}{3}$ der stR)	66.666 €		
	<b>266.666 €</b>		<b>266.666 €</b>

1,0 Punkte

Da K  $\frac{1}{3}$  der stillen Reserven gekauft hat, müssen **S und G** grds. einen Veräußerungsgewinn i. H. ~~0,5~~ Punkte von jeweils 50 % dieses  $\frac{1}{3}$ , d. h.  $\frac{1}{6}$ , versteuern. Aufgrund des gewählten Buchwertansatzes dürfen S und G allerdings die aufgedeckten stillen Reserven in einer negativen Ergänzungsbilanz mit entsprechenden Minderwerten neutralisieren bzw. wegergänzen.<sup>6</sup>

S. 374

Aktiva Negative Ergänzungsbilanz S (und identisch G) zum 1.1.2020		Passiva	
Minderkapital	133.333 €	Firmenwert (= $\frac{1}{6}$ der stR)	100.000 €
		Grund und Boden (= $\frac{1}{6}$ der stR)	33.333 €
	<b>133.333 €</b>		<b>133.333 €</b>

1,0 Punkte

Der eingebrachte Mitunternehmeranteil von S (und identisch G) ist nunmehr in der OHG-Bilanz und seiner Ergänzungsbilanz insgesamt mit dem **Buchwert** ausgewiesen. Gemäß **§ 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG** gilt der Wert, mit dem das eingebrachte BV (= Mitunternehmeranteil) bei der OHG einschließlich der Ergänzungsbilanz angesetzt wurde, als Veräußerungspreis. Aufgrund des Buchwertansatzes ergibt sich i. S. des **§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG** kein Veräußerungsgewinn für S und G.

Eine **negative Ergänzungsbilanz** ist für den **Gesellschafter** auch **immer vorteilhaft**, weil er auf diese Weise einen realisierten Veräußerungsgewinn auf die AfA-Laufzeit verteilen bzw. strecken darf.

<sup>6</sup> Rz. 24.14 UmwStE.



**bb) Alternative: Bruttomethode**

Im Rahmen der Bruttomethode werden die Buchwerte des eingebrachten BV in der Bilanz der Thron OHG aufgestockt, um die Kapitalkonten der Gesellschafter im richtigen Verhältnis zueinander auszuweisen.<sup>7</sup> 0,5 Punkte

Aktiva Eröffnungsbilanz Thron OHG zum 1.1.2020 (Bruttomethode)		Passiva	
Firmenwert	600.000 €	EK Jonas Schnow	500.000 €
Grund und Boden	500.000 €	EK Daniela Gartarien	500.000 €
Maschinen	200.000 €	EK Sandra Kleegarn	500.000 €
Forderungen LuL	50.000 €	Rückstellungen	50.000 €
Forderung Sandra Kleegarn	500.000 €	Verbindlichkeiten	350.000 €
Bank	50.000 €		
	<b>1.900.000 €</b>		<b>1.900.000 €</b>

1,0 Punkte

Für K werden nun die korrekten AK für den Mitunternehmeranteil i. H. von 500.000 € im Kapitalkonto der Thron OHG zum Ausdruck gebracht, so dass für sie **keine Ergänzungsbilanz benötigt** wird. 0,5 Punkte

Die Altgesellschafter **S und G** wollen keine Steuern entrichten und wählen somit den Buchwertartensatz gem. § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG, so dass sie die Veräußerungsgewinne durch das Aufstellen **negativer Ergänzungsbilanzen** neutralisieren dürfen.<sup>8</sup> Aufgrund des Buchwertansatzes ergibt sich i. S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG kein Veräußerungsgewinn für S und G. 0,5 Punkte

Aktiva Negative Ergänzungsbilanz S (und identisch G) zum 1.1.2020		Passiva	
Minderkapital	400.000 €	Firmenwert (= 1/2 der stR)	300.000 €
		Grund und Boden (= 1/2 der stR)	100.000 €
	<b>400.000 €</b>		<b>400.000 €</b>

1,0 Punkte

**d) Fortentwicklung der Ergänzungsbilanzen zum 31.12.2020**

**aa) Fortentwicklung positive Ergänzungsbilanz Sandra Kleegarn bei Nettomethode**

**(1) Firmenwert**

Der Firmenwert ist notwendiges BV/GHV (R 4.2 Abs. 2 Satz 1 EStR, § 124 Abs. 1 HGB, § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB) und unbewegliches immaterielles, abnutzbares WG des AV (§ 247 Abs. 2 HGB, R 5.5 0,5 Punkte

<sup>7</sup> Rz. 24.14 UmwStE.

<sup>8</sup> Rz. 24.14 UmwStE.

S.375 Abs. 1 Satz 1 EStR, R 6.1 Abs. 1 Sätze 1, 4 und 5 EStR, H 7.1 Bewegliche Wirtschaftsgüter EStH); Bewertung gem. § 253 Abs. 1 und 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit **AK abzgl. AfA oder niedr. bzW/TW**.

Der Mehrwert in der Ergänzungsbilanz zum 1.1.2020 ist mit  $\frac{1}{15}$  gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG aufzulösen. Somit ergibt sich für K eine Mehr-AfA i. H. von ( $\frac{1}{15}$  v. 200.000 € =) 13.333 €.

Bilanzansatz 1.1.2020	200.000 €
Abzgl. Mehr-AfA 2020 (= Aufwand)	- 13.333 €
<b>Bilanzansatz 31.12.2020</b>	<b>186.667 €</b>

0,5 Punkte

## (2) Grund und Boden

Grund u. Boden ist notw. BV/GHV (R 4.2 Abs. 11 Satz 1 EStR, § 124 Abs. 1 HGB, § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) und unbewegliches nicht abnutzbares WG des AV (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 Sätze 1 und 6 EStR). Bewertung gem. § 253 Abs. 1 und 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit AK oder niedr. bzW/TW.

<b>Bilanzansatz 1.1.2020 = 31.12.2020</b>	<b>66.666 €</b>
---	-----------------

0,5 Punkte

Aktiva Positive Ergänzungsbilanz K zum 31.12.2020		Passiva	
Firmenwert	186.667 €	Mehrkapital	266.666 €
Grund und Boden	66.666 €	Abzgl. Verlust - 13.333 €	253.333 €
	<b>253.333 €</b>		<b>253.333 €</b>

0,5 Punkte

## bb) Fortentwicklung negative Ergänzungsbilanz Jonas Schnow (und Daniela Gartarien identisch) bei Nettomethode

### (1) Firmenwert

Für den eingebrachten Mitunternehmeranteil von S ist die bisherige Bilanzierung fortzuführen (0,5 Punkte (§§ 24 Abs. 4, 23 Abs. 1, 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG)). Insoweit ist das Ansatzverbot für den originären Firmenwert zu beachten (§ 5 Abs. 2 EStG).

Der Minderwert in der Ergänzungsbilanz zum 1.1.2020 ist korrespondierend zur AfA in der positiven Ergänzungsbilanz mit  $\frac{1}{15}$  gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG aufzulösen. Somit ergibt sich für S eine Minder-AfA i. H. von ( $\frac{1}{15}$  v. 100.000 € =) 6.667 €.

Bilanzansatz 1.1.2020	100.000 €
Abzgl. Minder-AfA 2020 (= Ertrag)	- 6.667 €
<b>Bilanzansatz 31.12.2020</b>	<b>93.333 €</b>

0,5 Punkte

**(2) Grund und Boden**

Es ist die bisherige Bilanzierung fortzuführen (§§ 24 Abs. 4, 23 Abs. 1, 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG).

<b>Bilanzansatz 1.1.2020 = 31.12.2020</b>	<b>33.333 €</b>
---	-----------------

0,5 Punkte

Aktiva Negative Ergänzungsbilanz S (und identisch G*) zum 31.12.2020		Passiva	
Minderkapital 133.333 €		Firmenwert	93.333 €
Abzgl. Gewinn - 6.667 €	126.666 €	Grund und Boden	33.333 €
	<b>126.666 €</b>		<b>126.666 €</b>

\*mit Ausnahme Rundungsdifferenz 1 ?

S. 376

0,5 Punkte

**cc) Fortentwicklung negative Ergänzungsbilanz Jonas Schnow (und Daniela Gartarien identisch) bei Bruttomethode**

**(1) Firmenwert**

Ausführungen zum Firmenwert s. o.

Bilanzansatz 1.1.2020	300.000 €
Abzgl. Minder-AfA 2020 (= Ertrag)	- 20.000 €
<b>Bilanzansatz 31.12.2020</b>	<b>280.000 €</b>

0,5 Punkte

**(2) Grund und Boden**

Ausführungen zum Grund und Boden s. o.

<b>Bilanzansatz 1.1.2020 = 31.12.2020</b>	<b>100.000 €</b>
---	------------------

0,5 Punkte

Aktiva Negative Ergänzungsbilanz S (und identisch G) zum 31.12.2020		Passiva	
Minderkapital 400.000 €		Firmenwert	280.000 €
Abzgl. Gewinn - 20.000 €	380.000 €	Grund und Boden	100.000 €
	<b>380.000 €</b>		<b>380.000 €</b>

0,5 Punkte

**e) Zusatzaufgabe**

Bei Anwendung der **Nettomethode** ergibt sich eine AfA im GHV der Thron OHG von 0 €. Aus der positiven Ergänzungsbilanz ergibt sich für K eine Mehr-AfA i. H. von 13.333 € (s. o.). Aus der negativen Ergänzungsbilanz ergibt sich für S (und identisch G) eine Minder-AfA i. H. von 6.667 € (s. o.). Wird die **Bruttomethode** angewandt, ergibt sich eine AfA im GHV der Thron OHG von (600.000 €/15 =) 40.000 €. Aus der negativen Ergänzungsbilanz ergibt sich für S (und identisch G) eine Minder-AfA i. H. von 20.000 € (s. o.).

Zusammenfassung NETTOMETHODE					
AfA GHV OHG	Verteilung		Ergänzungsbilanz		Gesamt
- 0 €	Schnow	- 0 €	Schnow	+ 6.667 €	Schnow + 6.667 €
	Gartarien	- 0 €	Gartarien	+ 6.666 €	Gartarien + 6.666 €
	Kleegarn	- 0 €	Kleegarn	- 13.333 €	Kleegarn - 13.333 €
<b>Summe</b>		<b>- 0 €</b>		<b>0 €</b>	<b>0 €</b>
Zusammenfassung BRUTTOMETHODE					
AfA GHV OHG	Verteilung		Ergänzungsbilanz		Gesamt
- 40.000 €	Schnow	- 13.333 €	Schnow	+ 20.000 €	Schnow + 6.667 €
	Gartarien	- 13.334 €	Gartarien	+ 20.000 €	Gartarien + 6.666 €
	Kleegarn	- 13.333 €	Kleegarn	--	Kleegarn - 13.333 €
<b>Summe</b>		<b>- 40.000 €</b>		<b>+ 40.000 €</b>	<b>0 €</b>

1,0 Punkte

Im Ergebnis führen die Netto- und die Bruttomethode zum gleichen Ergebnis: K hat S und G  $\frac{1}{3}$  der stillen Reserven abgekauft und kann diese abschreiben; S und G haben einen Veräußerungsgewinn erzielt i. H. von jeweils  $\frac{1}{6}$  der stillen Reserven, dürfen die Versteuerung aber im Fall des Firmenwerts auf 15 Jahre strecken bzw. im Fall des Grund und Bodens grds. auf den Zeitpunkt der Veräußerung verschieben.

S. 377 **Summe der Punkte [ 50,0]**

## IV. Punkteschlüssel

von	bis	Note
47,5	50,0	1,0
44,0	47,0	1,5
40,5	43,5	2,0
37,0	40,0	2,5
33,5	36,5	3,0
29,5	33,0	3,5
25,0	29,0	4,0
20,0	24,5	4,5
15,0	19,5	5,5
10,0	14,5	5,0
0,0	9,5	6,0

## AUTOREN

---



**Maria Wirth,**  
Dipl. Finanzwirtin (FH), ist Gesellschafterin der WLW Dr. Wirth  
GbR mit Sitz in Bamberg.



**Prof. Dr. Gernot Brähler,**  
Dozent in den Bereichen Bilanzsteuerrecht, Körperschaftsteuer und Umwandlungssteuer beim Würzburger Lehrgangswerk WLW. Darüber hinaus ist er Autor zahlreicher Lehrbücher und der NWB-QuizApp „Wer wird Steuer-Experte“.

!

**In Ihrem Abo enthalten – der Steuer-Repetitor, das Klausuren-Extra von Steuer und Studium:**

Die **Übungsklausur aus dem Einkommensteuerrecht** von **Sonja Triebel** hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und dient angehenden Steuerberatern zur Vorbereitung auf das StB-Examen. Sie ist auf eine Bearbeitungszeit von vier Zeitstunden ausgerichtet und beinhaltet folgende Schwerpunkte: Veranlagungsform, Einkommensteuertarif, tarifliche Besonderheiten, Kinder im Steuerrecht, Altersentlastungsbetrag, Steuerermäßigungen, haushaltsnahe Dienstleistungen, Handwerkerleistungen, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einlage aus dem Privatmögen in das Betriebsvermögen, Rücklage für Ersatzbeschaffung, nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Absetzung für Abnutzung, Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, Einkünfte aus Kapitalvermögen, gesonderte Steuertarife für Einkünfte aus Kapitalvermögen, Verlustabzug.

**Laden Sie diese zusätzliche Übungsklausur jetzt aus der NWB Datenbank herunter: NWB BAAAH-74080 .**

Das **Klausuren-Archiv des Steuer-Repetitors** finden Sie in der NWB Datenbank unter NWB OAAAH-10893.

**Fundstelle(n):**

SteuerStud 5/2021 Seite 363

NWB UAAAH-74078