

# Klausurlösung

---

## *Bilanzsteuerrecht*

	Klausurenfernkurs	Klausurenpräsenzkurs
Klausur:	6-STD 2020 F-2 und 1-2	
Dauer:	6 Stunden	

Die Klausuraufgaben, Lösungshinweise und das sonstige Lehrmaterial dürfen weder von den Kursteilnehmern noch von Dritten verliehen, veräußert oder vervielfältigt werden. Bei Erhalt per E-Mail dürfen nur Ausdrücke zur persönlichen Verwendung des Kursteilnehmers vom empfangenen Material gemacht werden.

## Lösungshinweise zur Übungsklausur Bilanzsteuerrecht F-2 / Block 1

- Bezugsrechte und Dividenden
- Rücklage nach § 6b Abs. 10 EStG
- Gebäude auf fremdem Grund und Boden
- selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstand
- Scheinbestandteil Abbruchkosten
- Rücklage für Ersatzbeschaffung
- Vorratsbewertung
- Drohverlustrückstellung TW-Abschreibung
- latente Steuern
- Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft gegen Sachwertabfindung
- Buchwertfortführung
- Teilbetriebsveräußerung und Behandlung von stillen Lasten nach § 4f EStG

Teil I

Tz. 1. (Bezugsrechte und Dividende)

1. *Bezugsrechte*

1.1 *Veräußerungsgewinns der Bezugsrechte*

Der Erlös aus der Veräußerung der Bezugsrechte ist ein Ertrag bzw. eine Betriebseinnahme; die Buchung des T ist insoweit nicht zu beanstanden.

Durch die Ausgabe neuer Aktien aus Anlass einer Kapitalerhöhung erleiden die Altaktien eine Wertminderung; hierfür ist vom Buchwert der Altaktien ein sog. Bezugsrechtsabschlag vorzunehmen. Es kommt dadurch zu einer Buchwertabspaltung. Dabei stehen nach der Gesamtwertmethode Buch- und Kurswert (BW und KW) der alten Aktien im selben Verhältnis zueinander wie Buch- und Kurswert des Bezugsrechts. [1,0]

Der Abschlag kann nach folgender Formel ermittelt werden:

$BW \text{ Altaktien} / KW \text{ Altaktien} = BW \text{ Bezugsrechte} / KW \text{ Bezugsrechte}$  (vgl. § 2 KapErhG)

Daraus ergibt sich:

$Buchwertabschlag \text{ Bezugsrechte} = BW \text{ Altaktien} \times (KW \text{ Bezugsrechte} / KW \text{ Altaktien})$  [0,5]

Lt. Sachverhalt betragen:

Buchwert der alten Aktien (Stand: 31.12.2018) 900.000 €

Kurswert des Bezugsrechts (04.09.2019): 160.000 €

Kurswert alte Aktien vor KapErh (8 % x 10 Mio. € x 300 € / 100 €) 2.400.000 €

Somit beträgt der Bezugsrechtsabschlag:

$900.000 \text{ €} \times (160.000 \text{ €} / 2.400.000 \text{ €}) = 60.000 \text{ €}$  [1,0]

Buchungssatz in der Handelsbilanz:

Beteiligungserträge 60.000 € an Anteile Biathlon AG 60.000 €

[0,5]

1.2 *Bilanzansatz der Aktien Biathlon AG*

Die Anteile an der Biathlon AG sind am 31.12.2019 mit den Anschaffungskosten abzgl. dem Buchwertabschlag Bezugsrechte, d. h. mit 840.000 € (900.000 € abzgl. BW der Bezugsrechte i. H. v 60.000 € zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 und Abs. 6 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG) und anzusetzen (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB). [0,5]

1.3 *Behandlung der stillen Reserven in der Steuerbilanz*

Für den verbleibenden Ertrag aus der Veräußerung der Bezugsrechte i.H.v. (160.000 € - 60.000 € =) 100.000 € können in der Steuerbilanz stille Reserven übertragen werden. Das Wahlrecht zur Übertragung in der Steuerbilanz kann unabhängig von der Bewertung in der Handelsbilanz gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG ausgeübt werden. Nach Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit (§ 254 HGB a.F.) ist eine Übertragung stiller Reserven in der Handelsbilanz nicht mehr möglich. [1,0]

Es liegen begünstigte Veräußerungsvorgänge nach § 6b Abs. 10 Satz 1 EStG vor. Es handelt sich bei T nicht um eine Kapitalgesellschaft, der Höchstbetrag von 500.000 € wird nicht überschritten und die Verbleibensvoraussetzungen nach § 6b Abs. 10 Satz 4 i. V. m. § 6b Abs. 4 Nr. 2 EStG (mindestens 6 Jahre im Betriebsvermögen) sind erfüllt. Die Besitzzeiten der Aktien sind bei den Bezugsrechten zu berücksichtigen (R 6b.3 Abs. 6 Satz 2 EStR). [1,0]

Der Veräußerungsgewinn i. S. d. § 6b Abs. 2 EStG kann auf das Gebäude (siehe Sachverhalt 2) übertragen werden. Eine Übertragung ist jedoch nur in Höhe des steuerpflichtigen Teils möglich, also in Höhe von 60 % (60 % v. 100.000 € = 60.000 €). In Höhe von 40 % (40.000 €) liegt auch in der Steuerbilanz ein Ertrag vor, der außerbilanziell gem. § 3 Nr. 40 lit. a EStG abgezogen wird.

[1,0]

Überleitungsrechnung:

Die Überleitungsrechnung erfolgt bei Tz. 2 (Hochregallager).

2. *Dividende*

Die Dividende stellt bei T in Bruttohöhe Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Abs. 8 EStG). Die Kapitalertragsteuer ist dabei ein nicht abziehbarer Aufwand (§ 12 Nr. 3 EStG) und daher als Privatentnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) zu erfassen. Die Kapitalertragsteuer beträgt gem. § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 25 % des Kapitalertrags (der Solidaritätszuschlag war lt. Aufgabenstellung nicht gefragt)

[1,0]

Sie berechnet sich wie folgt:

Dividende insgesamt	1.500.000 €
Anteil an der Biathlon AG	8 %
Dividendenanteil	120.000 €
Kapitalertragsteuerabzug	25 %
Kapitalertragsteuer	30.000 €

[1,0]

Buchungssatz in der Handelsbilanz:

Privatentnahme 30.000 € an Beteiligungserträge 30.000 €

[0,5]

Die Dividende i.H.v. 120.000 € bleibt in Höhe von 40 % steuerfrei gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. d Satz 1 und § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG. In dieser Höhe kommt es zu einem außerbilanziellen Abzug.

Außerbilanzielle Korrektur:

außerbilanzielle Kürzung ./. 48.000 €

[0,5]

Tz. 2. (Grundstück Meisenweg 6)

1. *Grundstück*

1.1 *Ansatz*

Das unbebaute Grundstück wird dem T nur zugerechnet, soweit er zivilrechtlicher Eigentümer ist (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HS. 1 HGB, § 39 Abs. 1 AO, H 4.2 Abs. 7 „Miteigentum“ EStH). Danach kann das Grundstück nur zur Hälfte bei ihm angesetzt werden. Die andere Grundstückshälfte wird seiner Ehefrau Gabi zivilrechtlich zugerechnet.

[1,0]

T ist nicht wirtschaftlicher Eigentümer gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 HS. 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO hinsichtlich des der Ehefrau gehörenden Grund und Bodenteils.

Ihm ist nicht durch eindeutige Abmachungen mit dem zivilrechtlichen Eigentümer eine Stellung eingeräumt worden, aufgrund derer er wie ein Eigentümer über den Grund und

Boden verfügen kann, so dass der Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers keine Bedeutung mehr hätte. [1,0]

### 1.2 Bewertung

Der Grund- und Bodenanteil des T ist mit dem Bauantrag in Handelsbilanz und Steuerbilanz in das Betriebsvermögen einzulegen (§ 4 Abs. 1 Satz 8 HS 1 EStG). Die Zugangsbewertung erfolgt in der Handelsbilanz mit dem Zeitwert und in der Steuerbilanz mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 HS 1 EStG) i. H. v. 50 % v. 500.000 € = 250.000 € zu bewerten. [1,0]

Da die Veranlagung für den Veranlagungszeitraum 2018 nicht mehr änderbar ist kann grundsätzlich keine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG erfolgen. Die Berücksichtigung der Einlage in 2018 führt aber zu keiner Änderung des zu versteuernden Einkommens und kann daher dennoch durchgeführt werden (H 4.4 „Berichtigung einer Bilanz...“, 1. Siegelstrich EStH).<sup>1</sup> [1,0]

Zum 31.12.2019 (Folgebewertung) ist das Grundstück in Handels- und Steuerbilanz mit dem Einlagewert i. H. v. 250.000 € zu bilanzieren (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 und Abs. 6 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). [1,0]

## 2. Grundstück Meisenweg 6 - Hochregallager

### 2.1 Ansatz

Mit der Errichtung des Hochregallagergebäudes (künftig: *Gebäude*) ist T nur zur Hälfte zivilrechtlicher Eigentümer des Gebäudes (§§ 90, 93 und 94 BGB, § 39 Abs. 1 AO) geworden, da es sich bei dem Gebäude um einen wesentlichen Bestandteil des Grundstücks handelt. Insoweit ist das Gebäude als Vermögensgegenstand bzw. Wirtschaftsgut des Anlagevermögens zu aktivieren (§§ 246 Abs. 1 Satz 1, 247 Abs. 2 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 EStG). [1,0]

Für die andere Hälfte des Gebäudes T hat grundsätzlich einen gesetzlichen Aufwendungsersatzanspruch nach den §§ 951, 812 BGB. Dieser wurde jedoch vertraglich ausgeschlossen. Folglich ist er nicht wirtschaftlicher Eigentümer des anderen Gebäudeteils (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HS. 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO; vgl. BMF v. 16.12.2016, Beck-Erlasse, 4/5, Tz. 1). [1,0]

T hat das Gebäude aber im eigenen betrieblichen Interesse unter eigenem Namen auf eigene Rechnung errichtet. Der Aufwand ist daher bilanztechnisch als Aufwandsverteilungsposten zu aktivieren (BMF v. 16.12.2016, Beck-Erlasse, 4/5, Tz. 2). [1,0]

Bei dem Aufwandsverteilungsposten handelt sich dabei nicht um ein Wirtschaftsgut (BMF v. 16.12.2016, Beck-Erlasse, 4/5, Tz. 3). [0,5]

In der Handelsbilanz liegt hingegen ein selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens vor, der grundsätzlich nach § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB zu aktivieren ist. Für diesen besteht aber ein Aktivierungswahlrecht nach § 248 Abs. 2 Satz

---

<sup>1</sup> In der Praxis wird meistend eine Anpassung der Anfangsbilanz zum 01.01. vorgenommen. Dieser Vereinfachung wird in dieser Lösung aber nicht gefolgt.

1 HGB.<sup>2</sup> Aufgrund des gewünschten hohen Eigenkapitalausweises ist der Vermögensgegenstand zu aktivieren. [1,0]

## 2.2 Bewertung

### a) Gebäude

Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1, 5 Abs. 6, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 und Abs. 2a HGB. [0,5]

Der Vorsteuerabzug steht T. in vollem Umfang zu, da er nach außen als alleiniger Auftraggeber rechtswirksam aufgetreten ist, die Rechnungen auf seinen Namen lauten und die Bauleistungen an ihn für sein Unternehmen erbracht wurden (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 14 Abs. 1 UStG). Die abzugsfähige Vorsteuer rechnet daher gem. § 9b Abs. 1 EStG nicht zu den Herstellungskosten. [1,0]

Zum 31.12.2019 ist das Gebäude mit den Herstellungskosten in Höhe von 840.000 € (1.680.000 € x 50 %) vermindert um die planmäßige zeitanteilige Abschreibung bzw. AfA zu bewerten (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). Die Abschreibung beträgt 2 % und ist zeitanteilig zu ermitteln. Die AfA ist nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG mit 3 % zu berechnen, da der Bauantrag nach 2000 gestellt wurde (§ 52 Abs. 15 Sätze 2 und 3 EStG). Die AfA ist für 2019 nur zeitanteilig für 5 Monate abzuziehen (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG).

Abschreibung in der HB:  $2\% \text{ von } 50\% \times 1.680.000 \text{ €} = 16.800 \text{ €}$ ;  $5/12 = 7.000 \text{ €}$ . [1,0]

Eine Übertragung der stillen Reserven aus Tz. 1 gem. § 6b EStG ist soweit möglich wie sich das Gebäude im Eigentum des T befindet (§ 6b Abs. 10 Satz 1 EStG; BMF v. 16.12.2016, Beck-Erlasse, 4/5, Tz. 3). [1,0]

Der Übertragung der stillen Reserven auf das Gebäude ist der Vorzug vor der Übertragung auf die Lagerhalle zu geben, da aufgrund der längeren Nutzungsdauer dadurch ein geringeres AfA-Volumen in 2019 „vernichtet“ wird. [1,0]

Die Bemessungsgrundlage für die AfA beträgt daher 840.000 € (1.680.000 € x 50 %) abzgl. 60.000 € = 780.000 € und die AfA 3 % v. 780.000 € x 5/12 = 9.750 €. Damit ist die AfA um 2.750 € höher als die handelsrechtliche Abschreibung. [0,5]

### b) Immaterieller Vermögensgegenstand bzw. Aufwandsverteilungsposten

Der immaterielle Vermögensgegenstand ist nach § 253 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB mit seinen Herstellungskosten i. S. d. § 255 Abs. 2 und Abs. 2a Satz 1 HGB abzgl. der Abschreibung zu bilanzieren. Als Nutzungsdauer ist die Lebenszeit des Gebäudes (50) Jahre zugrunde zu legen. Die Abschreibung erfolgt für 2019 zeitanteilig.

Abschreibung in HB:  $2\% \text{ von } 50\% \times 1.680.000 \text{ €} = 16.800 \text{ €}$ ;  $5/12 = 7.000 \text{ €}$ . [1,0]

Der Aufwandsverteilungsposten ist nach Verwaltungsmeinung wie ein Gebäude im Privatvermögen mit 2 % jährlich abzuschreiben (BMF v. 16.12.2016, Beck-Erlasse, 4/5, Tz. 3). Im Jahr 2019 erfolgt diese zeitanteilig:

$2\% \text{ von } 50\% \times 1.680.000 \text{ €} = 16.800 \text{ €}$ ;  $5/12 = 7.000 \text{ €}$ . [1,0]

<sup>2</sup> Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, § 247 HGB, Rn. 459.

## 2.2 technische Umsetzung

### Buchungssatz in der Handelsbilanz:

Die gebuchten Grundstücksaufwendungen 2019 (840.000 €) sind rückgängig zu machen und die bisher erfasste Abschreibung i. H. v. 84.000 € ist um 77.000 € zu mindern.

Immaterieller VG	840.000 €	an	Grundstücksaufwand	840.000 €
Abschreibung	7.000 €	an	Immaterieller VG	7.000 €
Gebäude	77.000 €	an	Abschreibung	77.000 €

[1,0]

### Überleitungsrechnung:

weniger Ertrag	./. 60.000 €
mehr AfA	./. 2.750 €

[1,0]

### Außerbilanzielle Korrektur:

außerbilanzielle Kürzung (vgl. Tz. 1)	./. 40.000 €
---------------------------------------	--------------

[0,5]

Tz. 3. (Grundstück Meisenweg 7)

#### 1. Lagerhalle

##### 1.1 Ansatz

T ist zivilrechtlicher Eigentümer der Lagerhalle am Maisenweg 7 (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HS. 1 HGB, § 39 Abs. 1 AO). Die Lagerhalle wurde aufgrund der Abbruchverpflichtung und aufgrund der Tatsache, dass ihre Restnutzungsdauer länger ist als die Pachtdauer nur zu einem vorübergehenden Zweck errichtet und ist daher ein Scheinbestandteil (vgl. auch BMF, Schreiben v. 15.01.1976, Beck-Erlasse, 1, §7/1, Tz. 2)<sup>3</sup>. Die Lagerhalle ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 EStG als Vermögensgegenstand bzw. Wirtschaftsgut des Anlagevermögens § 247 Abs. 2 HGB anzusetzen.

[1,0]

##### 1.2 Bewertung

Zum 31.12.2019 ist die Lagerhalle in der Handels- und Steuerbilanz mit den Herstellungskosten vermindert um die planmäßige zeitanteilige Abschreibung zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB und § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG).

[0,5]

Die Herstellungskosten bestimmen sich nach § 255 Abs. 2 HGB und betragen 220.000 €. Der Vorsteuerabzug steht T dabei in vollem Umfang zu, da er nach außen als alleiniger Auftraggeber rechtswirksam aufgetreten ist, die Rechnungen auf seinen Namen lauten und die Bauleistungen somit an ihn für sein Unternehmen erbracht wurden § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 14 Abs. 1 UStG). Die abzugsfähige Vorsteuer rechnet daher gem. § 9b Abs. 1 EStG nicht zu den Herstellungskosten.

[1,0]

Die Abschreibung ist zeitanteilig bis zum Ende des Pachtvertrags vorzunehmen, also über 9 Jahre (nicht über 20 Jahre). Die AfA ist gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ebenso nach der kürzeren Restnutzungsdauer vorzunehmen. Die Abschreibung bzw. AfA beträgt 220.000

<sup>3</sup> Siehe hierzu *Leicht*, in: Alber et. al., Beck'sches Steuer- und Bilanzlexikon, 51. Auflage, 2020, Stichwort „Gebäude auf fremden Grund und Boden“, Tz. A.I und II.

€ x 1/9 = 24.444 €. Das Gebäude ist zum 31.12.2019 mit 220.000 € ./. 24.444 € = 195.556 € zu bewerten.

[1,0]

Buchungssatz in der Handelsbilanz:

Lagerhalle	220.000 €	an	Aufwand	220.000 €
Abschreibung	24.444 €	an	Lagerhalle	24.444 €

[1,0]

*2. Abbruchsverpflichtung*

*2.1 Ansatz*

Bezüglich der Abbruchsverpflichtung ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 EStG zu bilden. Es handelt sich um eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten (B). Diese ist im Jahr der Begründung der Verpflichtung, also mit Abschluss des Pachtvertrags im Jahr 2019 hinreichend wirtschaftlich verursacht (R 5.7 Abs. 2 EStR).

[1,0]

*2.2 Bewertung*

*a) Handelsbilanz*

Die Bewertung erfolgt gemäß § 253 Abs. 1 Satz 2 Alt. 2 HGB mit dem zukünftigen Erfüllungsbetrag. Kosten und Preissteigerungen (3 %) sind danach zu berücksichtigen.

[0,5]

Dieser ist gem. § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB mit dem Abzinsungssatz nach der Rückabzinsungsverordnung (Marktzinssatz) in Höhe von 5 % abzuzinsen. Um einen möglichst hohen Eigenkapitalausweis in der Handelsbilanz zu gewährleisten wird das in der Handelsbilanz bestehende Wahlrecht - den Rückstellungsbetrag anzusammeln - ausgeübt.

[1,0]

Zukünftiger Erfüllungsbetrag:

$100.000 \text{ €} \times (1,03)^8 = 126.667 \text{ €}$

Abzinsung:

$126.667 \text{ €} / (1,05)^8 = 85.740 \text{ €}$

Ansammlung:

$85.740 \text{ €} \times 1/9 = 9.527 \text{ €}$

[1,0]

*b) Steuerbilanz*

Die Bewertung erfolgt gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1, 5 Abs. 6 EStG, 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. f EStG mit den Preisverhältnissen am Bilanzstichtag 31.12.2019: 100.000 €.

[0,5]

Weiterhin ist die Rückstellung mit 5,5 % abzuzinsen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e. Die Abzinsung erfolgt für 8 Jahre. Sie ist nach dem BMF-Schreiben vom 26.5.2005 (Beck'sche Steuererlasse § 6/19; Tz. 29) und der Anlage 2 dazu vorzunehmen. Der Vielfältiger für die Abzinsung beträgt demnach: 0,652

Berechnung der Rückstellung:

$100.000 \text{ €} \times 0,652 = 65.200 \text{ €}$

[1,0]

Die Rückstellung ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. d EStG bis zum Ende des Mietvertrages zeitanteilig gleichmäßig anzusammeln (jährlich  $1/9 = 7.244 \text{ €}$ ).

[0,5]



Buchungssatz in der Handelsbilanz:

Aufwand      9.527 €      *an*      Rückstellung      9.527 €

[0,5]

Überleitungsrechnung:

Weniger Aufwand      +2.283 € (9.527 € abzgl. 7.244 €)

[0,5]

## Teil II

### *Tz. 1: Brandschaden Entstaubungsanlage*

#### *1. zerstörte Entstaubungsanlage*

Die Anlage ist noch bis zum Tag des Ausscheidens (= 30.09.2019 abzuschreiben bzw. ist die AfA (R 7.4 Abs. 8 Satz 1 EStH) gem. § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG vorzunehmen. Die Abschreibung bzw. AfA beträgt für 9 Monate 6.000 €, der Buchwert beim Ausscheiden also 24.000 €. In der Handelsbilanz ist der Anlagenabgang in Höhe des Restbuchwerts als Aufwand zu behandeln und die Entschädigung als Ertrag. [1,0]

In der Steuerbilanz liegen die Voraussetzungen nach R 6.6 Abs. 1 EStR vor. Das Wahlrecht in der Steuerbilanz kann unabhängig von der Bewertung in der Handelsbilanz gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 2 EStG ausgeübt werden. Die Anlage ist mit dem Brand durch höhere Gewalt aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden (R 6.6 Abs. 2 EStR). Weiterhin ist ein funktionsgleiches Ersatzwirtschaftsgut angeschafft worden. Die Entschädigung für die Anlage beträgt 60.000 €, die beim Ausscheiden aufgedeckte stille Reserve 36.000 €. [1,0]

Die für Produktionsausfall gezahlte Entschädigung gehört zu den laufenden Erträgen. Sie ist in die Behandlung nach R 6.6 EStR nicht einzubeziehen (H 6.6 Abs. 1 „Entschädigung“ EStH). [0,5]

Da noch im selben Jahr ein Ersatzwirtschaftsgut angeschafft wird, kann die aufgedeckte stille Reserve steuerlich grundsätzlich auf die Anschaffungskosten dieses Ersatzwirtschaftsgutes übertragen werden (R 6.6 Abs. 1 EStR). [0,5]

#### *2. erworbene Entstaubungsanlage*

Die erworbene Entstaubungsanlage ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 EStG als Vermögensgegenstand bzw. Wirtschaftsgut des Anlagevermögens anzusetzen. [0,5]

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten abzgl. planmäßiger Abschreibungen (§ 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB) und in der Steuerbilanz mit den Anschaffungskosten abzüglich der linearen AfA (§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 und Abs. 6 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). Die Umsatzsteuer gehört gem. § 9b Abs. 1 EStG i. V. m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht zu den Anschaffungskosten und ist als sonstige Forderung zu bilanzieren (§§ 246 Abs. 1 Satz 1, 253 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 und 6 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). [1,0]

Weiter gehören dazu die einzeln zuordnungsfähigen und durch den Erwerb der Anlage ausgelösten Anschaffungsnebenkosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB), nämlich die Montagekosten (netto) 4.500 €. Die Reisekosten i. H. v. 500 € gehören ebenfalls zu den Anschaffungskosten, da diese vor dem Erwerb der Maschine angefallen sind. [1,0]

In der Steuerbilanz kann die Rücklage für Ersatzbeschaffung auf die Anschaffungskosten der Entstaubungsanlage jedoch nur anteilig übertragen werden. Es liegt hier ein Fall der Mehrentschädigung gem. H 6.6 Abs. 3 „Mehrentschädigung“ EStH vor. Der übertragbare Teil beträgt:

Stille Reserve 36.000 € x Ersatzbeschaffung 55.000 €  
Entschädigung 60.000 € = 33.000 €

Die restlichen 3.000 € sind auch in der Steuerbilanz als Gewinn zu erfassen. [1,0]

Die planmäßige lineare zeitanteilige Abschreibung beträgt  $1/5 \text{ v. } 55.000 \times 3/12 = 2.750 \text{ €}$  (§ 253 Abs. 3 Satz 2 HGB). Die AfA erfolgt linear gem. § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG i. V. m. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG. Die Bemessungsgrundlage für die AfA beträgt 22.000 € (R 7.3 Abs. 4 EStR). Sie beträgt 20 % von 22.000 € für 3 Monate = 1.100 €. [1,0]

Der Bilanzansatz in der Handelsbilanz beträgt 52.250 € (55.000 € ./. 2.750 €) und in der Steuerbilanz 20.900 € (55.000 € ./. 33.000 € ./. 1.100 €). [0,5]

### 3. Kaufpreisverbindlichkeit

Der gesamte Kaufpreis, also auch der erst am 15.01.2020 zu entrichtende Teil des Kaufpreises, ist als sonstige Verbindlichkeit in Höhe von 59.500 € zu passivieren (§§ 246 Abs. 1 Satz 1, 253 Abs. 1 Satz 2 Alt. 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 und 6 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1 EStG). [0,5]

### 4. Buchungen

#### Buchungssatz in der Handelsbilanz:

Entstaubungsanlage	55.000 € an	so. Vbdl.	19.500 €
Vorsteuer	9.500 €	Reisekostenaufwand	500 €
Abschreibung	6.000 €	so. betrieblicher Aufwand	4.500 €
Anlagenabgang	24.000 €	a.o. Ertrag	70.000 €
Abschreibung	2.750 €	Entstaubungsanlage	2.750 €

[2,0]

#### steuerliche Anpassungsbuchung:

a.o. Ertrag	33.000 € an	Entstaubungsanlage	33.000 €
Entstaubungsanlage	1.650 € <sup>4</sup> an	AfA	1.650 €

[1,0]

### Tz. 2: Balkenvorrat

#### 1. Ansatz

Der Balkenvorrat ist zum 31.12.2019 gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 EStG anzusetzen. Es handelt sich um Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (§ 247 Abs. 2 HGB Umkehrschluss; R 6.1 Abs. 2 EStR). [0,5]

#### 2. Bewertung

Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB und § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 und Abs. 6 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB). Grundsätzlich wäre eine Einzelbewertung durchzuführen (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Bewertungsvereinfachungen sind aber zulässig (§ 256 HGB). [0,5]

<sup>4</sup> Differenz zwischen der handelsrechtlichen Abschreibung und der steuerlichen AfA (2.750 € ./. 1.100 €).

## 2.1 Handelsbilanz:

Da eine Einzelbewertung nicht möglich ist, sind als Bewertungsmethoden in der Handelsbilanz die Durchschnittsbewertung gem. § 256 Satz 2 HGB i. V. m. § 240 Abs. 4 HGB und gem. § 256 Satz 1 HGB die Lifo-Methode und die Fifo-Methode möglich. Liegt ein niedrigerer beizulegender Wert zum Abschlussstichtag vor, erfolgt die Bewertung mit diesem (§ 253 Abs. 4 HGB strenges Niederstwertprinzip). [1,0]

Durchschnittsbewertung (§ 256 Satz 2 HGB i.V.m. § 240 Abs. 4 HGB):

am	Menge fm	Gesamt € (netto)
01.01.2019	400	160.000
20.05.2019	200	110.000
10.07.2019	250	118.750
30.09.2019	200	76.000
10.12.2019	300	135.000
	1.350 fm	599.750

Die durchschnittlichen Anschaffungskosten betragen 444,26 €/fm. [1,0]

lifo-Methode (§ 256 Satz 1 HGB):

Es wird unterstellt, dass die 100 fm aus dem Anfangsbestand stammen. Daher werden diese mit 400 €/fm (160.000/400) bewertet. [1,0]

fifo-Methode (§ 256 Satz 1 HGB):

Es wird unterstellt, dass die 100 fm aus dem letzten Einkauf stammen. Daher werden diese mit 450 €/fm (135.000/300) bewertet. [1,0]

Um einen möglichst hohen Eigenkapitalausweis zu gewährleisten, sind die Waren mit 450 €/fm zu bewerten. Nach dem Sachverhalt ist davon auszugehen, dass der Marktpreis bzw. Teilwert am 31.12.2019 den Anschaffungskosten vom 10.12.2019 in Höhe von 450 €/fm entspricht. Der Bestand ist danach am 31.12.2019 mit (100 fm x 450 € =) 45.000 € zu bewerten. [1,0]

### Buchungssatz in der Handelsbilanz:

Waren 45.000 € an Bestandsänderung 45.000 €  
Materialaufwand 115.000 € an Bestandsänderung 115.000 €

[1,0]

## 2.2 Steuerbilanz

Bewertungswahlrechte, die sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich bestehen, können aufgrund des § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 2 EStG in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz unterschiedlich ausgeübt werden (BMF, Schreiben v. 15.03.2010, Beck-Erlasse, 1, § 5/14, Tz. 17). Daher gibt es in der Steuerbilanz die Möglichkeit das Lifo-Verfahren (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG) oder die Einzelbewertung zu wählen. Das FiFo-Verfahren ist hingegen unzulässig. Damit ist das Lifo-Verfahren zu wählen und in der Steuerbilanz sind die Wirtschaftsgüter mit 400 € zu bewerten, um einen möglichst niedrigen Gewinn zu erzielen. Der Bestand ist danach am 31.12.2019 mit (100 fm x 400 € =) 40.000 € zu bewerten. [1,0]



In der Steuerbilanz besteht gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG ein Teilwertabschreibungswahlrecht, welches unabhängig vom Wertansatz in der Handelsbilanz ausgeübt werden kann (§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 2 EStG).

[0,5]

Nach Auffassung des BFH<sup>5</sup> begrenzt das steuerliche Verbot der Rückstellungen für drohende Verluste eine zulässige Teilwertabschreibung nicht. Die Teilwertabschreibung auf teilfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden ist nicht nur hinsichtlich des dem jeweiligen Stand der Fertigstellung entsprechenden, auf die Bauten entfallenden Anteils der vereinbarten Vergütung zulässig, sondern hinsichtlich des gesamten Verlustes aus dem noch nicht abgewickelten Bauauftrag (H 6.7 „Halbfertige Bauten auf fremden Grund und Boden“ EStH). Die Wertminderung ist lt. Sachverhalt von Dauer. Das Wahlrecht wird ausgeübt, um einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn zu erzielen.

[1,0]

Der Teilwert ergibt sich nach den Grundsätzen der retrograden Bewertung (H 6.8 „Retrograde Bewertungsmethode“ EStH). Entsprechend dem Teilwertbegriff (§ 6 Abs. 1 Satz 3 EStG) geht sie vom voraussichtlich erzielbaren Erlös aus. Davon würde auch ein gedachter Erwerber des gesamten Unternehmens am Bilanzstichtag ausgehen. Dem würde er die Aufwendungen gegenüberstellen, die bis zur Fertigstellung der Arbeit noch anfallen werden, denn er müsste die Arbeit in der Gewissheit fertig stellen, dass ihm der Auftrag einen bereits jetzt feststehenden Verlust bringen wird. Er würde die teilfertige Arbeit nur verlustfrei kalkuliert übernehmen.

Die Bewertung nach der retrograden Methode führt also zur Berücksichtigung des gesamten aus dem Bauauftrag drohenden Verlustes, begrenzt allerdings auf die Höhe der aktivierten Herstellungskosten.

[1,0]

Damit beträgt der beizulegende Wert/ Teilwert

bisher angefallene Herstellungskosten	17.000 €
drohender Verlust	./ 4.000 € <sup>6</sup>
Beizulegender Wert / Teilwert	13.000 €

Die Drohverlustrückstellung in der Handelsbilanz ist aufzulösen.

[0,5]

#### *Tz. 4: Latente Steuern*

Die handelsrechtlichen Bilanzansätze weichen von den steuerlichen Bilanzansätzen ab, so dass die GmbH gem. § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB verpflichtet ist passive latente Steuern auszuweisen. Von der Vereinfachungsregelung des § 274a Nr. 4 HGB kann die GmbH als mittelgroße Kapitalgesellschaft keinen Gebrauch machen.

[0,5]

<sup>5</sup> BFH, Urteil v. 07.09.2005, VIII R 1/03, BStBl. II 2006, S. 298.

<sup>6</sup> Soweit sich im Sachverhalt auch eine Angabe zur Höhe des kalkulierten Unternehmerlohns findet ist in der Steuerbilanz ein weiterer Abschlag vorzunehmen (vgl. hierzu R 6.8 Abs. 2 EStR); dies gilt nicht für die Handelsbilanz.

	Tz.	<u>HB</u> €	<u>StB</u> €	<u>Differenz</u>	<u>passive latente</u> <u>Steuern</u>
Entstaubungsanlage	1	52.250	20.900	31.350	9.405
Vorräte	2	45.000	40.000	5.000	1.500
Drohverlust-RSt	3	4.000	0	- 4.000	- 1.200
				32.350	9.705

Es sind passive latente Steuern in Höhe von 30 % (§ 274 Abs. 2 HGB) v. 32.350 € = 9.705 € auszuweisen.

[1,0]

Steuerrechtlich ist die Passivierung unzulässig, da es sich hierbei um kein Wirtschaftsgut handelt.<sup>7</sup>

[0,5]

Buchungssatz in der Handelsbilanz:

Steueraufwand 9.705 € an passive latente Steuern 9.705 €

steuerliche Anpassungsbuchung:

passive latente Steuern 9.705 € an Steueraufwand 9.705 €

[1,0]

<sup>7</sup> Vgl. Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer v. 30.09.2011 zum IDW ERS HFA 7 n.F.

Teil III

A. *Behandlung des Ausscheidens*

1. *Steuerbilanzrecht*

a) *Allgemeines*

C hat zwar den Gesellschaftsvertrag i. R. des Ausscheidens gekündigt, aber gem. § 131 Abs. 3 Nr. 3 HGB wird die Gesellschaft nicht aufgelöst, sondern von den übrigen Gesellschaftern fortgeführt. Scheidet ein Gesellschafter aus einer Personengesellschaft aus, so wächst sein Anteil am Gesellschaftsvermögen den übrigen Gesellschaftern zu (§ 105 Abs. 3 HGB, § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB).

[1,0]

Das Gesellschaftsvermögen stellt das Gesamthandsvermögen der Gesellschafter dar, das den Beteiligten ertragsteuerlich nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wie Bruchteilsvermögen zugerechnet wird. Deshalb stellt die handelsrechtliche Anwachsung steuerlich einen entgeltlichen Übertragungsvorgang dar.

[1,0]

Der ausscheidende Gesellschafter C hat Anspruch auf eine Abfindung, die dem wirklichen Wert seines Anteils am Gesellschaftsvermögen entspricht (§ 105 Abs. 3 i. V. m. § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB und § 155 HGB). Der Abfindungsanspruch ist in der Steuerbilanz zu passivieren.

[1,0]

Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil v. 24.05.1973, IV R 64/70, BStBl. 1973 II 655) wird bei einer Sachwertabfindung in das Privatvermögen des Gesellschafters der einheitliche Vorgang nach der Zweistufentheorie aufgeteilt (vgl. H 16 IX „Sachwertabfindung“ EStH).

Die Aufteilung erfolgt in

1. die Veräußerung des Mitunternehmeranteils an die verbleibenden Gesellschafter gegen Entstehung eines Abfindungsanspruchs

und

2. Veräußerung eines Wirtschaftsguts an den ausscheidenden Gesellschafter zur Tilgung dieses Abfindungsanspruchs.

[1,0]

b) 1. *Stufe*

Der Wert der Beteiligung und damit die Abfindungsverpflichtung ergibt sich wie folgt:

	Stille Reserve in €	Anteil C (1/3) in €
Grund u. Boden I	40.000	13.333
Grund u. Boden II	60.000	20.000
Bürogebäude	140.000	46.667
Lagerhalle	200.000	66.667
Firmenwert	160.000	53.333
= stille Reserven		200.000
+ Kapitalkonto des C		190.000
= Wert der Beteiligung des C bzw. Abfindungsbetrag		390.000

[1,0]



Der Abfindungsbetrag ist für den Ausscheidenden Erlös, für die zurückbleibenden Gesellschafter Anschaffungskosten für die Anteile des ausgeschiedenen Gesellschafters an den Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft und ist in der Steuerbilanz der Gesellschaft bei den entsprechenden Wirtschaftsgütern zu aktivieren. [1,0]

Der Wert des Anteils des C beträgt 390.000 € (Kapitalkonto des C in Höhe von 190.000 € zuzüglich 1/3 der stillen Reserven (600.000 €) in Höhe von 200.000 €). Der über den tatsächlichen Wert des Anteils hinaus gezahlte Anteil der Abfindung (450.000 €) in Höhe von 60.000 € wird gezahlt um den lästigen Gesellschafter C loszuwerden. Er ist daher sofort als Aufwand bzw. Betriebsausgabe abziehbar. [1,0]

Es ergibt sich vor der Erfüllung des Abfindungsanspruches folgende Steuerbilanz:

Aktiva			Passiva	
Firmenwert		53.333	Kapital A	160.000
			(190.000 – 30.000)	
Grund u. Boden I	30.000		Kapital B	160.000
Aufstockung	<u>+13.333</u>	43.333	(190.000 – 30.000)	
Grund u. Bod. II	40.000		Abfindungsschuld gg. C	450.000
Aufstockung	<u>+20.000</u>	60.000	Bankverbindlichkeiten	265.000
			Hypothekendarlehen	735.000
Bürogebäude	430.000			
Aufstockung	<u>+46.667</u>	476.667		
		700.000		
Lagerhalle				
Aufstockung	<u>+66.667</u>	766.667		
Kundenforderungen		330.000		
Finanzkonten		40.000		
		<u>1.770.000</u>		<u>1.770.000</u>

[1,0]

### c) 2. Stufe

Der Wert des Grundstücks beträgt 640.000 €. Da die vereinbarte Abfindung 450.000 € beträgt, muss C als Geldausgleich an die OHG 190.000 € zahlen. [1,0]

[1,0]

Aufgrund der Veräußerung des Grundstücks und des Gebäudes an den C entsteht ein Veräußerungsgewinn beim Grundstück in Höhe von 26.667 € (70.000 € ./ 43.333 €) und beim Gebäude in Höhe von 93.333 € (570.000 € ./ 476.667 €)

In der Steuerbilanz besteht das Wahlrecht die stillen Reserven auf den von C angeschafften Teil des Grund und Bodens und des Gebäudes zu übertragen. Dieses Wahlrecht kann unabhängig vom Wertansatz in der Handelsbilanz ausgeübt werden gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 2 EStG. [1,0]

[1,0]

Die Voraussetzungen des § 6b EStG in der Steuerbilanz liegen vor, insbesondere die Übertragungsmöglichkeiten nach § 6b Abs. 1 EStG und die Verbleibensvoraussetzungen

nach § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG - Grundstück und Gebäude gehörten sechs Jahre zum Anlagevermögen – sind erfüllt.

[1,0]

Die stillen Reserven können auf den vom ausgeschiedenen Gesellschafter C angeschafften Teil des Grund und Bodens II übertragen werden in Höhe von 26.667 € gem. § 6b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG. Der angeschaffte Teil des Grund und Boden II ist zum 01.01.2019 in der Steuerbilanz in Höhe von 33.333 € (1/3 des Teilwerts von 100.000 €)  $\therefore$  26.667 € = 6.666 € anzusetzen.

[1,0]

Die stillen Reserven können auf den vom ausgeschiedenen Gesellschafter C angeschafften Teil der Lagerhalle übertragen werden in Höhe von 93.333 € gem. § 6b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG. Der angeschaffte Teil der Lagerhalle ist zum 01.01.2019 in der Steuerbilanz in Höhe von (1/3 des Teilwerts von 900.000 €) 300.000 €  $\therefore$  93.333 € = 206.667 € anzusetzen.

[1,0]

#### d) Steuerbilanz

Nach der Erfüllung des Abfindungsanspruches ergibt sich folgende Steuerbilanz der OHG:

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	53.333 €	Kapital A	160.000 €
Grund u. Boden II	60.000 €	Kapital B	160.000 €
	<u><math>\therefore</math> 26.667 €</u>		
	33.333 €		
Lagerhalle	766.667 €	Bankverbindlichkeiten	265.000 €
	<u><math>\therefore</math> 93.333 €</u>		
	673.334 €	Hypothekendarlehen	735.000 €
Kundenforderungen	330.000 €		
Finanzkonten	40.000 €		
Forderung an C	190.000 €		
	1.320.000 €		1.320.000 €

[1,0]

#### 2 Grunderwerbsteuer

Es fällt grundsätzlich beim Ausscheiden eines Gesellschafters keine Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 GrEStG an, da die OHG zivilrechtliche Eigentümerin bleibt und auch nicht nach § 1 Abs. 2a oder Abs. 3 GrEStG, da keine neuen Gesellschafter hinzutreten.

[1,0]

Da hier eine Sachwertabfindung vereinbart wurde, unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Verkauf des Grundstücks I der Grunderwerbsteuer. Bemessungsgrundlage ist gem. § 8 Abs. 1 i. V. m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Wert der Gegenleistung i. H. v. 640.000 €. Nach § 6 Abs. 2 GrEStG ist der Erwerb in Höhe von 1/3 steuerfrei, da C in der Gesellschaft bereits zu 1/3 an dem Grundstück beteiligt war. Grunderwerbsteuer somit 3,5 % (§ 11 GrEStG) von 640.000 € x 2/3 = 14.933 €.

[1,0]

### 3 Umsatzsteuer

Umsatzsteuerlich liegt in der Aufgabe des Mitunternehmeranteils kein steuerbarer Umsatz vor, weil der Gesellschafter allein in dieser Eigenschaft nicht Unternehmer gem. § 2 UStG ist.

Der Verkauf des Grundstücks ist zwar steuerbar nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 7 S. 1 UStG, aber da der Vorgang unter das GrEStG fällt (siehe Punkt 3.2), gem. § 4 Nr. 9 lit. a UStG steuerfrei. [1,0]

#### *B. Fortentwicklung der Bilanzposten*

##### *1. Firmenwert*

Soweit der Firmenwert von C angeschafft wurde gilt er als entgeltlich erworben und ist nach § 5 Abs. 2 EStG zu aktivieren. [0,5]

Die Bewertung in der Steuerbilanz erfolgt gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 und Abs. 6 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 EStG) abzüglich der linearen AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG. Die steuerliche Restnutzungsdauer beträgt 15 Jahre (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG):

Anschaffungskosten Anfang 2019	53.333 €	
<u>./. AfA 1/15</u>	<u>3.555 €</u>	
= Bilanzansatz StB zum 31.12.2019	49.778 €	[1,0]

Buchungssatz in StBil:

AfA an Firmenwert 3.555 € [1,0]

##### *2. Grund und Boden II*

Ansatzgebot gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB und R 4.2 Abs. 2 EStR.

Die Bewertung erfolgt in der Steuerbilanz mit 33.333 € §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 und Abs. 6 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG nach Abzug § 6b EStG (§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG). [0,5]

##### *3. Lagerhalle*

In der Steuerbilanz erfolgt die Bewertung mit den Anschaffungskosten gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 und Abs. 6 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Nach Auffassung der Finanzverwaltung steht jedem Beteiligten die AfA nach seinen personenbezogenen Merkmalen zu<sup>8</sup>. Deshalb beträgt die AfA für A und B für ihre bisher vorhandenen Anteile nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 52 Abs. 15 Sätze 2 und 3 EStG wie bisher 3 %. [1,0]

Die Herstellungskosten der Lagerhalle haben 1.000.000 € betragen. Davon entfallen auf A und B  $2/3 = 666.667$  €; die AfA von 3 % beträgt 20.000 €. [0,5]

Der von C erworbene Anteil muss mit 3 % abgeschrieben werden, da bezüglich des von C erworbenen Anteils ein Anschaffungsvorgang vorliegt. Die Anschaffungskosten betragen

<sup>8</sup> Siehe auch Zimmermann/Hottmann/Kiebele/Schaeberle/Scheel, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 856.

1/3 des Teilwerts von 900.000 € = 300.000 €. Die übertragene stille Reserve in Höhe von 93.333 € mindert die AfA – Bemessungsgrundlage gem. § 6b Abs. 6 S. 2 EStG. Die AfA beträgt 3 % v. 206.667 € = 6.200 €. [1,0]

Insgesamt beträgt die AfA 26.200 € (20.000 € + 6.200 €). Der Bilanzansatz in der Steuerbilanz zum 31.12.2019 beträgt 673.334 € ./. 26.200 € = 647.134 €. [0,5]

Buchungssatz in der StBil:

AfA an Gebäude 26.200 € [1,0]

### C. Veräußerung Teilbetrieb

#### 1. Handelsbilanz

Die Vermögensgegenstände und Schulden des Teilbetriebs waren bisher zutreffend erfasst (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG).

Die ABC-OHG erzielt aus dem Verkauf des Teilbetriebs einen Gewinn i. H. v. 150.000 €:

Verkaufspreis	200.000 €
- handelsrechtliche Buchwerte	50.000 €
= Gewinn	150.000 €

Der Ertrag aus der Veräußerung des Teilbetriebs durch die ABC-OHG ist handelsrechtlich zutreffend erfasst worden. [1,0]

#### 2. Steuerbilanz

Wegen des unzulässigen Ansatzes der Drohverlustrückstellung (§ 5 Abs. 4a Satz 1 EStG) beträgt das steuerliche Kapital des Teilbetriebes nicht 50.000 €, sondern 70.000 €. Es liegt daher ein steuerlicher Veräußerungsgewinn von nur 130.000 € vor. Nach § 4f EStG ist aber der sich aus dem Schuldbeitritt ergebende Aufwand grundsätzlich nicht sofort abzugsfähig, sondern gemäß § 4f Abs. 2 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 EStG auf 15 Jahre gleichmäßig zu verteilen. [1,0]

Der Ausnahmetatbestand des § 4f Abs. 1 Satz 4 EStG ist mangels expliziter Verweisung im § 4f Abs. 2 EStG nicht anwendbar. Dies hat zur Folge, dass die ABC OHG den aus der Übertragung der Verpflichtung resultierenden Verlust i. H. v. 20.000 € auf 15 Jahre außerbilanziell verteilen muss (BMF, Schreiben v. 30.11.2017, Beck-Erlasse 1, 5/1, Rn. 16 und 25). [1,0]

Die ABC-OHG versteuert damit im Jahr der Teilbetriebsveräußerung einen Gewinn von 130.000 € aus der Aufdeckung der stillen Reserven. Außerbilanziell kommt es zu einer Hinzurechnung in Höhe von 18.667 € (20.000 € abzüglich 1/15 der Aufdeckung der stillen Lasten i. H. v. 1.333 €). Der verbleibende, nicht verteilte Aufwand ist gleichmäßig in den nächsten 14 Jahren außerbilanziell zu berücksichtigen. [1,0]

<u>mehr Aufwand</u>	<u>./. 20.000 €</u>
Gewinn	./. 20.000 €

Außerbilanzielle Hinzurechnung + 18.667 € [1,0]

*[Erreichbare Gesamtpunktzahl: 100]*

Notenspiegel / Bewertungsschema

<i>Punkte</i>	<i>Note</i>
0 - 19	6
20 - 29	5,5
30 - 39	5
40 - 49	4,5
50 - 58	4
59 - 66	3,5
67 - 73	3
74 - 80	2,5
81 - 87	2
88 - 94	1,5
95 - 100	1

Name

Note 

<b>Soll</b>
<b>Ist</b>

	Soll	Ist
<b>Teil I</b>		
<b>Tz. 1: Bezugsrechte</b>		
Veräußerungserlös = Ertrag; Buchwertabspaltung wg. Bezugsrechten	1	
Formel zur Ermittlung Buchwertabspaltung	0,5	
Berechnung Bezugswertabschlag	1	
Buchungssatz in HB	0,5	
Bilanzansatz Aktien in HB/StB	0,5	
Übertrag stille Reserven in StB, in HB nicht möglich	1	
beg. Beräußerungsvorgang iSd § 6b X EStG; Verbleibensvoraussetzungen erfüllt	1	
Übertrag auf Gebäude (Tz. 2) iHv. 60 %; 40 % steuerfrei; stl. Überleitungsrechnung	1	
BE in Bruttohöhe; KapESt = nicht abziehbarer Aufwand und Entnahme	1	
Berechnung Dividende	1	
Buchungssatz in HB	0,5	
Dividende zu 40 % steuerfrei; außerbilanzielle Kürzung	0,5	
<b>Tz. 2: Grundstück Meisenweg 6</b>		
zu 50% zivilrechtlicher Eigentümer des Grundstücks; insoweit Ansatzgebot	1	
kein wirtschaftliches Eigentum an 50 % der Ehefrau	1	
Einlage ins BV; Zugangsbewertung mit TW/Zeitwert	1	
Bilanzberichtigung grds. nicht möglich; wegen fehlender Änderung zVE Berichtigung in 2018	1	
Folgebewertung mit Einlagewert	1	
zu 50 % zivilrechtlicher Eigentümer des Hochregallagers	1	
kein wirtschaftliches Eigentum mangels Aufwendungsersatzanspruch	1	
steuerlich Aufwandsverteilungsposten	1	
stl. Aufwandsverteilungsposten kein WG	0,5	
selbst geschaffenes immaterieller VG in HB; Aktivierungswahlrecht	1	
Zugangsbewertung mit HK	0,5	
voller Vorsteuerabzug; keine HK	1	
Ermittlung der Abschreibung bzw. AfA	1	
Übertrag stille Reserven, soweit im Eigentum des T	1	
Übertrag Gebäude besser als Übertrag auf Lagerhalle in Tz. 3	1	
Ermittlung BMG für AfA	0,5	
Folgebewertung immat. VG (Zugang mit HK; Abschreibung)	1	
Aufwandsverteilungsposten mit 2 % abzuschreiben	1	
Buchungssatz in HB	1	
steuerliche Überleitungsrechnung	1	
außerbilanzielle Korrektur	0,5	
<b>Tz. 3: Grundstück Meisenweg 7</b>		
zivilrechtliches Eigentum; Scheinbestandteil	1	
Bewertung in HB/StB	0,5	
Herstellungskosten; Vorsteuer	1	
Abschreibung über 9 Jahre	1	
Buchungssatz in HB	1	
Ansatz RSt für Abbruchsverpflichtung	1	
Bewertung in HB mit künftigen Erfüllungsbetrag	0,5	
Abzinsung mit 5 %	1	
Ermittlung Rückstellungshöhe in HB	1	
Bewertung in StB mit Preisverhältnissen am BilStT	0,5	
Ermittlung Rückstellungshöhe in StB	1	
ratierliche Ansammlung	0,5	

Buchungssatz in HB	0,5	
steuerliche Überleitungsrechnung	0,5	
<b>Teil II</b>		
<b>Tz. 1: Brandschaden Entstaubungsanlage</b>		
Berechnung Abschr./AfA bis Ausscheiden	1	
Voraussetzungen R 6.6 EStR liegen vor	1	
Entschädigung für Produktionsausfall nicht einzubeziehen	0,5	
Übertrag auf Ersatzwirtschaftsgut	0,5	
Ansatzgebot für Ersatzwirtschaftsgut	0,5	
Bewertung Ersatzwirtschaftsgut; Vorsteuerforderung zu aktivieren	1	
Reisekosten und Montagekosten sind ANK	1	
Ermittlung übertragbare stille Reserven; Mehrentschädigung	1	
Ermittlung AfA	1	
Bilanzansätze in HB/StB	0,5	
Passivierung Kaufpreisvbdl.	0,5	
Buchungssatz in HB	2	
steuerliche Überleitungsrechnung	1	
<b>Tz. 2: Balkenvorrat</b>		
Ansatzgebot Balkenvorrat	0,5	
Bewertung Balkenvorrat; grds. Einzelbewertung	0,5	
Durchschnittsbewertung; LiFo; FiFo möglich	1	
AK nach Durchschnittsmethode	1	
AK nach LiFo	1	
AK nach FiFo	1	
Anwendung FiFo	1	
Buchungssatz in HB	1	
Bewertungswahlrecht in StB; LiFo-Methode	1	
steuerliche Überleitungsrechnung	1	
<b>Tz. 3: Auftrag Stadtbücherei</b>		
schwebendes Geschäft	0,5	
Ermittlung drohender Verlust	0,5	
Ansatzgebot in HB; Ansatzverbot in StB	1	
Buchungssatz in HB	0,5	
steuerliche Überleitungsrechnung	0,5	
Forderung besonderer Art; Ansatzgebot	1	
Zugangsbewertung mit HK	0,5	
Zwang zur Abschreibung in HB	0,5	
Teilwertabschreibung möglich	0,5	
Abschreibung bzw. TW-Abschr. Vorrang vor RSt; keine Beschränkung in StB	1	
retrograden Ermittlung; verlustfreie Kalkulation	1	
Ermittlung TW/Zeitert	0,5	
<b>Tz. 4: Latente Steuern</b>		
Ansatzgebot für passive latente Steuern in HB	0,5	
Ermittlung latente Steuern	1	
keine Pasivierung in StB	0,5	
Buchungssatz in HB und steuerliche Überleitungsrechnung	1	
<b>Teil III</b>		
<b>1. Ausscheiden</b>		
Kündigung führt nicht zur Auflösung der Gesellschaft	1	
Gesellschaftsvermögen = GHV	1	
Anspruch auf Abfindung; Passivierungsgebot	1	
Zweistufentheorie	1	
Erläuterung Zweistufentheorie	1	
Ermittlung Abfindungsverpflichtung	1	
Abfindung = Erlös für C und AK für A, B	1	

Aufwand, soweit wegen Lästigkeit bezahlt	1	
StB vor Erfüllung Abfindungsverpflichtung	1	
Zuzahlung von C; Veräußerungsgewinn für OHG		
Übertragungsmöglichkeiten für stille Reserven	1	
Voraussetzungen Reinvestitionsrücklage erfüllt	1	
Übertrag auf von C angeschafften GruBo	1	
Übertrag auf von C angeschafften Gebäude	1	
StB nach Erfüllung Abfindungsverpflichtung	1	
Ausscheiden des C führt zu keiner GrEST	1	
Sachwertabfindung führt zu GrEST; stfr. zu 1/3	1	
Ausscheiden des C nicht stb.; Verkauf Grdst. steuerfrei	1	
Ansatzgebot für FiW in StB	0,5	
Bewertung FiWe in StB, ND = 15 Jahre	1	
Buchungssatz StB	1	
Ansatz und Bewertung GruBo	0,5	
für Gebäude zwei AfA-Reihen in StB	1	
AfA für "Altanteile"	0,5	
AfA für von C erworbenen Anteil	1	
gesamte AfA	0,5	
Buchungssatz StB	1	
<b>2. Teilbetrieb</b>		
zutreffender Gewinn in HB	1	
stl. Veräußerungsgewinn geringer; Aufwand aus Schuldübernahme grds. nicht sofort abziehbar (§ 4f II iVm I S. 1 EStG)	1	
Ausnahmefall des § 4f Abs. 1 S. 4 EStG nicht anwendbar	1	
VG = 100 T€, außerbil. Hinzurechnung 46.667 € (50.000 € ./ 1/15 aufgedeckte stille Reserve)	1	
stl. Überleitungsrechnung und außerbil. Hinzurechnung	1	
<b>Gesamtpunktzahl</b>	<b>100</b>	