

Klausur

Bilanzsteuerrecht

F-2

Sachverhalt

Dauer: 6 Stunden

Hilfsmittel: Beck'sche Textsammlung (Steuergesetze, Steuerrichtlinien, Steuererlasse), BGB, HGB

Die Klausuraufgaben, Lösungshinweise sind Eigentum der Steuerlehrgänge Dr. Bannas GmbH und urheberrechtlich geschützt. Sie dürfen wie auch das sonstige Lehrmaterial 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.

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2024

Bilanzsteuerrecht

Die Klausur besteht aus drei voneinander selbständigen Sachverhalten, welche unabhängig voneinander bearbeitet werden können.

Teil I

(39,5 Punkte)

A. Allgemeines

Theodor Triathlon (T), Gießen, Hauptstr. 4, produziert und vertreibt seit 1972 Sportgeräte. T tätigt keine Umsätze, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen.

B. Aufgabe

1. Bitte beurteilen Sie die nachfolgenden Sachverhalte, aus handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht. Begründen Sie Ihre Rechtsauffassung bzw. Lösung unter Angabe der handels- und steuerrechtlichen Vorschriften.
2. Entwickeln Sie die Abweichungen bei handels- und steuerrechtlichen Bilanzansätzen zum 31.12.2023. Dabei sollen in der Handelsbilanz ein möglichst hoher Eigenkapitalausweis und in der Steuerbilanz ein möglichst niedriger Gewinn erzielt werden. Der Übertragung stiller Reserven ist stets der Vorzug zu geben vor der Bildung einer Rücklage.
3. Handelsrechtliche Abschlussbuchungen sind anzugeben. Ausgehend von der handelsrechtlichen Buchung sind die Abweichungen der Steuerbilanz in einer Überleitungsrechnung darzustellen
4. Zu gewerbesteuerlichen Auswirkungen ist nicht Stellung zu nehmen. Auf Steuerrückstellungen ist nicht einzugehen. Ebenso ist nicht auf latente Steuern einzugehen.
5. Die Voraussetzungen des § 7 g EStG sind nicht gegeben.
6. Um Rechtsbehelfe zu vermeiden, soll im Zweifel die Auffassung der Finanzverwaltung zugrunde gelegt werden.
7. Der endgültige Gewinn ist nicht zu berechnen. Bilanzen zum 31.12.2023 sind nicht zu erstellen. Auf den Solidaritätszuschlag ist nicht einzugehen.
8. Die Veranlagungen bis einschließlich 2022 sind nach den Vorschriften der AO bereits bestandskräftig und nicht mehr änderbar.
9. Gehen Sie erforderlichenfalls davon aus, dass der von der Deutschen Bundesbank bekannt gegebene Abzinsungszinssatz 5 % beträgt und die jährlichen Preissteigerungen bei 3 % liegen.
10. Freistellungsbescheinigungen nach § 48b EStG lagen vor.
11. Die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten soll weitgehend vermieden werden.

C. Einzelsachverhalte

1. Bezugsrechte

Die Biathlon AG, Hamburg, an der T seit 2006 eine Beteiligung von 8 % hält, erhöhte am 01.09.2023 ihr Kapital von 10 Mio. € auf 12,5 Mio. €. Vier Altaktien mit einem Nennwert von je 100 € (Kurswert vor der Kapitalerhöhung je 300 €) berechtigten zum Bezug einer jungen Aktie gegen Zahlung von 200 €. T veräußerte seine Bezugsrechte am 04.09.2023 für 160.000 €. Der Kurswert der Bezugsrechte ist zwischen dem 01.09. und dem 04.09.2023 konstant geblieben.

T buchte:

Bank	160.000 €	an	Beteiligungserträge	160.000 €
------	-----------	----	---------------------	-----------

In der Bilanz zum 31.12.2022 sind die Biathlon-Aktien mit 900.000 € ausgewiesen. Die Biathlon AG beschloss am 20.03.2023 eine Gewinnausschüttung für das Wirtschaftsjahr 2022 i.H.v. 1.500.000 €. Am 28.03.2023 erhielt T von der Biathlon AG eine Netto-Dividende von 90.000 €.

T buchte:

Bank	90.000 €	an	Beteiligungserträge	90.000 €
------	----------	----	---------------------	----------

2. Grundstück Meisenweg 6

T und seine Ehefrau Gabi sind zu je 1/2 Miteigentümer dieses am 01.07.2005 für 300.000 € angeschafften und im Privatvermögen befindlichen unbebauten Grundstücks, auf dem T. vom 01.02.2023 bis zum 01.08.2023 für seinen Handelsbetrieb ein Gebäude für ein Hochregallager (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 50 Jahre) für 1.680.000 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer (= 319.200 €) errichten ließ. Alle Baurechnungen lauten zutreffend auf seinen Namen.

Den Bauantrag hat T in der Absicht ein für sein Einzelunternehmen nutzbares Hochregallager zu errichten unter seinem Namen am 12.10.2022 gestellt. Ebenso hat er alle Bauaufträge im eigenen Namen erteilt und die Baukosten aus Betriebsmitteln bezahlt. Gabi war mit der Bebauung einverstanden und überließ ihrem Ehemann unbefristet die anteilig ihr gehörende Grundstückshälfte unentgeltlich zur Nutzung. T verzichtet auf seinen Aufwendungsersatzanspruch nach §§ 951, 812 BGB.

T hat die Hälfte der Baukosten (= 840.000 €) zum 01.08.2023 auf dem Konto „Gebäude Hochregallager“ aktiviert und mit 10 % abgeschrieben, so dass der Bilanzwert zum 31.12.2023 (840.000 € - 84.000 € =) 756.000 € beträgt.

Die andere Hälfte der Baukosten (= 840.000 €) hat er gewinnmindernd als Grundstücksaufwand des Jahres 2023 gebucht, weil das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG zu beachten sei. T hat die ausgewiesene Umsatzsteuer als abzugsfähige Vorsteuer gebucht.

Bei einem Verkauf des Grundstückes in 2022 oder 2023 könnte das Ehepaar 500.000 € erzielen.

3. Grundstück Meisenweg 7

T hatte am 01.01.2023 einen Pachtvertrag mit B über 9 Jahre über das Grundstück Meisenweg 7 geschlossen. Im Vertrag ist geregelt, dass T auf dem Grundstück eine Lagerhalle bauen darf, die er aber bei Ablauf des Pachtvertrages abreißen muss. Die Lagerhalle wurde in Schnellbauweise errichtet und schon am 14.01.2023 fertiggestellt. Die Herstellungskosten betragen netto 220.000 €. Die Umsatzsteuer wurde zutreffend gebucht. Die Lagerhalle hat noch eine Restnutzungsdauer von 20 Jahren.

Die Abbruchkosten betragen zum 31.12.2023 100.000 €.

Die Netto - Kosten für die Lagerhalle hat T in voller Höhe als Aufwand gebucht, da er diese nach Ablauf der Pacht abreißen muss. Die Abbruchkosten hat T zur Kenntnis genommen, sah eine Buchung aber nicht veranlassen, da diese erst in der Zukunft anfallen.

Teil II

31,5 Punkte

A. Allgemein

Die mittelgroße W-GmbH (im Folgenden GmbH) betreibt in Göttingen, Mündener Str. 1, einen Tischlereibetrieb mit Holzhandlung und der Fabrikation von Kunststofffenstern. A und B sind an dieser zu je 50 % beteiligt und A ist zudem Geschäftsführer der GmbH.

Die GmbH versteuert ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG.

Sie erteilt Ihnen den Auftrag, unter Beachtung der handels- und steuerrechtlichen Vorschriften den Abschluss auf den 31.12.2023 (Bilanzstichtag) zu erstellen. Soweit im Sachverhalt keine entgegenstehenden Aussagen gemacht werden, ist nicht von einer dauerhaften Wertminderung auszugehen.

Die GmbH hat in der Vergangenheit keine degressive Abschreibung/AfA vorgenommen und wünscht auch keine degressive Abschreibung/AfA in 2023 vorzunehmen.

B. Aufgabe

1. Bitte beurteilen Sie die nachfolgenden Sachverhalte, aus handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht. Begründen Sie Ihre Rechtsauffassung bzw. Lösung unter Angabe der handels- und steuerrechtlichen Vorschriften.
2. Entwickeln Sie die Abweichungen bei handels- und steuerrechtlichen Bilanzansätzen zum 31.12.2023. Dabei sollen in der Handelsbilanz ein möglichst hoher Eigenkapitalausweis und in der Steuerbilanz ein möglichst niedriger Gewinn erzielt werden. Nur der 3. Sachverhalt ist auch handels- und steuerrechtlich zum 31.12.2024 darzustellen. Gehen Sie dabei davon aus, dass sich die Rechtslage zum 31.12.2024 gegenüber der Rechtslage 31.12.2023 nicht geändert hat. Für 2024 sind keine Buchungssätze zu fertigen und keine Angaben zu latenten Steuern zu machen.
3. Handelsrechtliche Abschlussbuchungen sind anzugeben. Ausgehend von der handelsrechtlichen Buchung sind die Umbuchungen zur Erstellung der Steuerbilanz (§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV) anzugeben.
4. Weiterhin sind die zusätzlichen Änderungen (über den steuerbilanziellen Gewinn hinaus) im Hinblick auf das zu versteuernde Einkommen der GmbH darzustellen.
5. Zu gewerbesteuerlichen Auswirkungen ist nicht Stellung zu nehmen. Ebenso sind keine Rückstellungen für die Gewerbe- und Körperschaftsteuer zu bilden.
6. Die ertragssteuerliche Belastung der GmbH beträgt 30 %.
7. Die Voraussetzungen des § 7 g EStG sind nicht gegeben.

C. Einzelsachverhalte

1. Brandschaden Entstäubungsanlage

Die Entstäubungsanlage in der Werkhalle wurde durch einen zu spät entdeckten Staubbrand am 30.9.2023 völlig zerstört. Nach der Besichtigung durch einen Gutachter überwies die Feuerversicherung am 01.11.2023 70.000 €. Davon waren 60.000 € (Zeitwert) Schadensersatz für die zerstörte Entstäubungsanlage und 10.000 € Entschädigung für den eingetretenen Produktionsausfall.

Kurzfristig konnte die GmbH eine gebrauchte Entstäubungsanlage für 50.000 € zzgl. 9.500 € Umsatzsteuer erwerben. Nach dem Kaufvertrag waren davon 40.000 € bei Lieferung am 20.10.2023 und der Rest von 19.500 € am 15.01.2024 zu entrichten. Eine ordnungsgemäße Rechnung liegt erst seit Mitte Dezember 2023 vor. Die Bezahlung des kompletten Kaufpreises erfolgte daher erst Ende Januar 2024.

A reiste selbst nach Frankfurt/O., um sich vom betriebsbereiten Zustand der Anlage zu überzeugen und den Transport nach Göttingen zu veranlassen.

Die in seiner Reisekostenabrechnung detailliert ermittelten Reisekosten von insgesamt netto 500 € (mit der Deutschen Bahn sowie weitere Kosten) buchte die GmbH als Reisekostenaufwand.

Die Anlage wurde durch eine Montagefirma ordnungsgemäß aufgestellt und konnte dann am 30.10.2023 in Betrieb genommen werden. Die Montagekosten von 4.500 € (netto) behandelte die GmbH als sonstigen betrieblichen Aufwand.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der erworbenen Anlage beträgt 5 Jahre.

Zutreffende Kontenentwicklung Entstäubungsanlage:

31.12.2021	38.000 €
AfA 2022 (10 % von 80.000 €)	<u>- 8.000 €</u>
31.12.2022	30.000 €
Abgang 2023 durch Brand (1)	-30.000 €
Zugang Anlage II (2)	40.000 €
Übertragung stiller Reserven (3)	<u>-40.000 €</u>
31.12.2023	<u>0 €</u>

Die GmbH buchte in diesem Zusammenhang:

(1) Bank (Versicherungsleistung)	70.000 €	<u>an</u> Entstäubungsanlage	30.000 €
		<u>an</u> Rücklage	40.000 €
(2) Entstäubungsanlage	40.000 €	<u>an</u> Sonst. Verbindlichkeit	40.000 €
(3) Rücklage	40.000 €	<u>an</u> Entstäubungsanlage	40.000 €

Weitere Buchungen erfolgten im Zusammenhang mit der Entstaubungsanlage nicht.

2. Balkenvorrat

Die GmbH hat den Bestand an Holzbalken am 31.12.2023 inventurmäßig aufgenommen und ihn dabei mit 100 Festmetern (fm) ermittelt. Die Einkaufspreise sind vom 10.12.2023 bis zum Jahresende 2023 unverändert geblieben. Der Anfangsbestand lag bei 400 fm bewertet mit 160.000 € (netto)

Die GmbH hat in 2023 folgende Einkäufe von Holzbalken getätigt:

Am	Menge fm	Gesamt € (netto)
20.05.2023	200	110.000
10.07.2023	250	118.750
30.09.2023	200	76.000
10.12.2023	300	135.000

Der Einkauf wurde bisher zutreffend als Aufwand erfasst. Aus der Inventur wurden bisher noch keinerlei Konsequenzen gezogen; es erfolgten keine Buchungen.

Hinweis:

Bewerten Sie nach dem gewogenen Durchschnitt, dem Perioden- Lifo- und dem Fifo- Verfahren.

Beim Perioden Lifo- Verfahren ist bei der Bewertung der Mehrbestände von den Anschaffungskosten der ersten Lagerzugänge des Wirtschaftsjahres auszugehen und nicht von den durchschnittlichen Anschaffungskosten aller Zugänge.

3. Auftrag Stadtbücherei

Am 20.10.2023 schloss die GmbH mit der Stadt S. einen Vertrag über den Einbau von Parkettböden in der Stadtbücherei. Der für die fertige Arbeit vereinbarte Festpreis beträgt laut Vertrag 30.000 € zuzüglich der jeweils anfallenden Umsatzsteuer.

Bereits Ende 2023 zeichnete sich ab, dass die der GmbH für die Auftragsabwicklung entstehenden Kosten voraussichtlich langfristig (zutreffend) 34.000 € betragen würden.

Die Arbeiten wurden im Sommer 2024 begonnen und waren witterungsbedingt am 31.12.2024 erst zur Hälfte fertiggestellt. Bis dahin waren die erwarteten Kosten zur Hälfte (= 17.000 €) angefallen.

In der Bilanz zum 31.12.2024 ist die Arbeit als Bilanzposten „Unfertige Arbeit“ mit 17.000 € ausgewiesen. Die laufenden Kosten wurden während des Jahres als Aufwand erfasst.

Weitere Folgen hat die GmbH an beiden Bilanzstichtagen aus dem Sachverhalt nicht gezogen.

Teil III

Allgemeines

Die ABC-OHG betreibt in Kronach in Bayern einen Großhandel mit Sanitärartikeln und Fliesen. An der OHG waren die Gesellschafter A, B und C mit jeweils 1/3 am Verlust und am Gewinn sowie an den stillen Reserven beteiligt, nach dem Ausscheiden des C nur noch A und B zu je 1/2.

Zum 31.12.2022 wurde folgende Steuerbilanz aufgestellt. Die Bilanzansätze sind nicht zu beanstanden; berücksichtigen das Ausscheiden des C aber noch nicht.

Bilanz OHG 31.12.2022

Aktiva		Passiva	
Grund und Boden I	30.000	Kapital A	190.000
Grund und Boden II	40.000	Kapital B	190.000
Bürogebäude	430.000	Kapital C	190.000
Lagerhalle	700.000	Bankverbindlichkeiten	265.000
Kundenforderungen	330.000	Hypothekendarlehen	735.000
Finanzkonten	40.000		
	1.570.000		1.570.000

Stille Reserven sind bei folgenden Wirtschaftsgütern vorhanden

Bilanzposten	Buchwert	Teilwert	Stille Reserven
Grund und Boden I	30.000	70.000	40.000
Grund und Boden II	40.000	100.000	60.000
Bürogebäude	430.000	570.000	140.000
Lagerhalle	700.000	900.000	200.000
Firmenwert	0	160.000	160.000
	1.200.000	1.800.000	600.000

Anmerkungen zu den einzelnen Wirtschaftsgütern

a) Grund und Boden I

Unter dieser Bilanzposition ist der Grund und Boden für das Bürogebäude enthalten. Das Grundstück wurde im Jan. 2012 erworben.

b) Grund und Boden II

Unter dieser Bilanzposition ist der Grund und Boden für die Lagerhalle enthalten. Das Grundstück wurde in 2011 erworben.

c) Bürogebäude

Das Bürogebäude (Baujahr 1970) wurde im Januar 2014 erworben. Es wird ausschließlich eigenbetrieblich genutzt. Die Anschaffungskosten betragen 500.000 €.

d) Lagerhalle

Das Gebäude wurde im Januar 2013 für 1.000.000 € erworben (Bauantrag 1986).

e) Firmenwert

Gründe für eine Teilwertabschreibung im Jahr 2023 liegen nicht vor.

1. Ausscheiden des Gesellschafters C

Gesellschafter C hat nach Auffassung der Gesellschafter A und B in den vergangenen Jahren gesellschafts-fremde Interessen verfolgt. Er hat mit einigen Kunden Geschäfte zum Nachteil der OHG abgeschlossen und dabei die Einnahmen aus den Geschäften privat vereinnahmt. Dies wurde A und B über den Einkäufer eines Großhändlers bekannt.

A und B haben daraufhin C gesellschaftsschädigendes Verhalten vorgeworfen und ihn gedrängt, aus der OHG auszuscheiden. C wurde eine Abfindung in Höhe von 450.000 € angeboten, die dieser angenommen hat. C ist daraufhin mit Wirkung zum 01.01.2023 aus der OHG ausgeschieden.

Allerdings erhielt C nicht wie zunächst vereinbart eine Barabfindung. Die OHG übertrug C am selben Tag das von ihr nicht mehr benötigte Bürogebäude (einschließlich des dazu gehörenden Grund und Bodens I) zum alleinigen Eigentum. Da das bebaute Grundstück erhebliche stille Reserven enthielt, hatte C an die OHG 190.000 € als Ausgleich zu zahlen.

C nutzt das Grundstück seit der Übernahme nur privat (Umbau zu Wohnungen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung).

2. Verkauf Teilbetrieb

Die AB-OHG will voraussichtlich am 10.12.2024 den Teilbetrieb „Fliesen“ an ihren langjährigen Geschäftspartner Dr. Mörtel verkaufen. Die handelsrechtliche Teilbetriebsbilanz stellt sich wie folgt dar:

Aktiva	vss. Teilbetriebsbilanz zum 10.12.2024 (in €)	Passiva	
Anlagevermögen	100.000	Kapital	50.000
Umlaufvermögen	50.000	Rückstellungen	30.000
		Verbindlichkeiten	70.000
	<hr/> 150.000		<hr/> 150.000

In der handelsrechtlichen Teilbetriebsbilanz ist zutreffend eine Drohverlustrückstellung in Höhe von 20.000 € enthalten.

Für die Kaufpreisfindung wurde der international anerkannte Gutachter Prof. Dr. Callidus beauftragt, der einen Zeitwert für den gesamten Teilbetrieb von 200.000 € feststellte. Nachdem sich die Vertragsparteien auf die ermittelten 200.000 € geeinigt hatten, übernahm der Erwerber Dr. Mörtel neben dem Anlage- und Umlaufvermögen auch in Form eines Schuldbeitritts die gesamten Verbindlichkeiten und Rückstellungen des Teilbetriebs. Bei Zahlung des Kaufpreises am 11.12.2024 auf das Geschäftskonto der AB-OHG wurde in Höhe von 150.000 € als Ertrag gebucht.

Aufgabenstellung

Aufgabe 1: Ausscheiden des Gesellschafters

1. Nehmen Sie zu den bilanziellen Folgen in der Steuerbilanz Stellung und stellen Sie die steuerliche Eröffnungsbilanz der OHG zum 01.01.2023 mit Begründung und nachvollziehbaren Berechnungen auf.
2. Entwickeln Sie unter den gleichen Anforderungen die steuerlichen Bilanzansätze der Aktivseite bis zum 31.12.2023. Die Schlussbilanzen selbst sind nicht darzustellen. Auf die Bilanzposten Forderungen und liquide Mittel ist nicht einzugehen.
3. Erstellen Sie die Buchungssätze für die Fortentwicklung in der Steuerbilanz
4. Evtl. anfallende Grunderwerbsteuer übernehmen der oder die Erwerber. Erläutern Sie die Berechnung und gehen Sie dabei von einem Grunderwerbsteuersatz von 3,5 % aus.
5. Im Zweifel ist der Auffassung der Finanzverwaltung zu folgen.
6. Der Übertragung von stillen Reserven ist stets der Vorzug zu geben vor der Bildung einer Rücklage.
7. Auf latente Steuern ist nicht einzugehen.

Aufgabe 2: Geplanter Verkauf eines Teilbetriebs

1. Entwickeln Sie die Abweichungen bei handels- und steuerrechtlichen Bilanzansätzen zum 31.12.2024. Dabei sollen in der Handelsbilanz ein möglichst hoher Eigenkapitalausweis und in der Steuerbilanz ein möglichst niedriger Gewinn erzielt werden. Der Übertragung stiller Reserven ist stets der Vorzug zu geben vor der Bildung einer Rücklage.
2. Handelsrechtliche Abschlussbuchungen sind anzugeben. Ausgehend von der handelsrechtlichen Buchung sind die Abweichungen der Steuerbilanz in einer Überleitungsrechnung darzustellen. Außerbilanzielle Korrekturen sind anzugeben.

Hinweis:

Gehen Sie dabei davon aus, dass sich die Rechtslage zum 31.12.2024 gegenüber der Rechtslage 31.12.2023 nicht geändert hat.

Klausur

Bilanzsteuerrecht

F-2

Lösungshinweise

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2024

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:

$$\text{BW Altaktien} / \text{KW Altaktien} = \text{BW Bezugsrechte} / \text{KW Bezugsrechte} \text{ (vgl. § 3 KapErhG)}$$

Daraus ergibt sich:

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

Lt. Sachverhalt betragen:

Buchwert der alten Aktien (Stand: 31.12.2022) 900.000 €

Kurswert des Bezugsrechts (04.09.2023): 160.000 €

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

Somit beträgt der Bezugsrechtsabschlag:

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

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 31.12.2023 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 Satz 1 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]

zu keiner Änderung des zu versteuernden Einkommens und kann daher dennoch durchgeführt werden (H 4.4 „Berichtigung einer Bilanz...“, 1. Siegelstrich EStH).¹

[1,0]

Zum 31.12.2023 (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 hat T grundsätzlich einen gesetzlichen Aufwendungsersatzanspruch nach den §§ 951, 812, 818 Abs. 2 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 in der Steuerbilanz 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 vor², der grundsätzlich nach § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB zu aktivieren ist. Für diesen besteht aber ein Aktivierungswahlrecht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB. Aufgrund des gewünschten hohen Eigenkapitalausweises ist der Vermögensgegenstand zu aktivieren.

[1,0]

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

² Bei dem Aufwandsverteilungsposten handelt es sich um eine steuerliche Besonderheit, für die es handelsrechtlich keine entsprechende Position gibt. Daher richtet sich die handelsrechtliche Beurteilung entsprechend der Behandlung von Mitereingebauten (vgl. hierzu den Mitereingebautenerlass (BMF, Schreiben v. 15.01.1976, §7/1).

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 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 31.12.2023 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 2023 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 2023 „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 $3\% \text{ v. } 780.000 \text{ €} \times 5/12 = 9.750 \text{ €}$. 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 2023 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 3 % jährlich abzuschreiben (BMF v. 16.12.2016, Beck-Erlasse, 4/5, Tz. 3 i. V. m. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 lit. a EStG). Im Jahr 2023 erfolgt diese zeitanteilig:

3 % von 50 % x 1.680.000 € = 25.200 €; 5/12 = 10.500 €.

[1,0]

2.2 technische Umsetzung

Buchungssatz in der Handelsbilanz:

Die gebuchten Grundstücksaufwendungen 2023 (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 § 6b Abs. 10 EStG	./. 60.000 €
mehr AfA Gebäude	./. 2.750 €
mehr „AfA“ Aufwandsverteilungsposten	./. 3.500 €

[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 Meisenweg 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. zum Begriff des Scheinbestandteils auch BMF, Schreiben v. 15.01.1976, Beck-Erlasse, 1, §7/1, Tz. 2)³. 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]

³ Siehe hierzu *Leicht*, in: Alber et. al., Beck'sches Steuer- und Bilanzlexikon, 65. Auflage, 2023, Stichwort „Gebäude auf fremden Grund und Boden“, Tz. A.I und II.

1.2 Bewertung

Zum 31.12.2023 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 $220.000 \text{ €} \times 1/9 = 24.444 \text{ €}$. Das Gebäude ist zum 31.12.2023 mit $220.000 \text{ €} - 24.444 \text{ €} = 195.556 \text{ €}$ 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 2023 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:

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

Ansammlung:

$$85.740 \text{ €} \times 1/9 = 9.527 \text{ €} \quad \text{[1,0]}$$

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 31.12.2023: 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 Vervielfältiger für die Abzinsung beträgt demnach: 0,652

Berechnung der Rückstellung:

$$100.000 \text{ €} \times 0,652 = 65.200 \text{ €} \quad \text{[1,0]}$$

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 (= 30.09.2023 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 linearer AfA (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG; § 7 Abs. 1 S. 1 und 2 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 für den 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 €

$$\text{Entschädigung 60.000 €} = 33.000 \text{ €}$$

Die restlichen 3.000 € sind auch in der Steuerbilanz als Gewinn zu erfassen.

[1,0]

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

[1,0]

Der Bilanzansatz in der Handelsbilanz beträgt 52.250 € ($55.000 \text{ €} \cdot / \cdot 2.750 \text{ €}$) und in der Steuerbilanz 20.900 € ($55.000 \text{ €} \cdot / \cdot 33.000 \text{ €} \cdot / \cdot 1.100 \text{ €}$).

[0,5]

3. Kaufpreisverbindlichkeit

Der gesamte Kaufpreis, also auch der erst am 15.01.2024 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 und Nr. 2 Satz 1 EStG).

[0,5]

4. Buchungen

Buchungssatz in der Handelsbilanz:

Entstaubungsanlage	55.000 €	anso. 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 € ⁴	an	AfA	1.650 €

[1,0]

⁴ Differenz zwischen der handelsrechtlichen Abschreibung und der steuerlichen AfA ($2.750 \text{ €} \cdot / \cdot 1.100 \text{ €}$).

Tz. 2: Balkenvorrat

1. Ansatz

Der Balkenvorrat ist zum 31.12.2023 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]**

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)
01.01.2023	400	160.000
20.05.2023	200	110.000
10.07.2023	250	118.750
30.09.2023	200	76.000
10.12.2023	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 31.12.2023 den Anschaffungskosten vom 10.12.2023 in Höhe von 450 €/fm entspricht. Der Bestand ist danach am 31.12.2023 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 31.12.2023 mit (100 fm x 400 € =) 40.000 € zu bewerten. [1,0]

steuerliche Anpassungsbuchung:

Materialaufwand	5.000 €	an	Waren	5.000 €	[1,0]
-----------------	---------	----	-------	---------	-------

Tz. 3: Auftrag Stadtbücherei

1. Bilanzstichtag 31.12.2023

Am 31.12.2023 liegt ein schwebender Vertrag (schwebendes Geschäft) vor, der von beiden Vertragspartnern noch nicht erfüllt ist und grundsätzlich nicht zu bilanzieren wäre, weil davon auszugehen ist, dass sich Leistungsverpflichtungen und Gegenleistungsanspruch gleichwertig gegenüberstehen (Gleichwertigkeitsvermutung). [0,5]

Allerdings droht der GmbH aus dem Vertrag ein Verlust:

Festpreis netto	30.000 €	
Erwartete Aufwendungen	34.000 €	
Drohender Verlust	4.000 €	[0,5]

Dafür sind die Voraussetzungen eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften erfüllt (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB), welche nach § 253 Abs. 1 Satz 2 Alt. 2 HGB mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung erforderlichen Betrag zu bewerten wäre, also mit 4.000 €. Steuerlich ist diese Rückstellung nach § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG unzulässig. **[1,0]**

Buchungssatz in der Handelsbilanz:

sonstiger betrieblicher Aufwand 4.000 € an Drohverlust-RSt 4.000 €

[0,5]

steuerliche Anpassungsbuchung:

Drohverlust-RSt 4.000 € an sonstiger betrieblicher Aufwand 4.000 €

[0,5]

3. Bilanzstichtag 31.12.2024

Am 31.12.2024 hat die GmbH die unfertige Arbeit zutreffend aktiviert. Die Baumaßnahmen auf dem fremden Grundstück, das S. gehört, gehen zwar zivilrechtlich in das Eigentum des Grundstückseigentümers S. über (§§ 946, 93, 94 Abs. 1 BGB), sie sind aber als eine Forderung besonderer Art gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 EStG als Vermögensgegenstand bzw. Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB Umkehrschluss anzusetzen. **[1,0]**

Die Zugangsbewertung erfolgt nach § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB und nach §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG grundsätzlich mit den bis zum 31.12.2024 angefallenen Herstellungskosten. **[0,5]**

In der Handelsbilanz besteht der Zwang die unfertigen Bauten bei Vorliegen einer dauerhaften Wertminderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert (§ 253 Abs. 4 HGB) abzuschreiben, Diese hat Vorrang vor dem Ansatz einer Drohverlustrückstellung. **[0,5]**

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 BFH⁵ 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

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

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 Nr. 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 € ⁶
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]**

⁶ 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.	HB €	StB €	Differenz	passive latente Steuern
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.⁷ **[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]

⁷ Vgl. Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer v. 30.09.2011 zum IDW ERS HFA 7 n.F.

Teil III

A. Behandlung des Ausscheidens

1. Steuerbilanzrecht

a) Allgemeines⁸

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 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).⁹

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]**

⁸ Das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) ist erst ab dem 01.01.2024 anzuwenden. Daher werden dieser Lösung noch die Altfassung des BGB/HGB zugrundegelegt.

⁹ Da eine Abfindung in das Privatvermögen erfolgt, liegt kein Fall der unechten Realteilung i. S. d. § 16 Abs. 3 S. 2 EstG vor.

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

[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]

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]

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 01.01.2023 in der Steuerbilanz in Höhe von 33.333 € (1/3 des Teilwerts von 100.000 €) \cdot 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 01.01.2023 in der Steuerbilanz in Höhe von (1/3 des Teilwerts von 900.000 €) 300.000 € \cdot 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>./. 26.667 €</u>		
	33.333 €		
Lagerhalle	766.667 €	Bankverbindlichkeiten	265.000 €
	<u>./. 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, 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 2023	53.333 €	
<u>./. AfA 1/15</u>	<u>3.555 €</u>	
= Bilanzansatz StB zum 31.12.2023	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 zu¹⁰. 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 $\frac{2}{3}$ = 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 $\frac{1}{3}$ 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 31.12.2023 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]

¹⁰ Siehe auch Zimmermann/Hottmann/Kiebele/Schaeberle/Scheel, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 856.

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]**

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

Außerbilanzielle Hinzurechnung	+ 18.667 €	[1,0]
--------------------------------	------------	--------------

[Erreichbare Gesamtpunktzahl: 100]

Name Note

Soll	Ist

Auspunktung zur Klausur

Teil I		
Tz. 1: Bezugsrechte		
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	
Tz. 2: Grundstück Meisenweg 6		
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 2022	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	
Tz. 3: Grundstück Meisenweg 7		
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	
Teil II		
Tz. 1: Brandschaden Entstaubungsanlage		
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	
Tz. 2: Balkenvorrat		
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	
Tz. 3: Auftrag Stadtbücherei		
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	
Tz. 4: Latente Steuern		
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	
Teil III		
1. Ausscheiden		
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	
2. Teilbetrieb		
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	
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