

# Übungsklausur aus dem Bilanzsteuerrecht

## Personengesellschaften

Lars Nüdling und Dr. Ingmar Schörck\*

Die nachfolgende Übungsklausur dient Kandidaten der StB-Prüfung zur Vorbereitung auf den schriftlichen Teil und ergänzt den Beitrag der Autoren in SteuerStud 6/2021 S. 431, NWB OAAAH-74952. Die Klausur ist auf eine Bearbeitungszeit von insgesamt drei Stunden ausgelegt. Der inhaltliche Schwerpunkt liegt in der Beurteilung von Personengesellschaften. Thematisch ist dieser Aufgabenbereich sowohl am zweiten (Steuern vom Einkommen und Ertrag) als auch am dritten (Bilanzierung und Buchführung) Tag der StB-Prüfung relevant.

### I. Sachverhalte

#### 1. KJ & Co. OHG

Die KJ & Co. OHG (OHG) betreibt eine Holzgroßhandlung. Wj. ist das Kj.

Die Ermittlung der Gewinne erfolgt nach § 5 Abs. 1 i. V. mit § 4 Abs. 1 EStG.

Die gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungen 2018–2020 sind gem. § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung durchgeführt worden. Die Vorjahre sind nach den Vorschriften der AO nicht mehr änderbar.

Bei einer im Mai 2021 bei der OHG durchgeführten Betriebsprüfung hat der Betriebsprüfer für den Prüfungszeitraum 2018–2020 die nachstehenden Einzelsachverhalte festgestellt.

#### a) Gesellschafterwechsel

An der OHG waren bis zum 31.12.2017 als Gesellschafter Joseph (J) und Karl (K) zu jeweils 50 % beteiligt.

Mit Wirkung vom 1.1.2018 veräußerte K mit Zustimmung des Gesellschafters J seinen Gesellschaftsanteil an Fritz (F). Der Kaufpreis von 480.000 € wurde von F an K aus privaten Mitteln überwiesen. Das Kapitalkonto des K betrug zu diesem Zeitpunkt 383.500 €.

J und F haben u. a. vereinbart, dass das Kapital des K am 31.12.2017 als Kapital des F ab 1.1.2018 in der Gesellschaftsbilanz fortgeführt wird.

Die OHG buchte im Januar 2018 das Kapitalkonto des K auf F um. Sonstige Buchungen zu diesem Sachverhalt erfolgten nicht.

Am 1.1.2018 waren stille Reserven bei folgenden materiellen WG vorhanden:

Techn. Anlage und Maschinen	40.000 €
GWG	8.000 €
Waren	76.000 €
Wertpapiere	17.000 €

Darüber hinausgehende stille Reserven entfallen auf einen bisher nicht aktivierten Firmenwert.

\* Lars Nüdling, Dipl. Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist Geschäftsführer, Dozent und Fachbereichsleiter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht, Besteuerung der Personengesellschaften und Umwandlungssteuerrecht. Dr. Ingmar Schörck, Dipl. Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

Die Restnutzungsdauer der Maschinen (Buchwert in der Bilanz der OHG am 31.12.2017 = 240.000 €), in denen o. g. stille Reserven enthalten sind, hat am 1.1.2018 noch fünf Jahre und die der GWG vier Jahre betragen. Die Nutzungsdauern haben sich im Vergleich zum Anschaffungszeitpunkt der Maschinen und GWG nicht verändert.

Die Waren sind zu 60 % bis zum 31.12.2018, der Rest bis zum 31.12.2019 veräußert worden.

Die Wertpapiere (nicht börsennotiert) sind in der Handelsbilanz zum 31.12.2017 richtig mit ihren AK i. H. von 84.000 € bilanziert. Am Bilanzstichtag 31.12.2018 betrug der beizulegende Wert/Teilwert 90.000 € und zu den Bilanzstichtagen 31.12.2019 und 31.12.2020 jeweils 84.000 €. Diese Wertänderungen sind von Dauer.

### b) Finanzanlagen – Anteil an KG

Am 2.1.2019 erwarb die OHG für 100.000 € eine Kommanditbeteiligung an der Hirsch KG (KG) von Harry (H). H war an der KG zu 10 % beteiligt (anteiliges Kommanditkapital: 70.000 €). Das Kapitalkonto in der Gesamthandsbilanz (Einheitsbilanz) betrug im Zeitpunkt des Erwerbs zutreffend 70.000 €.

Der um 30.000 € höhere Kaufpreis ergab sich aufgrund eines selbst geschaffenen Firmenwerts der KG von 300.000 €. Bei Überweisung des Kaufpreises wurde durch die OHG wie folgt gebucht:

Beteiligung	70.000 €	an	Bank	100.000 €
Firmenwert	30.000 €			

Gemäß der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der KG ergeben sich für die OHG folgende – zutreffend ermittelte – Gewinnanteile für die Jahre 2019 und 2020:

	2019	2020
Anteil am Gewinn lt. Bilanz	- 4.500 €	4.000 €
Gewinn lt. Ergänzungsbilanz	- 2.000 €	- 2.000 €
Anteil an nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben	3.050 €	4.000 €
Festzustellender Gewinnanteil	- 3.450 €	6.000 €

Zahlungen seitens der KG sind weder im Jahr 2019 noch im Jahr 2020 erfolgt, sodass seitens der OHG bislang nichts gebucht worden ist.

Der Verlust der KG im Jahr 2019 ist aufgrund eines einmaligen, außergewöhnlichen Vorgangs entstanden. Die gute Ertragslage der KG wird dadurch nicht nachträglich verändert. Da die OHG mit einem Gewinn aus der Beteiligung rechnete, hat sie 2019 die Hälfte der AK wie folgt ausgebucht.

Sonstige betriebliche Aufwendungen	50.000 €	an	Beteiligung Firmenwert	35.000 € 15.000 €
------------------------------------	----------	----	------------------------	----------------------

Zusätzlich wurde eine planmäßige Abschreibung/AfA auf den erworbenen Firmenwert, ausgehend von einer Nutzungsdauer von vier Jahren, in den Jahren 2019 und 2020 wie folgt gebucht:

Abschreibung	7.500 €	an	Firmenwert	7.500 €
--------------	---------	----	------------	---------

## 2. Fitness-OHG

Kathrin Klein (K) und Gabriele Groß (G) sind Gesellschafterinnen der gewerblich tätigen Fitness-OHG (OHG) und jeweils mit 50 % beteiligt. Die im Handelsregister eingetragene OHG hat ihren Sitz seit der Gründung im Jahr 2014 in Hannover und ermittelt ihren Gewinn gem. § 5 Abs. 1 i. V. mit § 4 Abs. 1 EStG.

Der Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz und Steuerbilanz 2020 beträgt 190.090 €. Das Kapitalkonto der G in der Gesamthandelsbilanz der OHG beträgt am 1.1.2020 sowie am 31.12.2020 120.000 €.

Ab 1.4.2020 vermietet G ein ihr gehörendes bebautes Grundstück (Fertigstellung Gebäude 2010) an die OHG. Das Grundstück wird von der OHG ausschließlich für betriebliche Zwecke genutzt. G hatte das Grundstück mit Wirkung vom 1.4.2018 erworben und bis zum 31.3.2020 zu fremden Wohnzwecken vermietet. Die AK haben 205.000 € betragen, davon entfallen 62.000 € auf den Grund und Boden. Umsatzsteuer wurde nicht ausgewiesen. Die AfA wurde nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG mit 2 % ermittelt und als Werbungskosten abgezogen.

Die Teilwerte am 1.4.2020 betragen:

- |                                 |           |
|---------------------------------|-----------|
| ▶ Grund und Boden               | 64.000 €  |
| ▶ Gebäude (Bauantrag 19.7.2008) | 144.000 € |

Zwischen der OHG und G wurde aus Anlass der Grundstücksvermietung folgender Vertrag geschlossen:

- ▶ Die OHG zahlt für die Überlassung des Grundstücks ab 1.4.2020 eine monatliche Miete von 1.500 €. Dieser Betrag erhöht sich um die entsprechende Umsatzsteuer, wenn G zur Umsatzsteuerpflicht optieren sollte.
- ▶ Die laufenden, mit dem Grundstück zusammenhängenden Kosten, sind von G zu tragen.

Der Mietvertrag ist nicht zu beanstanden. Er enthält die erforderlichen Angaben des § 14 Abs. 4 UStG.

G hat auf die Besteuerung als Kleinunternehmer gem. § 19 Abs. 2 UStG und auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG für die Vermietung des Grundstücks gem. § 9 Abs. 1 und 2 UStG verzichtet.

G hat in der Zeit vom 1.4. bis zum 31.12.2020 an laufenden Grundstückskosten 2.500 € aus privaten Mitteln gezahlt. Diese Kosten enthalten keine Umsatzsteuer.

Die OHG hat die monatlichen Zahlungen i. H. von 1.500 € als Mietaufwand und i. H. von 285 € als Vorsteuer gebucht.

Die monatlichen Beträge von 1.785 € sind auf das private Konto von G überwiesen worden.

## II. Aufgabenstellungen

### 1. KJ & Co. OHG

- ▶ Würdigen Sie die Prüfungsfeststellungen unter Angabe der gesetzlichen Vorschriften aus handels- und steuerrechtlicher Sicht.
- ▶ Weitere notwendige Bilanzen sind aufzustellen.
- ▶ Die OHG möchte unter Ausnutzung aller steuerrechtlich zulässigen Möglichkeiten einen möglichst niedrigen Gewinn versteuern. Soweit hierfür etwaige Bilanzänderungsanträge der OHG erforderlich sind, gelten sie als gestellt. Auf die Vorschrift des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG ist jedoch **nicht** einzugehen.
- ▶ Auf Investitionszulagen und andere Vorschriften über erhöhte Absetzungen, Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen ist nicht einzugehen.
- ▶ Auch auf den SolZ ist nicht einzugehen.
- ▶ Das Vorliegen etwa erforderlicher Bescheinigungen ist zu unterstellen.
- ▶ Sich ergebende Centbeträge sind zugunsten der OHG auf volle Euro kaufmännisch auf- oder abzurunden.

### 2. Fitness-OHG

- ▶ Beurteilen Sie den Sachverhalt für die Zeit ab 1.4.2020. Erörtern Sie zunächst den Vertrag zwischen der OHG und der Gesellschafterin G sowie die umsatzsteuerrechtliche Leistung, die G an die OHG erbringt. Gehen Sie von einem einheitlichen List-Prozentsatz von 19 % im Jahr 2020 aus.
- ▶ Das zuständige FA hatte G bisher von der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Entrichtung der Vorauszahlungen befreit.

- Nehmen Sie anschließend die allgemeine ertragsteuerrechtliche Beurteilung vor. Die Behandlung des Grundstücks ist darzustellen, der einheitlich und gesondert festzustellende Gewinn zu ermitteln sowie die Gewinnverteilung vorzunehmen. Eventuell notwendige Ergänzungs- und Sonderbilanzen sind zu erstellen.
- Auf Auswirkungen aus dem GewStG ist nicht einzugehen. Der Gewerbeertrag ist nicht zu ermitteln.

### III. Lösungshinweise

**HINWEIS**

Zur Ermittlung der Eröffnungs-Ergänzungsbilanzwerte vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2021 S. 431, 435 f. NWB OAAAH-74952, Kap. II.1.b)cc).

#### 1. KJ & Co. OHG

##### a) Gesellschafterwechsel

F muss den erworbenen Gesellschaftsanteil (steuerrechtlich = die ideellen Anteile an den einzelnen WG, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) mit den AK (§ 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG) aktivieren. Da F das Kapitalkonto des K in der Bilanz der OHG unverändert fortführen muss, ist der von ihm gezahlte Mehrpreis für die erworbenen anteiligen stillen Reserven an den WG der OHG in einer steuerlichen Ergänzungsbilanz für F zu erfassen. [ 1,0]

Von F gezahlter Kaufpreis = AK	480.000 €
Buchwert des Gesellschaftsanteils	- 383.500 €
Mehrpreis	96.500 €
	[ 1,0]

Der Mehrpreis wurde für folgende stille Reserven gezahlt:

	Gesamt	Anteil K 50 %
Maschinen	40.000 €	20.000 €
GWG	8.000 €	+ 4.000 €
Waren	76.000 €	+ 38.000 €
Wertpapiere	17.000 €	+ 8.500 €
	70.500 €	
Geschäfts- oder Firmenwert		+ 26.000 €
		96.500 €
		[ 1,0]

Der über die anteiligen stillen Reserven an den materiellen WG hinaus gezahlte Betrag wurde für den entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert aufgewendet, der von F gem. § 5 Abs. 2 EStG zu bilanzieren ist. [ 1,0]

**HINWEIS**

In der Ergänzungsbilanz stehen Korrekturwerte (hier: Mehrwerte), vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2021 S. 431, 434 f. NWB OAAAH-74952, Kap. II. 1.b). Auch der Geschäfts- und Firmenwert stellt hier einen Mehrwert im Verhältnis zur Gesamthandsbilanz dar, da er dort mangels entgeltlichen Erwerbs nicht ausgewiesen werden darf (gedanklich 0 €).

Aktiva	Ergänzungsbilanz des F zum 1.1.2018	Passiva
Mehrwert Geschäfts- oder Firmenwert	26.000 €	Mehrkapital
Mehrwert Maschinen	20.000 €	96.500 €
Mehrwert GWG	4.000 €	
Mehrwert Waren	38.000 €	
Mehrwert Wertpapiere	8.500 €	
	96.500 €	96.500 €
		[ 2,0]

Die abnutzbaren WG des Anlagevermögens unterliegen der AfA. Maßgebend sind für F die AK. Diese ergeben sich anteilig (50 % des Buchwerts) aus der Gesamthandsbilanz zzgl. der Mehrwerte aus der Ergänzungsbilanz. Weil der Erwerb im Jahr 2018 erfolgte, ist nur die lineare AfA nach § 7 Abs. 1 EStG möglich. [ 1,0]

**HINWEIS**

Sofern die AfA linear erfolgt und die Restnutzungsdauer der tatsächlichen Restabschreibungsdauer in der Gesamthand entspricht, kann aus Vereinfachungsgründen der Mehrwert der Ergänzungsbilanz über diese Dauer verteilt werden (hier: 20.000 € : 5 Jahre = 4.000 €).

F hat für die Maschine AK i. H. von (50 % x 240.000 € =) 120.000 € + 20.000 € Mehrwerte = 140.000 €. Die für ihn zulässige AfA beträgt bei einer Nutzungsdauer von fünf Jahren (140.000 € : 5 =) 28.000 €. Über die Gesamthandsbilanz wird eine AfA von 48.000 € geltend gemacht, davon entfallen auf F 50 %, also 24.000 €. Seine Mehr-AfA beträgt mithin 4.000 €. [ 1,0]

Für den Geschäfts- oder Firmenwert wird steuerrechtlich typisierend eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 15 Jahren festgelegt (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG). [ 0,5]

Für die GWG kann F § 6 Abs. 2 EStG anwenden, wonach der Mehrwert in voller Höhe als Aufwand zu behandeln ist. [ 0,5]

Der Abgang der Waren in den Jahren 2018 und 2019 ist durch die anteilige Auflösung des Mehrwerts zu erfassen. [ 0,5]

Für den Mehrwert der Wertpapiere ist – aufgrund der Aufgabenstellung – in der Ergänzungsbilanzen zum 31.12.2018 und 31.12.2019 je eine Teilwertabschreibung vorzunehmen (niedrigster Gewinn), denn der Kurswert ist unter die AK des F gesunken, und eine voraussichtlich dauernde Wertminderung liegt vor (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). [ 1,0]

Die Bewertung erfolgt grds. zu AK (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG), also mit (50 % x Buchwert 84.000 € + 50 % stille Reserven 17.000 € =) 50.500 €. Zum 31.12.2018 beträgt der Teilwert für 50 % der Wertpapiere (50 % x 90.000 € =) 45.000 €, zum 31.12.2019 und 31.12.2020 (50 % x 84.000 € =) 42.000 €. Es ergeben sich folgende Abschreibungen:

Die dem F zuzurechnenden Werte stellen sich im Einzelnen wie folgt dar:

	AK/Teilwert des F	Im GHV 50 %-Anteil des F	Ergänzungsbilanz des F
Bilanzierte AK des F	50.500 €	42.000 €	8.500 €
<i>31.12.2018 Bewertung:</i>			
90.000 € x 50 %	45.000 €	42.000 €	3.000 €
<b>Abschreibung des F</b>	<b>5.500 €</b>	<b>0 €</b>	<b>5.500 €</b>
<i>31.12.2019 Bewertung:</i>			
84.000 € x 50 %	42.000 €	42.000 €	0 €
<b>Abschreibung F</b>	<b>3.000 €</b>	<b>0 €</b>	<b>3.000 €</b>
<i>31.12.2020 Bewertung:</i>			
84.000 € x 50 %	42.000 €	42.000 €	0 €

[ 2,5]

Aktiva	Ergänzungsbilanz des F zum 31.12.2018		Passiva	
Mehrwert Geschäfts- oder Firmenwert	26.000 €		Mehrkapital 2.1.2018	96.500 €
AfA	- 1.733 €	24.267 €	Verlust 2018	- 38.033 €
Mehrwert Maschinen	20.000 €		Mehrkapital 31.12.2018	58.467 €
AfA	- 4.000 €	16.000 €		
Mehrwert GWG	4.000 €			
Abschreibung	- 4.000 €	0 €		
Mehrwert Waren	38.000 €			
Abgang	- 22.800 €	15.200 €		
Mehrwert Wertpapiere	8.500 €			
Teilwertabschreibung	- 5.500 €	3.000 €		
	<b>58.467 €</b>			<b>58.467 €</b>

[ 1,0]

**HINWEIS**

Eine Teilwertabschreibung auf Ebene der Gesamthand scheidet aus, da der Ansatz dort mit 84.000 € erfolgt und damit kein niedrigerer Wert aus dem Blickwinkel der OHG vorliegt.

Aktiva		Ergänzungsbilanz des F zum 31.12.2019		Passiva	
Mehrwert Geschäfts- oder Firmenwert	24.267 €			Mehrkapital 1.1.2019	58.467 €
AfA	- 1.733 €	22.534 €		Verlust 2019	- 23.933 €
Mehrwert Maschinen	16.000 €			Mehrkapital 31.12.2019	34.534 €
AfA	- 4.000 €	12.000 €			
Mehrwert Waren	15.200 €				
Abgang	- 15.200 €		0 €		
Mehrwert Wertpapiere	3.000 €				
Teilwertabschreibung	- 3.000 €		0 €		
		<b>34.534 €</b>			<b>34.534 €</b>

[ 1,0]

Aktiva		Ergänzungsbilanz des F zum 31.12.2020		Passiva	
Mehrwert Geschäfts oder Firmenwert	22.534 €			Mehrkapital 1.1.2020	34.534 €
AfA	- 1.733 €	20.801 €		Verlust 2020	- 5.733 €
Mehrwert Maschinen	12.000 €			Mehrkapital 31.12.2020	28.801 €
AfA	- 4.000 €	8.000 €			
		<b>28.801 €</b>			<b>28.801 €</b>

[ 1,0]

**HINWEIS**

Bei einem **Gesellschafterwechsel** in einer PersG treten häufig folgende **Probleme** auf:

1. **Gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen** (z. B. Fortführen des Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters durch den eintretenden Gesellschafter): Die Beteiligten haben hier vereinbart, dass F das Kapitalkonto des K unverändert fortführt. Eine Änderung der Gesellschaftsbilanz der OHG (HB und StB) tritt durch den Gesellschafterwechsel daher nicht ein, die Buchwerte werden beibehalten.

2. **Davon abweichende steuerrechtliche Behandlung, wenn die AK des Anteils über bzw. unter dem Kapitalkonto des Ausscheidenden liegen:** F hat zwingend die AK für den OHG-Anteil zu bilanzieren. Da diese höher als das übernommene Kapitalkonto des K sind und eine Erfassung in der Gesellschaftsbilanz unmöglich ist (s. zuvor), muss für ihn eine Ergänzungsbilanz aufgestellt werden.

3. **Aus Abweichungen sich ergebende Ergänzungsbilanzen:** Die Ergänzungsbilanz enthält die von F anteilig erworbenen stillen Reserven der einzelnen WG der OHG. Hier sind Wertkorrekturen (z. B. für AfA, § 6b EStG) vorzunehmen.

4. **Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlusts des ausscheidenden Gesellschafters**

**HINWEIS**

Es empfiehlt folgendes **Prüfungsschema** für die **handels- und steuerrechtliche Beurteilung**:

- ▶ Ansatz dem Grunde nach,
- ▶ Ansatz der Höhe nach.

Vgl. hierzu Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2021 S. 431 NWB OAAAH-74952, Kap. I. und II.

Die Verluste aus der Ergänzungsbilanz sind bei der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung gem. §§ 179, 180 AO zu berücksichtigen und dem Gesellschafter F zuzurechnen. [ 0,5]

K hat durch den Verkauf seines Gesellschaftsanteils folgenden Veräußerungsgewinn i. S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erzielt:

Erhaltener Kaufpreis	480.000 €
Buchwert des Kapitalanteils	- 383.500 €
Veräußerungsgewinn	96.500 €

[ 0,5]

Der Veräußerungsgewinn ist bei der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung 2018 zu berücksichtigen. Über den Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG kann mangels Sachverhaltsangaben zum Alter (Berufsunfähigkeit) des K keine Aussage getroffen werden.

**b) Finanzanlagen****aa) Anteile an der KG**

Der Kommanditanteil an der KG ist handelsrechtlich ein Vermögensgegenstand, denn es handelt sich um einen selbstständig verwertbaren wirtschaftlichen Vorteil. Dieser ist geeignet, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zur KG zu dienen und ist daher als Beteiligung gem. § 271 Abs. 1 HGB zu erfassen. [ 1,0]

Die Beteiligung ist in der Handelsbilanz gem. § 247 Abs. 2 HGB unter den „Finanzanlagen“ im Anlagevermögen auszuweisen. [ 0,5]

Die Beteiligung ist handelsrechtlich mit den AK anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB). Zu den AK gehört dabei alles, was für die Anschaffung aufgewendet wurde, soweit es sich um Einzelkosten handelt (§ 255 Abs. 1 HGB). [ 1,0]

Die OHG hat für die Kommanditbeteiligung 100.000 € aufgewendet. Weitere Aufwendungen sind lt. Sachverhalt nicht angefallen, so dass der handelsrechtliche Beteiligungsansatz zum Zeitpunkt des Erwerbs 100.000 € beträgt. Der Ansatz eines Firmenwerts ist nicht zulässig. [ 0,5]

Aufgrund des im Jahr 2019 durch die KG erwirtschafteten Verlusts ist zu prüfen, ob eine außerplanmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 3 Sätze 5 und 6 HGB vorzunehmen ist. [ 0,5]

Ein niedrigerer beizulegender Wert stellt auf den inneren Wert der Beteiligung ab, der u. a. am Ertragswert gemessen werden kann. Der durch den lt. Sachverhalt einmaligen Vorgang entstandene Verlust der KG beeinflusst den inneren Wert der Beteiligung nicht. Weitere Anhaltspunkte für eine Wertminderung gibt es nicht, so dass eine außerplanmäßige Abschreibung nicht zulässig ist. [ 1,0]

Der handelsrechtliche Bilanzansatz beträgt somit zum 31.12.2019 und zum 31.12.2020 100.000 €. [ 0,5]

**HINWEIS**  
 Bereits auf Ebene der Gesamthand (hier: der OHG) kann es zu bilanziellen Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz kommen. Dies erfordert eine **Korrektur nach § 60 Abs. 2 EStDV**, vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2021 S. 431, 433 f. NWB OAAAH-74952, Kap. II.1.a).

Steuerrechtlich stellt die Beteiligung an der KG einen wirtschaftlichen Vorteil dar, der jedoch nicht selbstständig bewertbar ist (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Der Anteil an der KG ist somit steuerrechtlich kein Wirtschaftsgut. [ 1,0]

Demnach ist § 6 EStG in der Steuerbilanz nicht anwendbar, da es sich bei der Beteiligung nicht um ein Wirtschaftsgut handelt. [ 1,0]

Die Beteiligung ist steuerrechtlich vielmehr nach der sog. Spiegelbildmethode in der Steuerbilanz der OHG mit den spiegelbildlichen Kapitalkonten der OHG in der KG anzusetzen. [ 1,0]

Der über das Kapitalkonto des H bei der KG (70.000 €) hinausgehende Betrag (30.000 €) stellt einen erworbenen Firmenwert dar, der i. R. der Buchführung der KG in einer Ergänzungsbilanz für die OHG auszuweisen ist. Er ist daher über das Kapitalkonto in der Ergänzungsbilanz in den steuerrechtlichen Wertansatz der Beteiligung bei der OHG einzubeziehen. [ 1,0]

Der steuerliche Wertansatz im Zeitpunkt des Erwerbs (2.1.2019) setzt sich wie folgt zusammen:

Übernommenes Kapitalkonto in Gesamthandsbilanz	70.000 €
Mehrkapital in Ergänzungsbilanz	+ 30.000 €
	100.000 €

[ 1,0]

Der zum 31.12.2019 und zum 31.12.2020 i. R. der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung bei der KG ermittelte Gewinnanteil der OHG spiegelt sich in deren Kapitalkonto bei der KG wider. Er ist in Umsetzung der Spiegelbildmethode<sup>1</sup> phasenkonform in der Bilanz der OHG zu erfassen. Zahlungsvorgänge (Entnahmen/Einlagen) sind ebenfalls spiegelbildlich abzubilden, liegen jedoch lt. Sachverhalt nicht vor. [ 1,0]

Es ergeben sich folgende Auswirkungen auf das Kapitalkonto der OHG bei der KG:

	2019	2020
Gewinnanteil Gesamthand	- 4.500 €	4.000 €
Gewinnanteil Ergänzungsbilanz	- 2.000 €	- 2.000 €
	- 6.500 €	2.000 €

[ 1,0]

<sup>1</sup> Zur Vertiefung vgl. Bachmann/Gebhardt, SteuerStud 10/2019 S. 659 NWB DAAAH-21314.



Die Bilanzansätze zum 31.12.2019 und zum 31.12.2020 entwickeln sich daher wie folgt:

<b>Beteiligung</b>	<b>BpB</b>
Bilanzansatz 2.1.2019	100.000 €
Veränderungen Kapitalkonto bei KG	- 6.500 €
Bilanzansatz 31.12.2019/1.1.2020	93.500 €
Veränderungen Kapitalkonto bei KG	+ 2.000 €
Bilanzansatz 31.12.2020	95.500 €
	[ 1,0]

Die Bilanzierung eines Firmenwerts in der Bilanz der OHG scheidet aus.

#### bb) Ergebnisanteil

Handelsrechtlich ergibt sich für die OHG aus der Kommanditbeteiligung für das Jahr 2019 ein Ergebnisanteil i. H. von - 4.500 € und für das Jahr 2020 i. H. von 4.000 €. [ 0,5]

Verluste führen nicht zu Forderungen der KG gegenüber ihren Gesellschaftern (§§ 169, 171 HGB). Der auf die OHG als Gesellschafter der KG entfallende Verlust des Jahres 2019 ist daher in der Handelsbilanz der OHG nicht zu berücksichtigen. [ 1,0]

Grundsätzlich hat die OHG einen Anspruch auf Auszahlung des auf sie entfallenden Gewinnanteils gegenüber der KG (§ 169 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 HGB). Ein Anspruch entsteht jedoch nur insoweit, wie das Kapitalkonto nicht durch Verluste unter den auf die bedungene Einlage geleisteten Betrag herabgemindert ist (§ 169 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 HGB). Da der Gewinn den vorher erlittenen Verlust nicht ausgleicht, ist für 2020 kein Gewinnanteil als Forderung gegenüber der KG zu erfassen. [ 1,0]

Die Einkünfte aus der KG werden gem. §§ 179, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO bei der KG gesondert und einheitlich festgestellt. Die Feststellung der Einkünfte hat Bindungswirkung für die GmbH. [ 0,5]

Die steuerrechtlichen Ergebnisanteile aus der Gesamthandsbilanz wurden über die Veränderung des Beteiligungsansatzes (s. o.) bereits berücksichtigt, so dass für 2019 ein Verlust i. H. von 6.500 € und für 2020 ein Gewinn i. H. von 2.000 € in der Steuerbilanz berücksichtigt wird. [ 0,5]

Der festgestellte Anteil an den nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG beeinflusst nicht den Bilanzansatz der Beteiligung in der Steuerbilanz, sondern ist i. R. der außerbilanziellen Korrekturen bei der OHG zu berücksichtigen.

<b>Außerbilanzielle Korrekturen</b>	<b>2019:</b>	3.050 €
	<b>2020:</b>	4.000 €
		[ 1,0]

<b>Gewinnauswirkungen</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>
Außerplanmäßige Abschreibung		+ 50.000 €	
Abschreibung Firmenwert		+ 7.500 €	+ 7.500 €
Gewinnanteil		- 6.500 €	+ 2.000 €
			[ 1,0]



**2. Fitness-OHG**

**a) Schuldrechtlicher Vertrag**

Zwischen der OHG und der Gesellschafterin und Mitunternehmerin (Mitunternehmerisiko- und initiative liegen vor) G ist ein Mietvertrag zivilrechtlich wirksam zustande gekommen (§ 535 BGB). [ 0,5]

**b) Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung**

G bewirkt eine steuerbare sonstige Leistung im Inland (§ 3 Abs. 9 Satz 1 i. V. mit § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a UStG) gegen Entgelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG). Für die Mieteinnahmen hat G zur Umsatzsteuer optiert (Doppeloption nach § 19 Abs. 2 UStG, § 9 Abs. 1 i. V. mit § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG). Die Option gem. § 9 Abs. 1 UStG ist gem. § 9 Abs. 2 UStG möglich, weil die OHG das Grundstück nur für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Folglich ist die sonstige Leistung auch steuerpflichtig. [ 1,0]

Die Umsatzsteuer beträgt im Jahr 2020 bei einer monatlichen Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 1 UStG von 1.500 € insgesamt (19 % von [1.500 € x 9 Monate =] 13.500 € =) 2.565 € (§ 12 Abs. 1 UStG). [ 0,5]

Die OHG kann die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer von 2.565 € als Vorsteuer geltend machen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). [ 0,5]

**c) Behandlung des Grundstücks**

Das Grundstück ist notwendiges SBV I der G, denn es dient zivilrechtlich zum alleinigen Eigentum der G gehört und dem Betrieb der OHG unmittelbar. [ 0,5]

Zum 1.4.2020 liegt eine Einlage des Grund und Bodens und des Gebäudes in das SBV vor (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG). [ 0,5]

Grundsätzlich ist die Einlage gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG mit dem Teilwert anzusetzen. Sie ist hier aber höchstens mit den AK zu bewerten, da das Grundstück innerhalb der letzten drei Jahre vor Einlage (1.4.2018) angeschafft wurde (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG). Bei dem Gebäude handelt es sich um ein abnutzbares WG, sind die AK um die AfA zu kürzen, die auf den Zeitraum zwischen der Anschaffung des WG und der Einlage entfallen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 EStG). [ 1,0]

Der Teilwert des Gebäudes beträgt 144.000 €; das Gebäude ist max. mit den niedrigeren AK von (205.000 € - 62.000 € Grund und Boden =) 143.000 € abzgl. AfA von (2 % von 143.000 € = 2.860 € für zwei Jahre =) 5.720 €, d. h. mit 137.280 €, einzulegen. Der Teilwert des Grund und Bodens beträgt 64.000 €; der Grund und Boden ist daher max. mit den niedrigeren AK i. H. von 62.000 € anzusetzen. [ 0,5]

Die OHG hat das Grundstück in der Sonderbilanz der G wie folgt auszuweisen:

Aktiva	Sonderbilanz G zum 1.4.2020		Passiva
Grund und Boden	62.000 €	Kapital	199.280 €
Gebäude	137.280 €		
	<b>199.280 €</b>		<b>199.280 €</b>

[ 1,0]

**d) Gewinnermittlung und Gewinnverteilung für das Wirtschaftsjahr 2020**

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch die Vergütungen, die die Gesellschafter für die Überlassung von WG an die Gesellschaft beziehen. Die mit der OHG vereinbarte Miete ist daher Sondervergütung der G und somit außerbilanziell i. H. von (1.500 € x 9 Monate =) 13.500 € wieder hinzuzurechnen. [ 1,0]

**HINWEIS**

Vgl. R 4.2 Abs. 12 EStR. Nach handelsrechtlichen Grundsätzen kann die OHG nur ihr Vermögen in der Bilanz ausweisen (vgl. § 242 HGB). Da weder das zivilrechtliche (§§ 873, 925 BGB) noch das wirtschaftliche (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) Eigentum an dem Grundstück auf die OHG übertragen worden ist, ist dieses WG als notwendiges SBV der Gesellschafterin G in ihrer Sonderbilanz zu aktivieren.

**HINWEIS**

Vgl. zum SBV Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2021 S. 431, 437 NWB OAAAH-74952, Kap. II.2.a).

Die Gewinnermittlung für das Sonderbetriebsvermögen von G richtet sich ebenfalls nach § 5 EStG, weil die OHG eine gewerblich tätige PersHG ist.<sup>2</sup> [ 0,5]

Der Mietvertrag ist auch mit steuerrechtlicher Wirkung anzuerkennen. Somit hat die OHG diesen Mietaufwand in der Gesamthandsbilanz zu Recht als Betriebsausgabe behandelt. [ 0,5]

Da die OHG die Miete auf das private Konto der G überwiesen hat, liegt gleichzeitig i. H. von (9 x 1.785 € =) 16.065 € eine Entnahme (aus dem SBV) vor (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG). [ 0,5]

Die Grundstückskosten i. H. von 2.500 € sind betrieblich veranlasste Aufwendungen und deshalb als Sonderbetriebsausgaben abzugsfähig. G hat die 2.500 € aus privaten Mitteln gezahlt. Es liegt deshalb eine Einlage (in das SBV) vor (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG). [ 0,5]

Die AfA für das Gebäude stellt ebenfalls eine Sonderbetriebsausgabe dar und ist nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG vorzunehmen. Bemessungsgrundlage sind die AK abzgl. der bislang im Bereich Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten berücksichtigten AfA, somit 137.280 € (§ 7 Abs. 1 Satz 5 EStG). Die AfA beträgt gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG 3 % von 137.280 € = rd. 4.118 €, für 2020 davon  $\frac{1}{12}$  = rd. 3.089 €, weil die Einlage des bebauten Grundstückes am 1.4.2020 erfolgte (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG). [ 1,0]

**HINWEIS**

Zur AfA vgl. auch R 7.4 Abs. 10 Satz 1 Nr. 1 und R 7.4 Abs. 2 Satz 2 EStR. Da der Einlagewert des Gebäudes gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a i. V. mit Satz 2 EStG den fortgeführten AK entspricht, gilt dieser Wert auch gleichzeitig als AfA-Bemessungsgrundlage nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG.

Aufwendungen	Sonder-GuV G 2020		Erträge
Grundstückskosten	2.500 €	Mieterträge	13.500 €
AfA	3.089 €		
Gewinn	7.911 €		
	<b>13.500 €</b>		<b>13.500 €</b>

[ 1,0]

**HINWEIS**

Beachten Sie, dass G ihre Vermietungstätigkeit nicht aufgenommen hat, so dass § 18 Abs. 2 Satz 4 UStG nicht anzuwenden ist. Aus der Überschreitung der 1.000 €-Grenze nach § 18 Abs. 2 Satz 3 UStG im laufenden Jahr ergibt sich ein anderer Voranmeldungszeitraum für die Umsatzsteuer erst für 2021.

Zum 31.12.2020 ergibt sich folgende Sonderbilanz:

Aktiva	Sonderbilanz G zum 31.12.2020		Passiva
Grund und Boden			Kapital 1.4.2020
	62.000 €		199.280 €
Gebäude	137.280 €		Entnahmen
AfA	- 3.089 €	134.191 €	- 16.065 €
			Einlagen
			+ 2.500 €
			Gewinn
			+ 7.911 €
			Kapital 31.12.2020
			193.626 €
			USt-Verbindlichkeit
			2.565 €
		<b>196.191 €</b>	<b>196.191 €</b>

[ 1,0]

Für die OHG ist folgender Gewinn gesondert festzustellen:

Gewinn lt. HB und StB OHG	190.090 €
Gewinn lt. Sonderbilanz G	+ 7.911 €
<b>Steuerlicher Gesamtgewinn OHG</b>	<b>198.001 €</b>

[ 1,0]

Dieser Gewinn ist gesondert und einheitlich festzustellen (§ 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO).

<sup>2</sup> Vgl. H 5.1 (Gewinnermittlung für Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter) EStH.

	Gesamt	K (50 %)	G (50 %)
Handelsrechtliche Gewinnanteile/Gewinnanteile i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG	190.090 €	95.045 €	95.045 €
Gewinnanteil i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG	+ 7.911 €		+ 7.911 €
<b>Gesondert und einheitlich festzustellender Gesamtgewinn</b>	<b>198.001 €</b>	<b>95.045 €</b>	<b>102.956 €</b>

[ |1,5]

**Summe der Punkte** [ |50,0]

**V. Punkteschlüssel**

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

**AUTOREN**



**Lars Nüdling,**






Dipl. Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist Geschäftsführer, Dozent sowie darüber hinaus Fachbereichsleiter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht, Besteuerung der Personengesellschaften und Umwandlungssteuerrecht.



**Dr. Ingmar Schörck,**

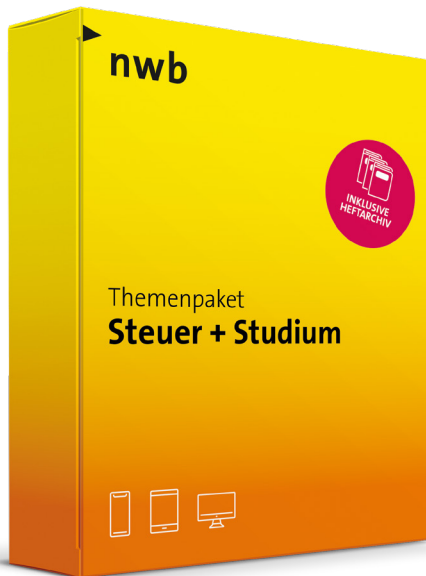
Dipl. Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

## Ihre schnellen Bestellwege:

-  **Service-Fon**  
02323.141-940
-  **Fax**  
02323.141-173
-  **E-Mail**  
bestellungen@nwb.de
-  **Internet**  
go.nwb.de/sus
-  **Postanschrift**  
NWB Verlag GmbH & Co. KG  
44621 Herne

Absender	
Bitte leserlich in Blockbuchstaben ausfüllen.	
<input type="checkbox"/> Firmenanschrift	<input type="checkbox"/> Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)
Anrede* <input type="checkbox"/> Frau <input type="checkbox"/> Herr <input type="checkbox"/> keine Angabe	
Firma   Kanzlei   Institution	Kundennr. (falls vorhanden)
Titel   Vorname   Name*	
Funktion	
Straße   Postfach*	
PLZ   Ort*	
Tel.-Nr.   Fax-Nr.*	
E-Mail*	
E-Mail für den elektronischen Rechnungsversand*	
Anzahl Berufsträger	Anzahl Mitarbeiter (ca.)
Branche	*Pflichtangaben

97231



## **JA,** ich möchte das Themenpaket NWB Steuer und Studium 4 Wochen kostenlos testen!

- > NWB Livefeed
- > NWB Datenbank inkl. passender Tools
- > **Steuer-Repetitor**
- > Zeitschriftenarchiv NWB Steuer + Studium (SuS)

Für mich kommt nach dem Gratis-Test  
**der Ausbildungspreis\* von**

**16,60 €** monatlich (1 Lizenz) infrage

- Ich bestelle das Themenpaket nach dem Gratis-Test zum Preis von  
24,90 € monatlich inkl. Lizenzen für 5 Nutzer

\* **Der Ausbildungspreis** gilt für Studenten, Referendare, Fachschüler, Auszubildende, Finanz- und Steueranwärter, Teilnehmer an Kursen zur Vorbereitung auf die Steuerberater-, Steuerfachwirt- oder Bilanzbuchhalterprüfung.  
**Bitte denken Sie daran, uns nach dem Test den entsprechenden Nachweis zu senden.**

### **Optional** monatlich zusätzlich die gedruckte Ausgabe von NWB Steuer + Studium:

- Ja,** ich bestelle die gedruckte Ausgabe der monatlich erscheinenden Zeitschrift NWB Steuer + Studium mit.

**Bezugsbedingungen:** Der erste Monat ist gratis. Danach erhalte ich das ausgewählte Produkt im Abo zum ausgewählten Bezugspreis. Bei Auswahl der Printausgabe erhalte ich diese zusätzlich für € 4,- (D) und € 1,10 Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland € 2,20). Alle Preise inklusive gesetzlicher MwSt. Die Rechnung erhalte ich jährlich im Voraus. Das Abo ist jederzeit kündbar. Wenn ich kein Abo wünsche, genügt eine Nachricht vor Ablauf der Testzeit.

Für eine Bestellung unmittelbar beim NWB Verlag gelten die folgenden rechtlichen Hinweise:

Es gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der NWB Verlag GmbH & Co. KG. Sie sind online unter go.nwb.de/agb einsehbar.

**Widerrufsbelehrung:** Sie haben als Verbraucher das Recht, binnen 14 Tagen diesen Vertrag ohne Begründung zu widerrufen. Die Widerrufsfrist beginnt, sobald Sie/ein Beauftragter die Ware (bei Lieferung in mehreren Teilsendungen: die letzte Teilsendung; bei regelmäßigen Lieferungen: die erste Teilsendung) besitzen. Um Ihr Widerrufsrecht auszuüben, müssen Sie uns, NWB Verlag GmbH & Co. KG, Eschstr. 22, 44629 Herne, mittels einer eindeutigen Erklärung, die vor Ablauf der Widerrufsfrist abgegeben sein muss, informieren. Sie können ein Muster-Formular auf unserer Webseite (www.nwb.de) elektronisch ausfüllen und übermitteln. Wir werden unverzüglich eine Bestätigung senden. Im Falle eines Widerrufs sind beiderseits empfangene Leistungen zurückzugewähren. Wir tragen die Kosten der Rücksendung.

**Datenschutzhinweise:** Wir erheben Ihre Daten für folgende Zwecke und aufgrund folgender Rechtsgrundlage: Ihre Bestelldaten zur Vertragserfüllung und aufgrund Ihrer erteilten Einwilligung. Ihre Zahlungsdaten zur automatischen Zuordnung Ihrer Zahlung, Ihre Adressdaten zur Neukundengewinnung und Absatzförderung, Ihre E-Mail-Adresse zur Absatzförderung und zum Erhalt unserer Newsletter. Ihre Telefonnummer und/oder E-Mail-Adresse für Rückfragen in Bezug auf die Vertragserfüllung. Die Bereitstellung ist freiwillig, bei Nichtbereitstellung kann es zu Einschränkungen der Nutzbarkeit kommen (Art. 6 Abs. 1a), b) DSGVO).

Ort der Datenverarbeitung: Wir verarbeiten Ihre Daten grundsätzlich in der Bundesrepublik Deutschland. Eine Weitergabe Ihrer Daten erfolgt nur im Rahmen des Versands Ihrer Produktbestellungen grundsätzlich an die Deutsche Post AG. Für weitere Auskünfte besuchen Sie bitte auch unsere Homepage unter go.nwb.de/datenschutz



Datum | Unterschrift

 **nwb** VERLAG