

# I. Grundsätzliches

## 1. Vorbemerkung

Das Buch beinhaltet eine Gesamtdarstellung der für das erfolgreiche Bestehen der Steuerberaterprüfung erforderlichen Vorbereitung im Bereich Personengesellschaften.

Dabei werden sowohl klausurtaktische Maßnahmen als auch die prüfungsrelevanten Klausurthemen in systematischer und leicht verständlicher Weise aufbereitet und in der Regel mit optischen Darstellungen untermauert.

Teilweise werden Abhandlungen nur Stichwort weise wiedergegeben, um den Leseaufwand zu verringern.

Die Bilanzklausur Teil Personengesellschaften fordert in starkem Maße einen Gesamtüberblick über nahezu das gesamte Bilanzrecht und Steuerrecht sowie umfangreiche Teile des Gesellschaftsrechts.

Sowohl zivilrechtliche und handelsrechtliche Vorschriften (BGB, HGB, Umwandlungsgesetz) als auch fast die gesamte Palette des Steuerrechts (BewG, EStG, UStG, KStG, GewStG, GrEStG, UmwStG) müssen abrufbar sein.

Aufgrund der Änderungen durch das MoPeG wird Gesellschaftsvermögen aufgrund § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nun als Gesellschaftsvermögen oder Gesamthandsvermögen bezeichnet.

### Vorbemerkung!

Jahreszahlen 01, 02, 03 usw. sind neutrale Jahre; es gilt die Rechtslage März 2026.

Jahreszahlen 2024, 2025, 2026 betreffen die konkret genannten Zeiträume.

### Beispiel 1: Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft

§ 105 Abs. 3 HGB, (für KG § 170 Abs. 3 und § 161 Abs. 2 HGB, §§ 712, 712a, 723 BGB):

- keine Auflösung sondern Fortführung,
- Anspruch auf Abfindung einschließlich Gewinnanteil, § 122 Abs. 1 HGB,
- Abgrenzung zur Realteilung.

### Beispiel 2: Eintritt eines weiteren Gesellschafters

§ 105 Abs. 3 HGB, für KG § 161 Abs. 2 HGB, § 738 BGB: Fortführung der erweiterten Gesellschaft, § 24 UmwStG.

### Abschließender Hinweis!

Erfolg und Misserfolg einer Klausurbearbeitung liegt in der Regel in der Intensität der Vorbereitung.

Die beste Vorbereitung bei Bilanzklausuren ist üben, üben und üben.

Die Erfolgsaussichten im Fach Bilanzsteuerrecht steigen analog zu der Anzahl unter Prüfungsbedingungen geschriebener Übungsklausuren.

Mit jeder weiteren Klausur wird die persönliche Zeiteinteilung professioneller und die „big points“ werden frühzeitig erkannt.

## 2. Klausurtechnik

### Beginn der Klausur

Der Beginn jeder Klausur vollzieht sich in vier Schritten:

1. Vollständiges Erfassen des Sachverhaltes,
2. Erfassen der Aufgabenstellung,
3. Erstellen eines Lösungskonzeptes,
4. Ausarbeitung der Lösung.

**Zu 1.: Vollständiges (und richtiges) Erfassen des Sachverhaltes**

- Zuerst Aufgabenstellung lesen → grobe Orientierung, wo geht's hin?
- Wichtige Aspekte bereits beim ersten Lesen notieren, am Rand des Sachverhaltes oder auf einem gesonderten Blatt (erster Durchgang dient der Erfassung und evtl. dem Erkennen erster Probleme), wichtige Aussagen markieren, Arbeitsweise danach richten (Zeiteinteilung).
- Keine Verunstaltung des gesamten Klausurtextes mit farbigen Textmarkern.
- Sachverhalt 2-mal vollständig lesen.
- Vollumfängliche Auswertung (auch wenn Angaben nicht für die Lösung benötigt werden, Klausursteller erwartet das Auseinandersetzen mit Argumenten → i.d.R. Punkte).
- Ggf. Sachverhalt grafisch aufbereiten (Schaubild).

**Häufige Fehler:**

- Unrichtiges oder unvollständiges Erfassen,
- Zweifel an der Vollständigkeit des Klausursachverhalts,
- Lösung anderer Sachverhalte führen zwangsläufig zur falschen Lösung, beste Kenntnisse bringen keine Punkte.

**Fall 1:**

Die Bau-OHG (OHG) in Mannheim besteht aus den Gesellschaftern Adam Aufmaß (A), Bernd Beton (B) mit jeweils 40 % und Carsten Cleber (C) mit 20 % (Beteiligungsverhältnis entspricht der Gewinnverteilung).

Gegenstand des Unternehmens ist der Bau von Industriegebäuden.

Die OHG ist beteiligt an der Baustoffhandel-KG (KG), von der sie regelmäßig ihre Baustoffe bezieht. An der KG ist die OHG zu 50 %, die Gesellschafter A und Manfred Müller (M) mit jeweils 25 % beteiligt. Die Steuerfestsetzungen bis einschließlich 08 sind endgültig und bestandskräftig.

Der vorläufige Gewinn 09 der KG beträgt 400.000 €, der Gewinn der OHG ohne den Gewinnanteil an der KG 600.000 €.

Die nachfolgenden Geschäftsvorfälle sind dabei noch nicht berücksichtigt.

A ist Geschäftsführer der KG und erhält dafür eine monatliche Tätigkeitsvergütung von 10.000 €, die die KG als Lohnaufwand erfasst. Lohnsteuer und Sozialversicherung wurde nicht abgeführt.

Seine unstrittigen Aufwendungen für Arbeitsmittel in Höhe von 2.000 € hat A selbst getragen.

Der für die Baugeräte der OHG erforderliche Lagerplatz steht im Eigentum der KG und wird der OHG für monatliche angemessene 2.000 € vermietet. Die Miete wurde entsprechend den Zahlungen bei der KG als Ertrag und bei der OHG als Aufwand gebucht.

Lediglich die Dezembermiete, die am 31.12.09 noch ausstand, wurde nicht erfasst, da noch keine Zahlung erfolgt war.

Da die KG wegen der Verschärfung der Kreditvergabe der Banken höhere Zinsen zahlen sollte, hat sie die OHG am 01.07.09 durch ein Darlehen i.H.v. 200.000 € zu 8 % Zinsen unterstützt. Die weiteren Bedingungen entsprechen den fremdüblichen Konditionen. Die Zinsen wurden erst am 10.01.10 gezahlt. Daher hat diese die KG in 10 als Aufwand gebucht, während die OHG den Zinsertrag schon in 09 (betragsmäßig korrekt) erfasst hat.

Die Verwaltung ihrer Geschäfte betreibt die OHG seit 20 Jahren (siehe Folgendes) in einem 2-stöckigen Gebäude in der Hauptstr. 23.

Eigentümer ist A, der das Objekt der OHG für monatliche angemessene 3.000 € vermietet hat.

Die Mietzahlungen erfolgten stets pünktlich, sodass die gesamte Jahresmiete für 09 bei der OHG als Mietaufwand und bei A als Einkünfte aus Vermietung für 09 nach § 21 EStG erfasst wurden.

Im Rahmen seiner Einkünfte hat auch A stets die AfA in Höhe von 2 % als Werbungskosten abgezogen (Herstellungskosten durch A vor genau 20 Jahren bezogen auf den 31.12.09 500.000 €, Anschaffungskosten Grund und Boden 200.000 €; Teilwerte zum 01.01.09: Grund und Boden 250.000 € (zum 31.12.09 300.000 €), Gebäude 01.01.09 450.000 € (zum 31.12.09 500.000 €).

B überließ seit der Anschaffung in 05 (200.000 € Anschaffungskosten) das unbebaute Grundstück an den Weiden der KG unentgeltlich. B hatte den Erwerb und teilweise die Zinsen finanziert, sodass zum 31.12.09 immer noch eine Darlehensverbindlichkeit von 200.000 € bestand.

Bisher hat B, da keine Miete geflossen ist, keine Einnahmen erfasst, aber auch die Zinsen (für 09 12.000 €) „privat“ getragen.

Zum 31.12.09 (Übergang Nutzen und Lasten) hat er dieses Grundstück (Verkehrswert 200.000 €) unentgeltlich auf die KG übertragen. Das Anschaffungsdarlehen übernahm die KG nicht.

Gesellschaftsrechte soll aber B nicht zusätzlich bekommen.

B und die KG haben bis jetzt aus der Übertragung keine Folgerungen gezogen.

**Aufgabe:** Beurteilen Sie nachfolgende Sachverhalte in bilanzsteuerrechtlicher Hinsicht unter Angabe von gesetzlichen Fundstellen.

Weitergehende Aufgabenstellung zur Klausur (hier nicht weiter erörtert bzw. ermittelt):

- Zu handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften ist nicht Stellung zu nehmen, ebenfalls nicht zu Steuerrückstellungen.
- Die OHG und die KG möchten in der Handelsbilanz einen hohen Gewinn ausweisen, sofern dies keine Steuernachteile hat.
- Das steuerliche Betriebsvermögen ist zusammenfassend zu beschreiben.
- Soweit erforderlich sind zusätzliche Bilanzen (keine Gesamthandsbilanz und ohne Gewinn- und Verlustrechnung) zum 31.12.09 mit Begründung aufzustellen.
- Die steuerliche Gewinnermittlung und -verteilung ist mit Erläuterung für 09 durchzuführen.

## Zu 2.: Erfassen der Aufgabenstellung

### Allgemein

In der Regel ist nach der Aufgabenstellung ein **niederer (StB-)Gewinn** zu ermitteln.

#### Beispiel:

„Gehen Sie bei Ihrer Stellungnahme davon aus, dass bei handelsrechtlichen Bilanzierungswahlrechten auf der Aktivseite die niedrigstmöglichen und auf der Passivseite die höchstmöglichen Wertansätze gewählt werden. Sollte sich dadurch die Notwendigkeit abweichender Steuerbilanzwerte ergeben, so sind diese anzugeben“.

Lesen Sie aber bitte genau die Aufgabenstellung durch und verlassen Sie sich nicht auf bisherigen Aufgabenstellungen.

Denkbar wäre auch folgende Aufgabenstellung:

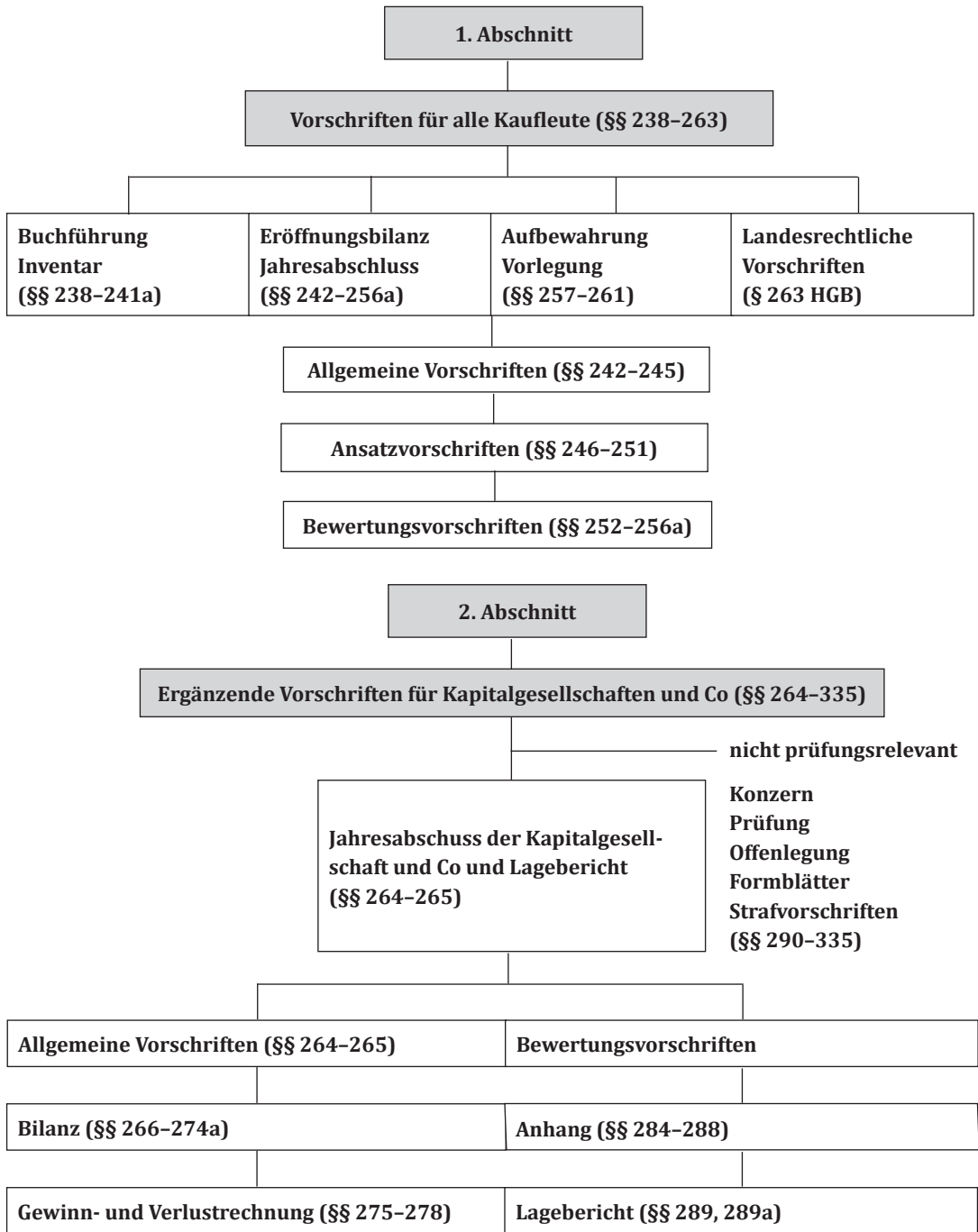
#### Beispiel:

„Die GmbH möchte einen hohen Handelsbilanzgewinn (hohes Vermögen), jedoch möglichst wenig Steuern zahlen. Im Zweifel soll die geringe Steuerlast (Alternative: hohes Vermögen in der Handelsbilanz) vorgehen“.

Es stellt sich die Frage, ob Verwaltungsgemeinkosten (VGK) in die Herstellungskosten einzubeziehen sind.

### 3.3 Prüfungssystematik nach HGB

#### 3.3.1 Aufbau des Dritten Buches des Handelsgesetzbuches



\* Der Vierte Titel des ersten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts des 3. Buchs (Besondere Bewertungsvorschriften) wurde durch das BilMoG aufgehoben.

### 3.3.2 Die wesentlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung

	Grundsatz	Inhalt	Rechtsgrundlage
(1)	Der Jahresabschluss hat den GoB zu entsprechen	Alle kodifizierten und nicht kodifizierten formellen und materiellen GoB sind zu beachten.	§ 243 Abs. 1 HGB
(2)	Klarheit und Übersichtlichkeit	Insb. Beachtung der Vorschriften für Unternehmen aller Rechtsformen über den Inhalt der Bilanz und für Kapitalgesellschaften über die Gliederung der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sowie über den Aufbau des Anhangs und Lageberichts.	§§ 243 Abs. 2, 247, 265, 266, 275, 284 ff. HGB
(3)	Einhaltung der Aufstellungsfristen	Aufstellung innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit. Kleine Kapitalgesellschaften innerhalb von 3 spätestens 6 Monaten des folgenden Geschäftsjahres. Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften innerhalb von 3 Monaten des folgenden Geschäftsjahres.	§§ 243 Abs. 3, 254, Abs. 1 Satz 3 HGB, § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB
(4)	Vollständigkeit	Ausweis sämtlicher Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen, Erträge sowie sämtlicher Pflichtangaben im Anhang und Lagebericht.	§§ 246 Abs. 1, 284 ff., 289 HGB
(5)	Verrechnungsverbot (Saldierungsverbot, Bruttoprinzip)	Keine Aufrechnung zwischen Aktiv- und Passivposten oder zwischen Aufwendungen und Erträgen sowie zwischen Grundstücksrechten und -lasten (Ausnahmen in S. 2).	§ 264 Abs. 2 HGB
(6)	Bilanzidentität	Übereinstimmung der Wertansätze in der Eröffnungsbilanz und der vorangegangenen Schlussbilanz.	§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB
(7)	Unternehmensfortführung	Sog. Going-concern-Prinzip. Bewertung und Abschreibung unter dem Gesichtspunkt der Weiterführung des Betriebes, nicht der Liquidation.	§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB
(8)	Einzelbewertung Bewertungseinheit	Vermögensgegenstände und Schulden sind einzeln zu bewerten, soweit nicht Ausnahmen zulässig sind (Gruppenbewertung, § 240 Abs. 3 HGB; Sammelbewertung mittels Verbrauchsfolgefiktionen (Lifo-Fifo), § 256 HGB).	§ 252 Abs. 2 Nr. 3 HGB, § 254 Bewertungseinheit

## **6.3 Inner- und außerbilanzielle Besonderheiten**

### **6.3.1 § 7g EStG**

Soweit innerhalb des Sonderbetriebsvermögens § 7g EStG angewandt wird, hat dies keine Auswirkung auf § 15a EStG. Der Investitionsabzugsbetrag des § 7g EStG ist außerbilanziell zu berücksichtigen und hat keine Auswirkung auf das Kapitalkonto.

Der innerbilanzielle Abzug sowie die Sonderabschreibung im Gesamthandsvermögen wirken sich auf die Folgen des § 15a EStG aus.

## **6.4 Außerbilanzielle Korrekturen von Aufwands - und Ertragsbuchungen.**

Anders als bei außerbilanziellen Korrekturen nach § 7g EStG (Abzugs- und Hinzurechnungsbetrag) verändern Aufwands - und Ertragsbuchungen im Gesamthandsvermögen das Kapitalkonto des Kommanditisten.

## **6.5 Korrektur von Aufwandsbuchungen**

### **6.5.1 Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben**

Sind handelsrechtlich gebuchte Aufwendungen steuerlich nicht abzugsfähig, wird das handels- bzw. steuerbilanzrechtliche Ergebnis außerbilanziell korrigiert.

Diese Aufwendungen haben jedoch das positive Kapitalkonto des Kommanditisten gemindert bzw. ein negatives Kapitalkonto erhöht.

Beispiele sind:

- nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 und Abs. 5b, § 4h, § 4 Abs. 4a EStG, und
- negative Teileinkünfte nach § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG.

Bei den nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG sind zur Ermittlung die verschiedenen BMF-Schreiben (siehe Anhang 16 EStH) zu beachten.

Die nicht abziehbaren Betriebsausgaben mindern das handelsrechtliche Ergebnis und damit das Kapital in der Gesamthandsbilanz und mindern ein vorhandenes Verlustausgleichsvolumen.

Die nicht abziehbaren Betriebsausgaben erhöhen zwar das negative Kapitalkonto des Kommanditisten, insoweit sind jedoch keine verrechenbaren Verluste i.S.d. § 15a Abs. 2 EStG festzustellen.

### **6.5.2 Zusammentreffen von Aufwands- und Ertragsbuchungen**

Treffen Aufwands- und Ertragsbuchungen gegenläufig aufeinander, sind sie zu saldieren. Übersteigen die steuerfreien Einkünfte die nicht abziehbaren Betriebsausgaben, schafft der übersteigende Betrag Verlustausgleichsvolumen. Sind die nicht abziehbaren Betriebsausgaben höher als die steuerfreien Einkünfte, vernichtet der übersteigende Betrag zwar grundsätzlich Verlustausgleichsvolumen.

Siehe hierzu auch Schmelter, Suck in DStR 2011, 1637 f.

**Fall 16: Die leichtsinnige XYZ GmbH & Co. KG**

X, Y und Z sind Kommanditisten der XYZ GmbH & Co. KG. Einzige Komplementärin der KG ist die XZ GmbH. X und Z sind an der KG zu je 40 %, Y zu 20 % beteiligt. Die GmbH ist vermögensmäßig nicht an der KG beteiligt, erhält jedoch eine angemessene Haftungsvergütung von 2.000 € pro Jahr (Abbuchung vom Bankkonto der KG). Die Haftungsvergütung wurde bei der KG im Jahr 13 – wie auch in den Vorjahren – als Aufwand gebucht. An der GmbH sind X und Z jeweils mit 50 % beteiligt. X ist alleiniger Geschäftsführer der GmbH. Neben ihrer Stellung als Komplementärin geht die GmbH keiner weiteren Geschäftstätigkeit nach. Das Stammkapital der Komplementär-GmbH beträgt 25.000 € und ist voll eingezahlt. Die GmbH-Anteile enthalten keine stillen Reserven. X, Y und Z sind Brüder.

Das Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr der KG entspricht dem Kalenderjahr.

Geschäftszweck ist die Produktion und der Vertrieb von diätetischen Lebensmitteln.

Die KG hat auf den 31.12.13 folgende – vereinfachte – Handelsbilanz aufgestellt:

<b>Aktiva</b>		<b>Passiva</b>	
Bebaute Grundstücke	200.000 €	Kapital X	400.000 €
Gebäude	400.000 €	Kapital Y	200.000 €
Bank	1.000.000 €	Kapital Z	400.000 €
Diverse Aktiva	100.000 €	Diverse Passiva	700.000 €
	<b>1.700.000 €</b>		<b>1.700.000 €</b>

**Darlehen an Y, Insolvenz des Y**

Y ist – neben seiner KG-Beteiligung – auch noch als Unternehmensberater in Form eines Einzelunternehmens tätig. Dieses Einzelunternehmen befindet sich Anfang 13 in einer finanziell schwierigen Lage. Infolgedessen gewährt die KG – unter ausdrücklicher Einwilligung von X und S – dem Y mit Vertrag vom 01.03.13 ein Darlehen i.H.v. 800.000 €.

Die Laufzeit des Darlehens beträgt 10 Jahre, die erste Tilgungsrate i.H.v. 100.000 € ist am 01.03.17 fällig. Die weiteren Raten von je 100.000 € sind in den Folgejahren jeweils zum 01.03. fällig. Y hat das Darlehen mit jährlich 8 % zu verzinsen, jeweils zum 31.12. zahlbar. Sicherheiten hat Y nicht zu leisten.

Die KG refinanziert das Darlehen durch ein Bankdarlehen von 800.000 €, jährlich zu verzinsen i.H.v. 10 %, jeweils zum 31.12. Dieses Darlehen wurde ebenfalls am 01.03.13 aufgenommen. Im Jahr 2013 muss noch keine Tilgung geleistet werden. Die Zinsen wurden am 31.12.13 vom Bankkonto der KG überwiesen. Am Freitag, dem 30.11.13 wird über das Vermögen des Y das Insolvenzverfahren eröffnet.

Das Insolvenzgericht bestellt einen vorläufigen Insolvenzverwalter, erlegt dem Y ein allgemeines Verfügungsverbot auf und untersagt die Zwangsvollstreckung in das Vermögen des Y. Eine von § 131 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB abweichende vertragliche Regelung besteht nicht.

Bereits am 30.12.13 teilt der Insolvenzverwalter den Gläubigern des Y mit, dass mit einer Quote von 5 % zu rechnen sei.

In ihrer Buchführung hat die KG die Darlehensvergabe und die Refinanzierung wie folgt erfasst:

Verrechnungskonto	800.000	an Bank	800.000
Bank	800.000	an Darlehensverbindlichkeit	800.000
Zinsaufwand	66.666	an Bank	66.666

**Unentgeltliche Überführungen und Übertragungen nach § 6 Abs. 5 S. 1-3 EStG**

→ **Erfolgen (zwingend) mit dem Buchwert.**

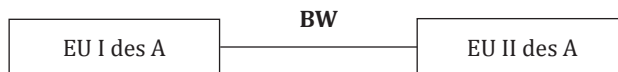
**Beachte!** Sperrfrist von 3 Jahren seit Abgabe der Steuererklärung  
§ 6 Abs. 5 S. 4 EStG:  
→ Ggf. rückwirkender Ansatz des Teilwerts!

Zum Sammelposten vgl. BMF vom 30.09.2010 (BStBl I 2010, 755; Beck Texte § 6.28).

**Überblick**

**Überführung und Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern des Betriebsvermögens**

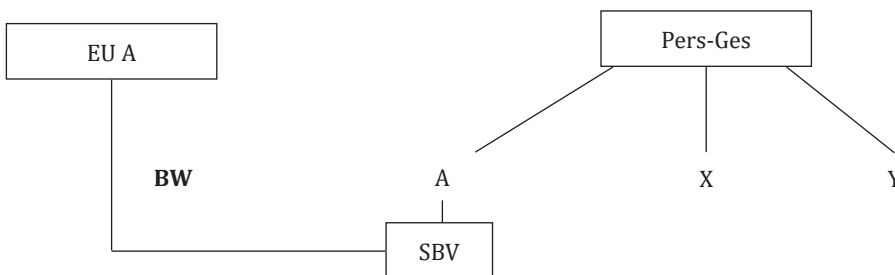
→ § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG



**Überführung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen zwei Betrieben eines Steuerpflichtigen**

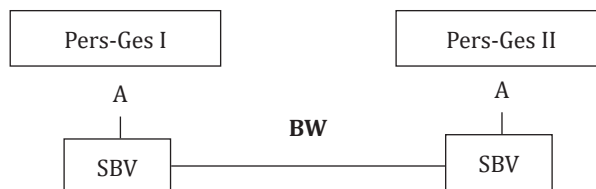
→ § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG

**Erster Halbsatz:**



**Überführung aus dem Einzelunternehmen des Steuerpflichtigen in sein Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt**

**Zweiter Halbsatz:**



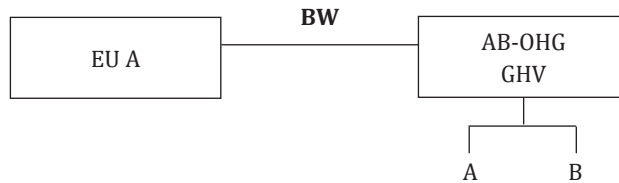
**Überführung vom Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen bei einer Personengesellschaft in sein Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Personengesellschaft**

Die gleichzeitige Überführung positiver und negativer Wirtschaftsgüter (z.B. Überführung Grundstück mit bestehendem Darlehen) ist unschädlich (BMF vom 08.12.2011, BStBl I 2011, 1279, Rn. 4, im Gegensatz zu § 6 Abs. 5 S. 3 EStG, Rn. 15).

→ § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

**Beachte Sperrfrist bzw. Vermeidung durch negative Ergänzungsbilanz!**

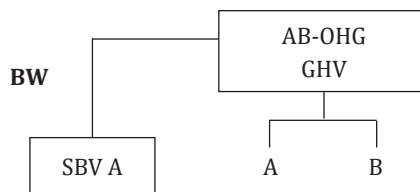
**Satz 3 Nr. 1:**



**Übertragung aus einem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft und umgekehrt**

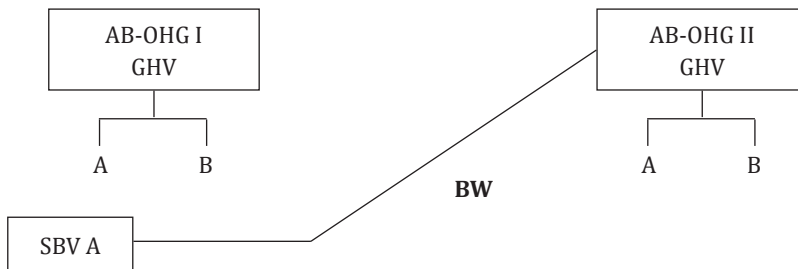
**Satz 3 Nr. 2:**

**Erste Alternative**



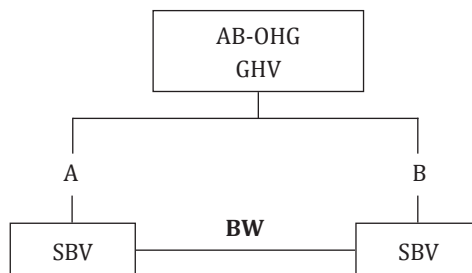
**Übertragung zwischen dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft**

**Zweite Alternative**



**Übertragung zwischen dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft des Steuerpflichtigen**

**Satz 3 Nr. 3:**



# XIX. Lösungen zu den Fällen

## Lösung Fall 1:

**Vorbemerkung:** Gesellschaftsvermögen wird im Sinne des § 29 Abs. 2 Nr. 2 AO einheitlich als Gesamthandsvermögen bezeichnet.

	Punkte
<p>Bei komplexen Sachverhalten kann es zweckmäßig sein, in einer Art „Brainstorming“ die Themenbereiche zusammenzustellen. Die Zeit dafür zahlt sich später aus.</p> <p>3. OHG gibt Darlehen</p> <p>2. KG vermietet an OHG (Untergesellschaft)</p> <p>(Obergesellschaft)</p> <p>50 %</p> <p>25 %</p> <p>25 %</p> <p>A</p> <p>M</p> <p>KG</p> <p>1. (Geschäftsführer) Lohn?</p> <p>OHG</p> <p>40 %</p> <p>40 %</p> <p>20 %</p> <p>A</p> <p>B</p> <p>C</p> <p>4. A vermietet an OHG</p> <p>5. B überträgt Grundstück unentgeltlich/entgeltlich?</p>	
<p><b>A. Allgemeines</b></p> <p>Nach den vorliegenden Beteiligungsverhältnissen liegt eine sog. <b>Doppelgesellschaft</b> i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG vor.</p> <p>Die Voraussetzungen hierzu sind wie folgt erfüllt:</p> <p>Die Obergesellschaft Bau-OHG (OHG) ist Mitunternehmer der Untergesellschaft Baustoffhandel KG (KG).</p> <p>Sie erfüllt gegenüber der Untergesellschaft (KG) alle Merkmale, die an eine Mitunternehmerschaft gestellt sind (H 15.8 EStH).</p> <p>Die Untergesellschaft (KG) ist eine Außengesellschaft.</p> <p>Es spielt keine Rolle, ob an der Obergesellschaft oder Untergesellschaft die selben Personen beteiligt sind.</p>	<p><b>1</b></p>

	<b>Punkte</b>
<p><b>Folge:</b> Die Gesellschafter der Obergesellschaft (OHG) gelten als mittelbar an der Untergesellschaft Beteiligte zugleich als Mitunternehmer der Untergesellschaft (KG). Daraus ergibt sich:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Die Gesellschafter der Obergesellschaft beziehen nach dem Grundgedanken des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sowohl von der Obergesellschaft als auch über diese mittelbar von der Untergesellschaft mit allen Vergütungen für ihre Gesellschaftsbeiträge einheitlich und in vollem Umfang Gewinnanteile aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG (R 15.8 Abs. 2 EStR).</li> <li>• Sämtliche Regelungen für Sonderbetriebsvermögen (I und II) gelten sinngemäß.</li> <li>• Die Gewinnermittlung und Gewinnverteilung der Obergesellschaft bleibt von der Wirkung bei der Untergesellschaft unberührt. Die OHG muss ihre Beteiligung an der KG steuerlich nach der Spiegelbildmethode erfassen.</li> <li>• Bei der Untergesellschaft (KG) ist die (mittelbare) Mitunternehmerschaft der Gesellschafter der Obergesellschaft (OHG) in der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung der Untergesellschaft zu erfassen.</li> <li>• Alle Gewinnanteile und Sonderbetriebsausgaben der (mittelbaren) Mitunternehmer sind bei der Untergesellschaft den (mittelbaren) Mitunternehmern unmittelbar (also nicht der Obergesellschaft) zuzurechnen.</li> </ul>	<b>2</b>
<p><b>B. Beurteilung im Einzelnen</b> <b>1. Geschäftsführervergütungen der KG an A</b> (Verhältnis Obergesellschafter – Untergesellschaft) Die von der Untergesellschaft entrichteten Vergütungen stellen bei ihr im Rahmen ihrer handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung Aufwand dar. Die KG hat das Geschäftsführergehalt an A richtig behandelt. A ist sowohl Mitunternehmer der OHG (Obergesellschaft) als auch Mitunternehmer der KG (Untergesellschaft). Fraglich ist, ob die Vergütungen für diese Tätigkeit unter § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 oder Satz 2 EStG fallen.</p>	<b>3</b>
<p>Ist ein Gesellschafter sowohl Mitunternehmer bei der Obergesellschaft (OHG) als auch – unmittelbar – Mitunternehmer bei der Untergesellschaft (KG), greift § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG deshalb nicht ein, weil der Gesellschafter bereits unmittelbar an der Untergesellschaft beteiligt ist und Rechtsbeziehungen zwischen der Obergesellschaft und dem Gesellschafter sowie der Untergesellschaft und dem Gesellschafter jeweils für sich gesehen unter § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG fallen. Die Vergütung erhöht den steuerlichen Gesamtgewinn der KG (Untergesellschaft) und den Gewinn des A bei der KG (<math>12 \times 10.000 \text{ €} = 120.000 \text{ €}</math>). Stehen mit den Vergütungen Aufwendungen in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang, stellen diese Sonderbetriebsausgaben dar und sind bei der Gewinnermittlung der Untergesellschaft (KG) zu berücksichtigen, hier 2.000 €. Gesamtergebnis für A: <math>120.000 \text{ €} - 2.000 \text{ €} = 118.000 \text{ €}</math>.</p>	<b>4</b>

**Lösung Fall 44:**

	<b>Punkte</b>	
Die Gewährung der Darlehensforderung stellt eine sonstige Gegenleistung dar. Das übernommene Betriebsvermögen kann nur mit dem Buchwert angesetzt werden, soweit der gemeine Wert der Darlehensforderung (1.000.000 €) nicht mehr beträgt als 25 % des Buchwerts des eingebrachten Einzelunternehmens (1.500.000 € × 25 % = 375.000 €) oder 500.000 €, höchstens jedoch der Buchwert des eingebrachten Einzelunternehmens (1.500.000 €).	<b>1</b>	
Gemeiner Wert der sonstigen Gegenleistung 25 % des BW des EU 500.000 €, maximal BW des EU  Höherer Betrag „schädlicher Teil“ der sonstigen Gegenleistung = 10 % von 5.000.000 €	1.000.000 € 375.000 € 500.000 €  500.000 € 500.000 €	<b>2</b>
BW des EU stille Reserven des EU davon aufzudecken 10 % <b>Wertansatz bei der aufnehmenden Pers-Ges</b>	1.500.000 € 3.500.000 € 350.000 € <u>+ 350.000 €</u> <b>1.850.000 €</b>	<b>3</b>
Die Personengesellschaft hat das übernommene Betriebsvermögen in der Gesamthandbilanz also zu 90 % mit dem Buchwert (90 % von 1.500.000 € = 1.350.000 €) und zu 10 % mit dem gemeinen Wert (10 % von 5.000.000 € = 500.000 €) anzusetzen.	<b>4</b>	
Der Wertansatz bei der Personengesellschaft (1.850.000 €) gilt für A als Veräußerungspreis. Nach Abzug des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens (1.500.000 €) ergibt sich ein nicht begünstigter Veräußerungsgewinn i.H.v. 350.000 €. Der Veräußerungsgewinn kann nicht durch die Erstellung einer (negativen) Ergänzungsbilanz verhindert werden.	<b>5</b>	

**Lösung Fall 45 (§ 24 UmwStG):**

	<b>Punkte</b>
<b>HB:</b> Das <b>Einbringen von Vermögensgegenständen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten</b> in eine Personengesellschaft stellt eine <b>Sacheinlage</b> , § 105 Abs. 3 HGB, §§ 708, 709 BGB dar, also einen <b>Anschaffungsvorgang</b> gem. § 255 Abs. 1 HGB im Wege des <b>Tausches</b> .	<b>1</b>
<b>Bewertung:</b> <b>Die Bewertung erfolgt mit dem Buchwert, höchstens mit den Zeitwerten.</b> <b>Der Zwischenwertansatz ist aber ausgeschlossen.</b>	<b>2</b>
Bilanziert werden nur Vermögensgegenstände, die (wirtschaftliches) Eigentum der Gesellschaft sind. Vermögen der Gesellschafter darf auch dann nicht bilanziert werden, wenn es betrieblich genutzt wird.	<b>3</b>
In der HB gibt es kein Sonderbetriebsvermögen und auch keine Ergänzungsbilanzen. Laut Aufgabenstellung liegt ein hoher Eigenkapitalausweis vor. → Der Ansatz erfolgt mit Zeitwerten.	<b>4</b>

	Punkte
<b>StB</b> Die <b>Einbringung des EU A</b> in Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten stellt auch in der Steuerbilanz <b>grundsätzlich einen Tausch</b> gem. § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG dar.	5
<b>Aber: Die Sonderregelung des § 24 UmwStG geht vor.</b>	6
<b>Vor: § 24 Abs. 1 UmwStG:</b> <b>Ganzer Betrieb</b> in Personengesellschaft eingebracht und Einbringender A erhält <b>dafür Gesellschaftsrechte</b> .	7
<b>§ 24 UmwStG</b> greift auch dann, <b>wenn Wirtschaftsgüter zurückbehalten und Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft</b> werden (Tz. 24.05 UmwStE]). Aufgrund der Nutzungsüberlassung an die Personengesellschaft wird das dem A gehörende Grundstück Domplatz zu Sonderbetriebsvermögen des A (R 4.2 Abs. 2 und Abs. 12 EStR). → <b>Das Zurückbehalten des Grundstücks ist für § 24 UmwStG unschädlich.</b>	8
<b>Ansatz der WG bei Personengesellschaft:</b> → Grundsätzlich gemeiner Wert (§ 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG). → <b>auf Antrag Buchwerte</b> des A fortführen (§ 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) oder <b>Zwischenwertansatz</b> .	9
<b>Vor: für Buchwerte oder Zwischenwerte:</b> = Das Besteuerungsrecht Deutschland wird hinsichtlich des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt. <b>§ 24 Abs. 2 Satz 3 UmwStG i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG:</b> = Der Antrag ist spätestens bis zur Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übernehmenden <b>Gesellschaft zuständigen Finanzamt</b> zu stellen. Aufgabenstellung: nach Möglichkeit keine stillen Reserven aufdecken → <b>Buchwertfortführung</b>	10
<b>Ansatz der WG:</b> <b>Gesamthandsbilanz laut Aufgabenstellung mit gemeinen Werten</b> Zum Erreichen von Buchwerten erfolgt <b>Herabsetzung auf Buchwerte</b> in <b>Ergänzungsbilanz für A</b> .	11
Der Wert mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der <b>Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt</b> wird, <b>gilt</b> für den Einbringenden als <b>Veräußerungspreis</b> gem. § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG.	12
Durch Entnahme des GruBo und Gebäudes Domplatz in das Sonderbetriebsvermögen des A zum 01.01.2026 vermindert sich das Kapitalkonto auf einen Wert von 100.000 €. Kapital 626.000 € ./ Grubo, Gebäude Domplatz (150.000 € + 376.000 €)	13

			<b>Punkte</b>
<b>Ermittlung des Firmenwertes</b> B erbringt eine Bareinlage i.H.v. 312.000 € und bekommt dafür 50 % der Anteile.  <b>Folge:</b> Das Einzelunternehmen A muss einen gemeinen Wert/Zeitwert von 312.000 € haben.  <b>Ermittlung der stillen Reserven:</b>			<b>14</b>
	<b>Gemeiner Wert</b>	<b>Buchwert</b>	<b>Stille Reserven</b>
Grubo Schillerstr.	130.000 €	100.000 €	30.000 €
Gebäude Schillerstr.	318.000 €	168.000 €	150.000 €
Maschine	77.000 €	60.000 €	<u>17.000 €</u>
<b>Zwischensumme</b>			<b>197.000 €</b>
Firmenwert	15.000 €	- €	<u>15.000 €</u>
<b>Summe</b>			<b>212.000 €</b>
Der Firmenwert ermittelt sich daher wie folgt: $  \begin{array}{r}  312.000 \text{ €} \\  \text{./. } 100.000 \text{ € (Kapital 01.01.2026)} \\  \text{./. } 197.000 \text{ €} \\  \hline  = 15.000 \text{ €}  \end{array}  $			<b>15</b>
<b>Ermittlung des Einbringungsgewinns gem. § 24 Abs. 3 UmwStG:</b> Veräußerungspreis <span style="float: right;">626.000 €</span> ./. Kapital <span style="float: right;"><u>./. 626.000 €</u></span> <b>Veräußerungsgewinn</b> <span style="float: right;"><b>0 €</b></span>			<b>16</b>
<b>Erstellung der Eröffnungsbilanzen:</b>  <b>Eröffnungsbilanz (Handels und Steuerbilanz) OHG 01.01.2026 (€)</b>			<b>17, 18, 19</b>
Firmenwert	15.000	Kapital A	312.000
Grubo Schillerstr.	130.000	Kapital B	312.000
Gebäude Schillerstr.	318.000	s. Verbindlichkeiten	238.000
Maschine	77.000		
Bank	322.000		
	<b>862.000</b>		<b>862.000</b>
<b>Ergänzungsbilanz A 01.01.2026 (€)</b>			
Kapital	212.000	Grubo Schillerstr.	30.000
		Gebäude Schillerstr.	150.000
		Maschine	17.000
		Firmenwert	15.000
	<b>212.000</b>		<b>212.000</b>