

A. Sonderbetriebsvermögen

1. Sachverhalt

A ist seit dem 1.1.2016 Eigentümer eines bebauten Grundstücks in München. Er hat das Grundstück zu einem Kaufpreis von 600.000 € erworben, vom Kaufpreis entfielen 70 % auf das Gebäude (Baujahr 1984). Den Kaufpreis hat A i.H.v. 200.000 € mit einem Darlehen bei seiner Hausbank finanziert. Der Darlehensbetrag ist am 31.12.2016 in einer Summe an die Hausbank zurückzuzahlen. A muss jährlich 2 % Zinsen für das Darlehen aufwenden. A hat das bebaute Grundstück seit dem 1.1.2016 an eine Rechtsanwaltsgesellschaft vermietet und hierfür Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in seiner Einkommensteuererklärung deklariert.

A ist zudem zu 40 % an der AB-OHG mit Sitz in Nürnberg beteiligt. Ab dem 1.1.2022 überlässt A das bebaute Grundstück für eine monatliche Miete von 2.000 € (fremdüblich) an die AB-OHG, welche das Grundstück für eigenbetriebliche Zwecke als Bürogebäude nutzt. Das bebaute Grundstück hat am 1.1.2022 einen Teilwert von 800.000 €, wovon 70 % auf das Gebäude entfallen. Die Zinsen für das Jahr 2022 wurden aufgrund eines technischen Fehlers erst am 2.1.2023 überwiesen.

2. Lösung

a) Grundstück

- Das bebaute Grundstück stellt ab dem 1.1.2022 notwendiges Sonderbetriebsvermögen I des A dar, da das bebaute Grundstück dazu bestimmt ist, dem Betrieb der AB-OHG unmittelbar zu dienen (vgl. R 4.2 Abs. 2 S. 2 EStR).
- Die Einlage in das Sonderbetriebsvermögen gem. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 EStG mit dem Teilwert zu bewerten.
- Die Einlage ist wie folgt buchhalterisch zu erfassen:

Gebäude 560.000, Grund und Boden 240.000 an Einlage 800.000

- Da das Grundstück vor der Einlage in das Sonderbetriebsvermögen zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt wurde, ist § 7 Abs. 1 S. 5 EStG für die Bestimmung der AfA-Bemessungsgrundlage zu beachten.

Teilwert Gebäude: 560.000 €

Historische AK: 420.000 €

Fortgeführte AK: $420.000 \text{ €} - 420.000 \text{ €} \times 2 \% \times 6 \text{ Jahre} = 369.600 \text{ €}$

- Die AfA ist mithin nach dem um die bereits in Anspruch genommene AfA geminderten Einlagewert zu bemessen (vgl. Beck'sche Erlasse 1 § 7/8, Fallgruppe 1). Die AfA-Bemessungsgrundlage beträgt daher 509.600 € (560.000 € - 50.400 €).
- Die AfA ist gem. § 7 Abs. 4 Nr. 2 b) EStG mit jährlich 2 % vorzunehmen, da das Gebäude nicht die Voraussetzungen von § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG erfüllt (Bauantrag vor dem 31.3.1985). Die AfA in 2022 beträgt 10.192 € (509.600 € x 2 %).

AfA 10.192 an Gebäude 10.192

Die Mieten für 2022 sind als Entnahmen zu erfassen:

Entnahme 24.000 an Mietertrag 24.000

b) Darlehen

- Auch das Darlehen ist ab dem 1.1.2022 in das Sonderbetriebsvermögen des A zu überführen, da das fremdfinanzierte Grundstück ab diesem Zeitpunkt kein Betriebsvermögen, sondern nun mehr Sonderbetriebsvermögen darstellt (vgl. R 4.2 Abs. 15 S. 2 EStR).

- Die Überführung ist wie folgt im Sonderbetriebsvermögen zu buchen:

Einlage 200.000 an Darlehen 200.000

- Die Zinsen für das Darlehen stellen in 2022 Sonderbetriebsausgaben dar. Mangels Zahlung in 2022 ist eine entsprechende Verbindlichkeit im Sonderbetriebsvermögen auszuweisen:

Zinsaufwand 4.000 (200.000 x 2 %) an sonstige Verbindlichkeit 4.000

Sonder-GuV A 31.12.2022

AfA	10.192	Mietertrag	24.000
Zinsaufwand	4.000		
Gewinn	9.808		

Sonder-Bilanz A 31.12.2022

Grund und Boden	240.000	Kapital 1.1.2022	800.000
Gebäude	549.808	- Entnahme	24.000
		+ Gewinn	9.808
		Kapital 31.12.2022	785.808
		Sonstige Verbindlichkeit	4.000

B. Ergänzungsbilanzen

I. Beispiel 1 (Technik der Ergänzungsbilanz)

1. Sachverhalt

A ist Einzelunternehmer und hat seit 5 Jahren in seinem Betriebsvermögen einen Grund und Boden. Da A zugleich Mitunternehmer der AB-KG ist (60 % Beteiligung) und diese den Grund und Boden ebenfalls gut gebrauchen kann, einigen sich A und die AB-KG darauf, dass A den Grund und Boden zum 1.1.2022 unentgeltlich auf die OHG überträgt. Der Buchwert des Grund und Bodens zum 1.1.2022 beträgt 40.000 €, der Teilwert sogar 60.000 €.

2. Lösung

- Grundsätzlich könnte man über eine Entnahme des Grund und Bodens aus dem Einzelunternehmen (§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG, Bewertung mit dem Teilwert § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) und eine unmittelbar darauf folgende Einlage des Grund und Bodens in das Gesamthandsvermögen der KG (§ 4 Abs. 1 S. 8 EStG, Bewertung mit dem Teilwert § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) nachdenken. Dies hätte aber zwingend die Aufdeckung von stillen Reserven zur Folge.
- Im vorliegenden Fall ist zwingend die Spezialregelung des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG anzuwenden, da A den Grund und Boden unentgeltlich aus seinem Betriebsvermögen (Einzelunternehmen) auf das Gesamthandsvermögen der AB-KG überträgt. Es ist daher zwingend eine Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 5 S. 1 EStG vorzunehmen.
- Buchwertfortführung kann durch zwei alternative Techniken erreicht werden:
 - Alt. 1: Ansatz des Buchwerts in der Gesamthand (keine Ergänzungsbilanz erforderlich)
 - Alt. 2: Ansatz des gemeinen Werts in der Gesamthand (negative Ergänzungsbilanz erforderlich)

AB-KG 1.1.2022 – Alt. 1

Grund und Boden	40.000	Kapitalkonto II A	40.000
-----------------	--------	-------------------	--------

AB-KG 1.1.2022 – Alt. 2

Grund und Boden	60.000	Kapitalkonto II A	60.000
-----------------	--------	-------------------	--------

Ergänzungsbilanz A 1.1.2022 – Alt. 2

Minder-Kapital	20.000	Minder-Grund und Boden	20.000
----------------	--------	------------------------	--------

II. Beispiel 2 (Mehr-AfA Ergänzungsbilanz)

1. Sachverhalt

A erwirbt am 1.1.2022 einen 60 %-Anteil an der AB-KG für einen Kaufpreis von 50.000 €. Das Betriebsvermögen der AB-KG besteht ausschließlich aus einem abnutzbaren Wirtschaftsgut mit einem Buchwert von 20.000 € (ursprüngliche AK 80.000 €, bisher lineare AfA mit 1/8, d.h. jährliche AfA 10.000 €). Im Zeitpunkt des Erwerbs durch A beträgt die tatsächliche Restnutzungsdauer des Wirtschaftsguts noch 4 Jahre.

2. Lösung

- In einer Ergänzungsbilanz des A ist ein Mehrbetrag von 38.000 € (Kaufpreis 50.000 € - anteiliger Buchwert (60 %) 12.000 €) auszuweisen.
- A hat insgesamt AK i.H.v. 50.000 € für den Erwerb des Anteils an dem Wirtschaftsgut aufgewendet.

AfA-Anteil des A gesamt: $AK \text{ gesamt } 50.000 \text{ €} \times \frac{1}{4} = 12.500 \text{ €}$

Bereits in der Gesamthandsbilanz der AB-KG berücksichtigte AfA (Anteil des A): $80.000 \text{ €} \times \frac{1}{8} \times 60 \% = 6.000 \text{ €}$

Noch in der Ergänzungsbilanz des A zu berücksichtigende Mehr-AfA: 6.500 €

Ergänzungsbilanz A 31.12.2022

Mehr-WG 1.1.2022	38.000	Mehr-Kapital 1.1.2022	38.000
Mehr-AfA 2022	6.500	Verlust 2022	6.500
Mehr-WG 31.12.2022	31.500	Mehr-Kapital 31.12.2022	31.500

III. Beispiel 3 (Minder-AfA Ergänzungsbilanz)

1. Sachverhalt

A erwirbt am 1.1.2022 einen 60 %-Anteil an der AB-KG für einen Kaufpreis von 300.000 €. Das Betriebsvermögen der AB-KG besteht ausschließlich aus einem Gebäude mit einem Buchwert von 400.000 € (ursprüngliche AK 800.000 €, AfA-Satz § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG 3 %, d.h. jährliche AfA 24.000 €). Im Zeitpunkt des Erwerbs durch A beträgt die tatsächliche Restnutzungsdauer des Gebäudes noch 40 Jahre.

2. Lösung

- In einer Ergänzungsbilanz des A ist ein Mehrbetrag von 60.000 € (Kaufpreis 300.000 € - anteiliger Buchwert (60 %) 240.000 €) auszuweisen.
- A hat insgesamt AK i.H.v. 300.000 € für den Erwerb des Anteils an dem Gebäude aufgewendet.

AfA-Anteil des A gesamt: AK gesamt 300.000 € x 3 % (§ 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG) = 9.000 €

Bereits in der Gesamthandsbilanz der AB-KG berücksichtigte AfA (Anteil des A): 800.000 € x 3 % x 60 % = 14.400 €

Noch in der Ergänzungsbilanz des A zu berücksichtigende Minder-AfA: 5.400 €

Ergänzungsbilanz A 31.12.2022

Mehr-Gebäude 1.1.2022	60.000	Mehr-Kapital 1.1.2022	60.000
Minder-AfA 2022	5.400	Gewinn 2022	5.400
Mehr-Gebäude 31.12.2022	65.400	Mehr-Kapital 31.12.2022	65.400

C. Beteiligungen an Mitunternehmerschaften

I. Sachverhalt (veränderter Original-Sachverhalt Examen 2021/2022)

M-GmbH erwirbt am 1.1.2022 den Kommanditanteil des A an der B-KG für einen Kaufpreis von 185.000 €. Die B-KG ist ein wichtiger Lieferant für die Branche der M-GmbH, ihr Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. A war zu 5 % an der B-KG beteiligt, sein Kapitalkonto I wies am 1.1.2022 einen Bestand von 140.000 € und sein Kapitalkonto II einen Bestand von 0 € auf. Der Erwerb der Beteiligung an der B-KG wurde zu einem Teil durch ein festverzinsliches Fälligkeitsdarlehen bei der Hausbank der M-GmbH finanziert. Das Darlehen in Höhe von 40.000 € ist in einer Summe am 31.12.2026 zurückzuzahlen. In 2022 sind der M-GmbH insgesamt Zinsen in Höhe von 1.000 € für das Darlehen bei der Hausbank entstanden, welche jedoch erst am 10.1.2023 gezahlt werden.

Die M-GmbH hat den Erwerb der Beteiligung sowie die laufenden Zinszahlungen in ihrer Buchführung wie folgt erfasst (alle Bereiche)

Beteiligung B-KG 185.000 an Bank 145.00, Darlehen 40.000

Zinsaufwand 1.000 an sonstige Verbindlichkeit 1.000

In der Gesamthandsbilanz der B-KG zum 31.12.2022 wird das Kapital der M-GmbH weiterhin mit 140.000 € ausgewiesen. Auf die M-GmbH entfällt für 2022 lt. Jahresabschluss, welcher im März 2023 aufgestellt wird, ein handelsrechtlicher Gewinnanteil aus der Gesamthand von 5.000 €, welcher in der handelsrechtlichen Gesamthandsbilanz der B-KG zutreffend mit 5.000 € im Kapitalkonto II der M-GmbH ausgewiesen wird. Zudem entfallen 500 € nicht abziehbare Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 5 EStG auf die M-GmbH. Der Gewinnanteil wurde bislang noch nicht von der B-KG überwiesen, sodass die M-GmbH mangels Zahlung keine Buchung vorgenommen hat.

Zum 31.12.2022 nimmt die M-GmbH eine außerplanmäßige Abschreibung auf die Beteiligung an der B-KG vor, da der Ertragswert der B-KG dauerhaft gesunken ist (zutreffend). Die Abschreibung wurde buchhalterisch wie folgt erfasst (alle Bereiche):

Außerplanmäßige Abschreibung 50.000 an Beteiligung B-KG 50.000

II. Lösung

1. Handelsrecht

a) Beteiligung B-KG

- Die Beteiligung an der B-KG ist der M-GmbH gem. § 246 Abs. 1 S. 2 1. HS. HGB zuzurechnen.
- Es handelt sich um eine Beteiligung i.S.d. § 271 Abs. 1 S. 1 HGB, da die Beteiligung an der B-KG dazu bestimmt ist, die wirtschaftliche Einflussnahme der M-GmbH in ihrer Branche auszubauen.
- Es handelt sich um einen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens gem. §§ 246 Abs. 1 S. 1, 247 Abs. 2 HGB.
- Die Beteiligung ist mit den Anschaffungskosten gem. § 253 Abs. 1 S. 1 HGB zu bewerten. Die Anschaffungskosten i.S.d. § 255 Abs. 1 S. 1 HGB betragen vorliegend 185.000 €. Die handelsrechtliche Zugangsbuchung ist damit zutreffend.
- Handelsrechtlich besteht gem. § 253 Abs. 3 S. 5 HGB zwingend Pflicht zur Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung, da eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. Die Buchung über die Abschreibung ist damit ebenfalls korrekt.

b) Darlehen

- Das Darlehen ist gem. § 246 Abs. 1 S. 1 und 3 HGB in der Handelsbilanz der M-GmbH mit seinem Erfüllungsbetrag gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB i.H.v. 50.000 € zu bilanzieren. Die Buchung der M-GmbH ist handelsrechtlich insofern zutreffend.
- Auch der entsprechende Zinsaufwand ist handelsrechtlich zutreffend erfasst worden. Das Zu- und Abflussprinzip findet gem. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB keine Anwendung, es ist periodengerecht abzugrenzen.

c) Gewinnanteil

- Gewinnanspruch aus der B-KG ist mit Ablauf ihres Wirtschaftsjahres am 31.12.2022 realisiert i.S.d. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB und damit als Forderung in der Bilanz der M-

GmbH zum 31.12.2022 zu aktivieren. Die Forderung ist gem. §§ 246 Abs. 1 S. 1, 247 Abs. 2 HGB i.U. im Umlaufvermögen auszuweisen.

- Die „Anschaffungskosten“ der Forderung betragen gem. § 253 Abs. 1 S. 1 HGB 5.000 €.
- Da die M-GmbH bislang noch keine Buchung vorgenommen hat, ist handelsrechtlich folgende Buchung nachzuholen:

Forderung B-KG 5.000 an Beteiligungsertrag 5.000

d) Nicht abziehbare Betriebsausgaben

- Nicht abziehbare Betriebsausgaben sind handelsrechtlich nicht innerbilanziell zu erfassen.

2. Steuerrecht

a) Beteiligung B-KG

- Steuerrechtlich stellt die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft kein Wirtschaftsgut dar (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG spricht zwar von „Beteiligungen“, dies meint aber nur Beteiligungen an Kapitalgesellschaften). Vielmehr ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH die sog. Spiegelbildmethode anzuwenden und das Kapitalkonto des einzelnen Mitunternehmers bei der Mitunternehmerschaft in seiner eigenen Steuerbilanz zu „spiegeln“.
- Dabei sind sämtliche Kapitalkonten der M-GmbH auf Ebene der B-KG zu berücksichtigen, d.h. die Kapitalkonten I und II aus der Gesamthand, das Kapitalkonto im Sonderbetriebsvermögen und das Kapitalkonto im Ergänzungsbereich.
- Da die M-GmbH 185.000 € für den Erwerb eines Kapitalkontos mit einem Wert von 140.000 € bezahlt, ist eine positive Ergänzungsbilanz aufzustellen und in dieser ein entgeltlich erworbener Firmenwert mit einem Wert von 45.000 € auszuweisen. Der Beteiligungsansatz zum 1.1.2022 mit 185.000 € ist demnach auch steuerrechtlich zunächst korrekt (140.000 € Kapital I Gesamthand + 45.000 € Kapital Ergänzungsbilanz)

- Der entgeltlich erworbene Firmenwert ist gem. § 7 Abs. 1 S. 3 EStG steuerrechtlich über eine Laufzeit von 15 Jahren linear abzuschreiben, für 2022 ergibt sich demnach eine Mehr-AfA im Ergänzungsbereich von 3.000 € ($45.000 \text{ €} \times 1/15$).
- Die Ergänzungsbilanz der M-GmbH zum 31.12.2022 zeigt demnach folgendes Bild:

Firmenwert	42.000	Mehr-Kapital	42.000
------------	--------	--------------	--------

- Aufgrund des Verlustes in der Ergänzungsbilanz von 3.000 € ist korrespondierend der Wertansatz der Beteiligung an der B-KG in der Steuerbilanz der M-GmbH zu korrigieren:

Beteiligungsaufwand 3.000 an Beteiligung B-KG 3.000

- Da die Beteiligung an der B-KG steuerlich kein Wirtschaftsgut darstellt, ist die außerplanmäßige Abschreibung i.H.v. 50.000 € nicht zulässig, auch wenn eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung vorliegt. Die außerplanmäßige Abschreibung ist für steuerliche Zwecke bei der M-GmbH zu korrigieren:

Beteiligung B-KG 50.000 an außerplanmäßige Abschreibung 50.000

b) Darlehen

- Das Darlehen stellt steuerlich notwendiges Sonderbetriebsvermögen II der M-GmbH bei der B-KG dar (R 4.2 Abs. 2 S. 2 EStR) und ist daher zwingend in einer (negativen) Sonderbilanz der M-GmbH bei der B-KG zu erfassen.
- Zur Verhinderung einer Doppelerfassung ist das Darlehen für steuerliche Zwecke auf Ebene der M-GmbH auszubuchen und korrespondierend der Wertansatz der Beteiligung der B-KG zu vermindern:

Darlehen 40.000 an Beteiligung B-KG 40.000

- Die Zinsen stellen Sonderbetriebsausgaben der M-GmbH bei der B-KG dar. Durch die Zinsen kommt es zu einem Verlust in der Sonderbilanz der M-GmbH, welches korrespondierend den Wertansatz der Beteiligung an der B-KG mindert. Auch die Verbindlichkeit für die Zinsen ist nicht in der Steuerbilanz der M-GmbH, sondern in der Sonderbilanz bei der B-KG zu erfassen.

Sonstige Verbindlichkeit 1.000 an Zinsaufwand 1.000

Beteiligungsaufwand 1.000 an Beteiligung B-KG 1.000

- Die Sonderbilanz der M-GmbH hat demnach zum 31.12.2022 folgendes Aussehen:

Kapital 1.1.2022	40.000	Darlehen	40.000
Verlust	1.000	Sonstige Verbindlichkeit	1.000
Kapital 31.12.2022	41.000		

c) Gewinnanteil

- Für den Gewinnanteil ist steuerlich keine Forderung zu erfassen. Der Gewinnanteil ist dem Kapitalkonto II der M-GmbH gutzuschreiben und erhöht demnach den Wertansatz der Beteiligung an der B-KG in der Steuerbilanz der M-GmbH:

Beteiligung B-KG 5.000 an Beteiligungsertrag 5.000

d) Nicht abziehbare Betriebsausgaben

- Nicht abziehbare Betriebsausgaben sind auch steuerrechtlich nicht innerbilanziell zu erfassen.
- Im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der M-GmbH ist eine außerbilanzielle Korrektur i.H.v. 500 € vorzunehmen.

Ermittlung Wertansatz Beteiligung B-KG in der Steuerbilanz der M-GmbH:

Kapitalkonto I 31.12.2022	140.000 €
+ Kapitalkonto II 31.12.2022	5.000 €

+ Kapital Ergänzungsbilanz 31.12.2022	42.000 €
- Kapital Sonderbilanz 31.12.2022	41.000 €
= Wertansatz 31.12.2022	145.000 €

	M-GmbH HR	Richtig HR	M-GmbH StR	Richtig StR
Beteiligung B-KG	135.000	135.000	135.000	145.000 €
Darlehen	40.000	40.000	40.000	0
Sonstige Verbindlichkeit	1.000	1.000	1.000	0
Forderung Gewinnanteil	0	5.000	0	0