

# Mündliche StB-Prüfung

## Simuliertes Prüfungsgespräch zum Bilanzsteuerrecht und zu weiteren Rechtsgebieten

Phelina Sankat und Dr. Ingmar Schörck\*

Die SteuerStud-Reihe der simulierten Prüfungsgespräche stellt einen wichtigen Baustein i. R. Ihrer Vorbereitung auf die mündliche StB-Prüfung dar. Nachfolgend schließen wir diese Reihe ab mit einem Prüfungsgespräch zum Bilanzsteuerrecht und zu weiteren Rechtsgebieten. Eine Übersicht über sämtliche simulierte Prüfungsgespräche finden Sie am Ende dieses Beitrags.

### NWB Datenbank

Beachten Sie auch unsere **Fragen-Antworten-Reihe zu „nicht-steuerlichen“ Themen** zzgl. Online-Training, dem **SteuerStud WissensCheck**. In dieser Ausgabe enthalten: Melzer, 33 wichtige Fragen und Antworten zum Europarecht, SteuerStud 2/2018 S. 89 [→PAAAG-63690], und Fischenich, 66 wichtige Fragen und Antworten zu den Themen VWL und BWL, SteuerStud 2/2018 S. 94 [→ZAAAG-63691]. Ferner geben Puke/Richter in ihrem **Leitfaden zur mündlichen StB-Prüfung** wichtige Tipps für eine erfolgreiche Prüfung (SteuerStud 11/2017 S. 684 [→BAAAG-53697]).

**Prüfer:** Ich möchte gerne mit einer aktuellen Änderung in Bezug auf die Anwendung der Regelungen für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) starten. Bitte erläutern Sie kurz, worum es bei der GWG-Regelung geht, wo diese geregelt ist und was sich aktuell geändert hat.

**Prüfling 1:** Für den Ansatz und die Bewertung von GWG des Anlagevermögens gelten grds. gesonderte Regelungen. GWG liegen vor, wenn es sich um abnutzbare, bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handelt, die einer selbstständigen Nutzung fähig sind und bestimmte Wertgrenzen nicht überschreiten. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gem. § 6 Abs. 2 EStG sofort im Jahr der Anschaffung oder Herstellung gewinnmindernd abgezogen werden. Bisher galt die Bewertungsfreiheit für GWG, bei denen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um den darin enthaltenen Vorsteuerbetrag, oder der an deren Stelle nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 oder 6 EStG tretende Wert 410 € nicht überstiegen hat. Diese Wertgrenze ist mit Wirkung ab 2018 von 410 € auf 800 € angehoben worden.<sup>1</sup> Für ab dem 1.1.2018 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter brauchen also die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu diesem Betrag nicht im Wege der Abschreibung auf die Nutzungsdauer verteilt zu werden. Sie können vielmehr sofort gewinnmindernd abgezogen werden.

**Prüfer:** Hat es aktuell nur eine Wertänderung bei Anwendung der GWG-Regelung gem. § 6 Abs. 2 EStG gegeben oder haben sich auch Änderungen in Bezug auf den Sammelposten gem. § 6 Abs. 2a EStG ergeben?

**Prüfling 2:** Alternativ zur GWG-Regelung gem. § 6 Abs. 2 EStG besteht gem. § 6 Abs. 2a EStG die Möglichkeit, für Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten bisher den Betrag von 150 €, aber nicht 1.000 €, überschreiten, einen Sammelposten zu bilden, der jährlich mit jeweils  $\frac{1}{5}$  aufzulösen ist. Ab 2018 wird der untere Wert für die Anwendung der Sammelpostenregelung von 150 € auf 250 € angehoben, während die obere Grenze von 1.000 € unverändert weiterhin gilt.<sup>2</sup>

**Prüfer:** Gut. Nach diesem aktuellen Thema lassen Sie uns nun mit klassischen bilanzsteuerrechtlichen Themen fortfahren: Welche Gewinnermittlungsarten kennen Sie?

**Prüfling 3:** In der Regel erfolgt die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 i. V. mit § 5 EStG oder durch Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG. Das EStG kennt darüber hinaus zwei weitere Gewinnermittlungsarten: Zum einen ist das § 5a EStG, der die spezielle Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr regelt (sog. Tonnagebesteuerung), und zum anderen die Möglichkeit, bei Land- und Forstwirten unter bestimmten Voraussetzungen den Gewinn nach Durchschnittssätzen gem. § 13a EStG zu ermitteln.

\* Phelina Sankat, Dipl.-Finanzwirtin (FH), Master of Arts in Taxation (MA), ist als Steuerberaterin in Frankfurt am Main tätig und freiberufliche Dozentin bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht. Dr. Ingmar Schörck, Dipl. Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

1 Art. 1 des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017, BStBl 2017 I S. 1202.

2 Art. 1 des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017, BStBl 2017 I S. 1202.

**Prüfer:** In diesem Zusammenhang folgendes Beispiel: A hat den Gewinn seines Einzelunternehmens bisher zulässigerweise gem. § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Nachdem er in den Jahren 01 und 02 hohe Gewinne erzielt hat, fordert ihn das FA im Jahr 04 auf, den Gewinn ab dem Jahr 05 gem. § 5 Abs. 1 EStG zu ermitteln. Was ist beim Wechsel der Gewinnermittlungsart zu beachten?

**Prüfling 4:** Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart ist zu beachten, dass eine Eröffnungsbilanz zu erstellen ist, in der die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit den Werten anzusetzen sind, mit denen sie zu Buche stehen würden, wenn der Gewinn von Anfang an durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt worden wäre.<sup>3</sup> Außerdem ist ein Übergangsgewinn zu ermitteln, wodurch vermieden werden soll, dass einzelne Vorgänge durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart doppelt oder gar nicht erfasst werden. Der Übergangsgewinn kann auf Antrag gleichmäßig auf das Jahr des Übergangs und die beiden folgenden Jahre verteilt werden.<sup>4</sup>

**Prüfer:** Losgelöst von den Gewinnermittlungsarten würde mich interessieren, wie die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) einer Kapitalgesellschaft gegliedert sind und welche Form sie haben.

**Prüfling 1:** Die Vorschriften zur Gliederung ergeben sich aus den §§ 266, 275 HGB und den §§ 152, 158 AktG. In Bezug auf die Form ist festzuhalten, dass die Bilanz gem. § 266 Abs. 1 Satz 1 HGB in Kontoform und die GuV gem. § 275 Abs. 1 Satz 1 HGB in Staffelform aufzustellen ist.

**Prüfer:** Und welche Gliederungsprinzipien sind bei der GuV anzuwenden?

**Prüfling 2:** Die Gliederungsprinzipien bei der GuV ergeben sich aus § 275 Abs. 1 Satz 1 HGB. Danach ist die GuV in Staffelform nach dem Gesamtkosten- oder dem Umsatzkostenverfahren aufzustellen.

**Prüfer:** Wie Sie gerade richtig dargestellt haben, sind bei der GuV das Gesamtkosten- oder Umsatzkostenverfahren als Gliederungsprinzipien anzuwenden. Können Sie diese Verfahren bitte kurz erläutern?

**Prüfling 2:** Bei dem Gesamtkostenverfahren handelt es sich um ein produktionsorientiertes Verfahren, das die Aufwandsseite der GuV nach den wichtigsten Kostenarten gliedert, während beim Umsatzkostenverfahren den Umsatzerlösen nur die Aufwendungen zur Erzielung des Umsatzes gegenübergestellt und keine Bestandsveränderungen berücksichtigt werden. Beim Umsatzkostenverfahren werden die Aufwendungen nach den drei Kostenstellen Fertigung, Vertrieb und Verwaltung erfasst. Die einzelnen Hauptkostenarten sind nicht mehr zu erkennen, da sie bereits in die Herstellungskosten der abgesetzten Erzeugnisse eingegangen sind. Es ist also festzustellen, dass dieses Verfahren eine Betriebsabrechnung voraussetzt.

**Prüfer:** Ergänzend möchte ich Sie bitten, noch kurz darzulegen, was unter Bestandsveränderungen, aktivierten Eigenleistungen, Jahresüberschuss und Bilanzgewinn zu verstehen

ist. Zudem interessiert mich, wieso das Gesamtkostenverfahren hier eine Rolle spielt.

**Prüfling 2:** Unter Bestandsveränderungen sind Änderungen im Bestand der fertigen und unfertigen Erzeugnisse zu verstehen, die sich dadurch ergeben, dass die im Geschäftsjahr hergestellten Erzeugnisse nicht auch im selben Wj. verkauft werden können. In Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen der Bewertung hergestellter und abgesetzter Mengen ergeben sich Bestandsmehrun-gen oder -minderungen. Die Mehr- und Minderbestände müssen ggf. zur zutreffenden Ermittlung des Periodenerfolgs gem. § 275 Abs. 2 Nr. 2 i. V. mit § 277 Abs. 2 HGB in der GuV berücksichtigt werden. Unter aktivierten Eigenleistungen gem. § 275 Abs. 2 Nr. 3 HGB sind Eigenleistungen des Unternehmens für innerbetriebliche Zwecke zu verstehen, die zu aktivierungspflichtigem Anlagevermögen führen, z. B. die Herstellung einer Maschine mit eigenen Arbeitskräften und Materialien für den eigenen Bedarf. Sowohl Bestandsveränderungen als auch aktivierte Eigenleistungen setzen das Gesamtkostenverfahren gem. § 275 Abs. 2 HGB voraus. Unter „Jahresüberschuss“ ist das Ergebnis des laufenden Geschäftsjahres ohne Ergebnisverwendung zu verstehen, während der Bilanzgewinn/Bilanzverlust gem. § 268 Abs. 1 Satz 2 HGB und § 158 Abs. 1 AktG bei Aufstellung der Bilanz unter teilweiser Ergebnisverwendung an die Stelle des Jahresüberschusses/Jahresfehlbetrags und des Gewinn- oder Verlustvortrags tritt.

**Prüfer:** Danke. Davon unabhängig möchte ich auf die Digitalisierung zu sprechen kommen, der wir uns alle nicht mehr entziehen können. Können Sie mir in diesem Zusammenhang erläutern, was unter den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) zu verstehen ist?

**Prüfling 4:** Die GoBD konkretisieren die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen der Finanzverwaltung an eine IT-gestützte Buchführung und sonstige Aufzeichnungen.

**Prüfer:** Und ab wann sind diese anzuwenden?

**Prüfling 4:** Sie sind für VZ anzuwenden, die nach dem 31.12.2014 beginnen, und ersetzen die bisher geltenden Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) und die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU).

**Prüfer:** Darüber hinaus möchte ich gerne wissen, wer hiervon betroffen ist und welche allgemeinen Anforderungen hieran gestellt werden.

**Prüfling 3:** Betroffen sind grds. alle Stpfl., die ihren Gewinn nach § 5, § 4 Abs. 1 EStG oder durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ermitteln, soweit sie ihre unternehmerischen Prozesse IT-gestützt abbilden und ihren Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten in elektronischer

<sup>3</sup> H 4.6 (Bewertung von Wirtschaftsgütern) EStH 2016.

<sup>4</sup> R 4.6 Abs. 1 Satz 2 EStR 2012 sowie Anlage zu R 4.6 EStR 2012.

Form nachkommen. Nach dem BMF-Schreiben vom 14.11.2014<sup>5</sup> ist die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen nach den gleichen Prinzipien zu beurteilen, wie bei manuell erstellten Büchern und Aufzeichnungen. Demnach sind auch bei der Führung von Büchern und sonst erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen die Grundsätze der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit, der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung zu beachten.

**Prüfer:** Gut, danke. Neben der Digitalisierung spielt auch die Internationalisierung bereits seit längerem eine immer wichtigere Rolle. Können Sie mir sagen, wie die Internationalisierung des Wirtschaftslebens in das deutsche Bilanzrecht Eingang findet?

**Prüfling 1:** Mit der Anwendung des BilMoG<sup>6</sup> spätestens zum 1.1.2010 hat das deutsche Bilanzrecht eine der weitreichendsten Reformen seit Inkrafttreten des Bilanzrichtliniengesetzes 1986 erfahren. Die handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften wurden modifiziert und damit an internationale Rechnungslegungsvorschriften angepasst. Die im April 2012 in Kraft getretene Micro-Richtlinie der EU<sup>7</sup> sieht weitere Erleichterungen für Kapitalgesellschaften vor, die an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen zwei der drei folgenden Merkmale nicht überschreiten: 350.000 € Bilanzsumme, 700.000 € Umsatzerlöse, zehn Arbeitnehmer (Jahresdurchschnitt). Insbesondere ein Anhang ist für diese Unternehmen nicht mehr zwingend zu erstellen. Das auf der Micro-Richtlinie basierende MicroBilG<sup>8</sup> wurde durch die Zustimmung des Bundesrats am 14.12.2012 verabschiedet und hat sich im Wesentlichen in § 267a HGB niedergeschlagen. Darüber hinaus trat am 23.7.2015 das BilRUG<sup>9</sup> in Kraft. Das BilRUG stellt nach dem BilMoG eine weitere umfangreiche Überarbeitung des HGB dar.

**Prüfer:** Im Folgenden möchte ich auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten zu sprechen kommen. Wo ist die Definition der Anschaffungskosten zu finden und welche Bestandteile werden von den Anschaffungskosten erfasst?

**Prüfling 3:** Handelsrechtlich sind die Anschaffungskosten in § 255 Abs. 1 HGB geregelt. Gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Nach § 255 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB gehören zu den Anschaffungskosten die Anschaffungsnebenkosten sowie nachträgliche Anschaffungskosten vermindert um Anschaffungspreisminderungen. Steuerrechtlich gibt es unter Berücksichtigung der direkten Maßgeblichkeit i. S. von § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG keine Abweichungen zum handelsrechtlichen Wertansatz.

**Prüfer:** Gehören Ihrer Erläuterung folgend Verzugszinsen zu den Anschaffungskosten?

**Prüfling 3:** Nein, Verzugszinsen gehören demnach nicht zu den Anschaffungskosten; es handelt sich um Finanzierungskosten.

**Prüfer:** Wie Sie richtig erläutert haben, ist der handels- und steuerrechtliche Wertansatz in Bezug auf die Anschaffungskosten deckungsgleich. Wie sieht es diesbzgl. denn in Bezug auf den Wertansatz bei den Herstellungskosten aus? Können Sie mir kurz erläutern, was zu den Herstellungskosten nach Handelsrecht und nach Steuerrecht gehört?

**Prüfling 3:** Bei den Herstellungskosten handelt es sich um den pagatorischen<sup>10</sup> Kostenbegriff. Der Umfang der Herstellungskosten nach Handelsrecht ergibt sich aus § 255 Abs. 2 ff. HGB. § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB regelt, welche Aufwendungen mind. bei der Ermittlung der handelsrechtlichen Herstellungskosten zu berücksichtigen sind. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von der „Wertuntergrenze“ nach Handelsrecht. Darüber hinaus dürfen nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB bestimmte Aufwendungen bei der Berechnung der Herstellungskosten einbezogen werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Zinsen für Fremdkapital gehören grds. nicht zu den Herstellungskosten (§ 255 Abs. 3 Satz 1 HGB). Allerdings dürfen Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, ebenfalls wahlweise angesetzt werden. Unter Berücksichtigung dieser Ansatzwahlrechte spricht man von der „Wertobergrenze“ nach Handelsrecht. Für Forschungs- und Vertriebskosten besteht gem. § 255 Abs. 1 Satz 4 HGB ein Ansatzverbot. Grundsätzlich gilt dies über die direkte Maßgeblichkeit i. S. von § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG auch für die Steuerbilanz.

**Prüfer:** Sie sagen, dass Ihre zuvor gemachten Ausführungen zu den Herstellungskosten grds. über die direkte Maßgeblichkeit auch für die Steuerbilanz gelten. Was genau meinen Sie damit, und gibt es hierzu aktuelle Entwicklungen?

**Prüfling 3:** Zu beachten ist, dass nach den aktuellen EStR 2012 die handelsrechtliche und steuerrechtliche Wertuntergrenze im Herstellungskostenansatz nicht mehr identisch sind.<sup>11</sup> Die aktuellen EStR 2012 sehen nämlich vor, angemessene Kosten der allgemeinen Verwaltung, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung in die Herstellungskosten verpflichtend einzubeziehen. Mit Veröffentlichung der EStR 2012 im BStBl<sup>12</sup> waren diese Auf-

5 BMF, Schreiben v. 14.11.2014 - IV A 4 - S 0316/13/10003, BStBl 2014 I S. 1450 [HAAAE-37193], Beck'sche „Steuererlasse“ 800 S 146/1.

6 Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz v. 25.5.2009, BGBl 2009 I S. 1102. Vgl. hierzu u. a. bereits Nüdling/Schörck, SteuerStud 8/2016 S. 503 [FAAAF-77225] sowie die korrespondierende Übungsklausur in Beilage 2/2016 zu SteuerStud 8/2016 S. 39 [FAAAF-77219] und Grefe, SteuerStud 11/2010 S. 585 [XAAAD-54046].

7 Richtlinie 2012/6/EU des Europäischen Parlaments und des Rats v. 14.3.2012 zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG des Rats über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich Kleinbetrieben, ABi EU Nr. L 81 S. 3.

8 Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz v. 20.12.2012, BGBl 2012 I S. 2751; vgl. auch Theile/Weiß, BBK 17/2012 S. 786 [JAAAE-16121]; Wolf, BBK 21/2016 S. 1060 [FAAAF-84924].

9 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz v. 17.7.2015, BGBl 2015 I S. 1245; vgl. auch Lendewig, SteuerStud 4/2015 S. 198 [GAAAE-86350], und Zwimer, Beilage 2/2015 zu StuB 21/2015 S. 1 [VAAAF-07311].

10 Lateinisch „pagare“ = zahlen, also aufwandswirksam -> externes Rechnungswesen. Anders „kalkulatorisch“ = nur rechnerisch -> internes Rechnungswesen.

11 R 6.3 EStR 2012 und H 6.3 EStH 2012.

12 BStBl 2013 I S. 276.

wendungen somit grds. zwingend als Herstellungskosten zu berücksichtigen.<sup>13</sup> Die Finanzverwaltung hatte jedoch zeitgleich mit Veröffentlichung der EStR 2012 ein BMF-Schreiben<sup>14</sup> erlassen, in dem sie die bisherige Regelung bis zur Verifizierung des mit der Pflichtaktivierung verbundenen Erfüllungsaufwands, spätestens aber bis zu einer (nächsten) Neufassung der EStR, für weiter anwendbar erklärt hat. Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens<sup>15</sup> wurde dieser Schwebezustand nun durch Einfügung von § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG beendet. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG besteht nun auch in der Steuerbilanz hinsichtlich der handelsrechtlich wahlweise einzubeziehenden Kosten ein Aktivierungswahlrecht, dass jedoch in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben ist.

**Prüfer:** Vielen Dank. An die Thematik „Anschaffungs- und Herstellungskosten“ anschließend, möchte ich auf den Einzelbewertungsgrundsatz zu sprechen kommen. Wo ist dieser geregelt, und was besagt er?

**Prüfling 2:** Der Einzelbewertungsgrundsatz ergibt sich aus § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB. Danach sind Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten.

**Prüfer:** Gilt dies auch für die Bewertung von Vorratsvermögen?

**Prüfling 2:** Ja, der Grundsatz der Einzelbewertung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB bleibt auch im Vorratsvermögen bestehen.

**Prüfer:** Richtig, der Grundsatz der Einzelbewertung bleibt auch im Vorratsvermögen bestehen. Gibt es hiervon Ausnahmen und wenn ja, welche weiteren Möglichkeiten kennen Sie in Bezug auf die Bewertung von Vorratsvermögen?

**Prüfling 2:** Neben der Einzelbewertung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB kann die Bewertung von Vorratsvermögen auch durch eine Gruppen- bzw. Durchschnittsbewertung gem. § 256 Satz 2 i. V. mit § 240 Abs. 4 HGB oder durch eine Sammelbewertung nach fiktiven Verbrauchs- oder Veräußerungsfolgen erfolgen. In Bezug auf die Sammelbewertung nach fiktiven Verbrauchs- oder Veräußerungsfolgen sind die Lifo-Methode und die Fifo-Methode gem. § 256 Satz 1 HGB zu nennen, wobei jedoch zu beachten ist, dass steuerrechtlich nur die Lifo-Methode (Perioden-Lifo oder permanentes Lifo) gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG zulässig ist. Darüber hinaus besteht gem. § 240 Abs. 3 HGB die Möglichkeit, im Umlaufvermögen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, sofern sie von nachrangiger Bedeutung sind, Festwerte anzusetzen.

**Prüfer:** Zu der Thematik „Bewertung von Vorratsvermögen“ noch eine abschließende Frage: Können Sie kurz erläutern, wie die verlustfreie Bewertung bei Waren erfolgt?

**Prüfling 1:** Damit eine verlustfreie Bewertung von Waren erfolgen kann, muss die außerplanmäßige Abschreibung gem. § 253 Abs. 4 Satz 2 HGB so hoch sein, dass die Ware mittels des Verkaufspreises künftig mind. ihre vollen Kosten „verdient“. Hierzu ist eine retrograde Bewertung vorzunehmen, wobei der beizulegende Wert ermittelt wird, indem von dem voraussichtlichen Verkaufspreis die noch anfallenden

Kosten nach dem Bilanzstichtag abgezogen werden. Zur Ermittlung des steuerrechtlich niedrigeren Teilwertes ist zusätzlich noch der durchschnittliche Unternehmerngewinn abzuziehen.<sup>16</sup>

**Prüfer:** Kommen wir zu einer ganz anderen Problematik: zur Bilanzierung von Gebäuden. Hierzu möchte ich einleitend von Ihnen wissen, ob ein Gebäude in der Steuerbilanz einheitlich zu bilanzieren ist?

**Prüfling 1:** In der Steuerbilanz werden Gebäude und Gebäudeteile nicht einheitlich bilanziert. Sie können in unterschiedliche Nutzungs- und Funktionszusammenhänge zerfallen.

**Prüfer:** Richtig, Gebäude und Gebäudeteile können in unterschiedliche Nutzungs- und Funktionszusammenhänge zerfallen. Daher würde mich in diesem Zusammenhang auch interessieren, was selbstständige Gebäudeteile sind und was unter sonstigen selbstständigen Gebäudeteilen zu verstehen ist?

**Prüfling 2:** Selbstständige Gebäudeteile sind Wirtschaftsgüter, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen.<sup>17</sup> Dazu zählen Betriebsvorrichtungen, Scheinbestandteile, Ladeneinbauten, sonstige Mietereinbauten und sonstige selbstständige Gebäudeteile.<sup>18</sup> Zu den sonstigen selbstständigen Gebäudeteilen zählen gem. R 4.2 Abs. 4 EStR 2012 eigenbetrieblich, fremdbetrieblich, zu eigenen sowie fremden Wohnzwecken genutzte Gebäudeteile.

**Prüfer:** Und wie sind Gebäudeteile dann hinsichtlich der AfA zu behandeln?

**Prüfling 1:** Die AfA bestimmt sich bei Betriebsvorrichtungen und Scheinbestandteilen nach § 7 Abs. 1 und 2 EStG, ansonsten gem. § 7 Abs. 5a EStG i. V. mit den einschlägigen Abschreibungsregelungen für Gebäude (§ 7 Abs. 4 und 5 EStG).

**Prüfer:** Zu den von Ihnen gemachten Ausführungen folgendes Beispiel: A betreibt ein Einzelhandelsgeschäft im Erdgeschoss eines ihm gehörenden Gebäudes. Im ersten und zweiten Stock befinden sich Wohnungen, die A an fremde Dritte vermietet hat. Erdgeschoss, erster und zweiter Stock weisen die gleiche Fläche auf. Wie ist das Grundstück zu bilanzieren?

**Prüfling 2:** Die unterschiedlich genutzten Gebäudeteile einerseits sowie der damit zusammenhängende anteilige Grund und Boden andererseits stellen gem. R 4.2 Abs. 4 Satz 1 EStR 2012 jeweils selbstständige Wirtschaftsgüter dar. Gemäß R 4.2 Abs. 7 Satz 2 EStR 2012 muss A das Erdgeschoss des Gebäudes und den anteilig darauf entfallenden Grund und Boden als notwendiges Betriebsvermögen behandeln. In

13 R 6.3 Abs. 1 EStR 2012.

14 BMF, Schreiben v. 25.3.2013 - IV C 6 - S 2133/09/10001 : 004, BStBl 2013 I S. 296 [→VAAAE-32907].

15 Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.7.2016, BGBl 2016 I S. 1679; vgl. hierzu Merker, SteuerStud 7/2016 S. 398, 408 [→HAAAF-76268].

16 R 6.8 Abs. 2 EStR 2012; § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG.

17 R 4.2 Abs. 3 Satz 1 EStR 2012.

18 R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1–5 EStR 2012.

Bezug auf die Behandlung des zu fremden Wohnzwecken dienenden Gebäudeteils und des dazugehörigen anteiligen Grund und Bodens hat A gem. R 4.2 Abs. 9 Satz 6 und Abs. 10 EStR 2012 ein Wahlrecht, dieses als gewillkürtes Betriebsvermögen oder als Privatvermögen zu behandeln.

**Prüfer:** Das gerade abgehandelte Beispiel stellte auf die Bilanzierung dem Grunde nach ab. Hieran anschließend nun folgendes Beispiel in Bezug auf die Bewertung von Grundstücken: A betreibt sein Einzelhandelsgeschäft auf einem ihm gehörenden Grundstück, das verkehrsgünstig in der Innenstadt einer Großstadt liegt. Durch eine Änderung der Verkehrsführung wird die Straße, in der das Grundstück liegt, von einer belebten Geschäftsstraße zu einer ruhigen Anliegerstraße. Die Umsätze des A gehen daraufhin erheblich zurück. Ich möchte von Ihnen wissen, ob A die eingetretenen Änderungen bei der Erstellung der nächsten Bilanz berücksichtigen kann.

**Prüfling 1:** Aufgrund der geänderten Verkehrsführung ist der Wert des Grundstücks vermutlich dauerhaft gesunken, so dass der Ansatz eines niedrigeren beizulegenden Wertes gem. § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB bzw. eines niedrigeren Teilwertes gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG in Betracht kommt. Handelsrechtlich wie steuerrechtlich ist somit die Tatbestandsvoraussetzung „*voraussichtlich dauernde Wertminderung*“ zu prüfen.<sup>19</sup>

**Prüfer:** Richtig. Und wie erfolgt die Prüfung der „*voraussichtlich dauernden Wertminderung*“ beim nicht abnutzbaren und beim abnutzbaren Anlagevermögen (außer Finanzanlagen)?

**Prüfling 1:** Nach dem BMF-Schreiben vom 2.9.2016<sup>20</sup> ist sowohl beim nicht abnutzbaren als auch beim abnutzbaren Anlagevermögen von einer „*voraussichtlich dauernden Wertminderung*“ auszugehen, wenn der Wert des Wirtschaftsguts die Bewertungsobergrenze während eines erheblichen Teils der voraussichtlichen Verweildauer im Unternehmen nicht erreichen wird. Wertminderungen aus besonderem Anlass sind regelmäßig von Dauer. Soweit kein besonderer Anlass vorliegt, ist beim nicht abnutzbaren Anlagevermögen grds. darauf abzustellen, ob die Gründe für eine niedrigere Bewertung voraussichtlich anhalten werden. Bei Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens ist in solchen Fällen von einer „*voraussichtlich dauernden Wertminderung*“ auszugehen, wenn der Wert des Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag mind. für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt.

**Prüfer:** Gut, dabei wollen wir es belassen. Nachdem wir uns jetzt mit diversen bilanzsteuerrechtlichen Themen beschäftigt haben, möchte ich im Folgenden noch kurz zum Umwandlungsrecht kommen. Hierzu würde mich zunächst interessieren, in welchem Verhältnis das UmwG und das UmwStG zueinander stehen.

**Prüfling 4:** Das UmwG regelt die zivilrechtlichen Fragen einer Umwandlung. Hier geht es insbesondere um die Frage, ob durch die Umwandlung die Rechtspersönlichkeit des

Umwandlungsobjekts verloren geht oder ob diese im neuen Rechtssubjekt weiterlebt. Geregelt sind hier auch die gesellschaftsrechtlichen Fragen, wie z. B. Zustimmungserfordernisse der Gesellschafterversammlung, formale Fragen, wie z. B. die Handelsregistereintragung, sowie technische Fragen, wie z. B. die Erstellung eines Verschmelzungsberichts. Ziel des UmwG ist die Gesamtrechtsnachfolge. Das UmwStG hingegen stellt eine völlig eigenständige Rechtsmaterie dar. Insbesondere baut das UmwStG nicht auf dem UmwG auf. Es gibt Umwandlungen, die nicht unter das UmwG, aber unter das UmwStG fallen. Ziel des UmwStG ist die Erreichung der Steuerneutralität, also die Vermeidung der zwangsweisen Aufdeckung von stillen Reserven.

**Prüfer:** Sie haben gerade ausgeführt, dass es Umwandlungen gibt, die nicht unter das UmwG, aber unter das UmwStG fallen. Können Sie dafür ein Beispiel nennen?

**Prüfling 4:** Eine GbR, z. B. eine Anwaltssozietät, soll in eine GmbH umgewandelt werden. Zivilrechtlich kommen hier nach § 1 Abs. 1 UmwG die Verschmelzung, die Spaltung, die Vermögensübertragung oder der Formwechsel infrage. Im Regelfall wird man zuerst die GmbH gründen. Dann stellt sich die Frage, ob die GbR auf die GmbH verschmolzen werden kann. Dies hätte zivilrechtlich den Vorteil, dass die GmbH Gesamtrechtsnachfolgerin der GbR wäre. Ein Mietvertrag würde dann z. B. ohne Weiteres für die GmbH weiter gelten. Als übertragendes Unternehmen einer Verschmelzung kommen aber nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG nur Personenhandels-gesellschaften, also OHG und KG, infrage. Damit kann die GmbH nicht nach dem UmwG auf eine GmbH verschmolzen werden. Auch der Formwechsel scheidet aus, da die GbR im Katalog formwechselnder Rechtsträger (§ 191 UmwG) ebenfalls nicht enthalten ist. Demgegenüber sieht § 20 UmwStG die Einbringung von Mitunternehmeranteilen, auch solche einer GbR, in eine GmbH vor.

**Prüfer:** Richtig. Eine andere Frage im Zusammenhang mit dem Umwandlungsrecht drängt sich mir in Bezug auf die oft im Bilanzrecht zitierte „*Maßgeblichkeit*“ auf. Was meinen Sie: Gibt es in Umwandlungsfällen eine „*Maßgeblichkeit*“ i. S. von § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG der Handelsbilanz für die Steuerbilanz?

**Prüfling 2:** Die Frage, ob der Maßgeblichkeitsgrundsatz bei Umwandlungen gilt, war lange Jahre umstritten. Mit der Neufassung des UmwStG durch das SEStEG<sup>21</sup> wurde die „*Maßgeblichkeit*“ in Umwandlungsfällen aufgehoben. In der Steuerbilanz können somit unabhängig von der Handelsbilanz die Buchwerte angesetzt werden.

**Prüfer:** Sehr gut, vielen Dank. Nun möchte ich Sie um Ihre Einschätzung zu folgendem Beispiel bitten: Die X-GmbH mit den Gesellschaftern A und B soll in eine KG umgewandelt

19 BMF, Schreiben v. 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002 :002, BStBl 2016 I S. 995 ☞BAAAF-81512], Beck'sche „Steuererlasse“ 1 § 6/12.

20 BMF, Schreiben v. 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002 :002, BStBl 2016 I S. 995 ☞BAAAF-81512], Beck'sche „Steuererlasse“ 1 § 6/12, Rz. 6, 8 und 11.

21 Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften v. 7.12.2006, BGBl 2006 I S. 2782.

werden, an der A und B wieder zu je 50 % beteiligt sind. Welche zivilrechtlichen Möglichkeiten gibt es?

**Prüfling 3:** Infrage kommt die Gründung einer neuen KG und die Verschmelzung der GmbH auf die KG nach den §§ 2 ff. UmwG oder der Formwechsel nach §§ 190 ff. UmwG. Dabei brauchen handelsrechtlich keine stillen Reserven aufgedeckt zu werden.

**Prüfer:** Ergänzend zum Ausgangsfall folgende Informationen: Die X-GmbH bilanziert auf der Aktivseite Wirtschaftsgüter mit 500.000 €. Auf der Passivseite weist sie ein Stammkapital von 100.000 € und Gewinnrücklagen von 400.000 € aus. Wie kann die KG die Wirtschaftsgüter nach dem UmwStG auf der Aktivseite bilanzieren?

**Prüfling 3:** Nach § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG sind grds. in der Schlussbilanz der GmbH die Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Auf Antrag können nach § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG aber auch die Buchwerte oder ein Zwischenwert gewählt werden. Die KG hat dann die von der GmbH angesetzten Werte nach § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG zu übernehmen.

**Prüfer:** Wie sieht die Bilanz der KG beim Buchwertansatz nach der Umwandlung aus?

**Prüfling 1:** Auf der Aktivseite stehen die Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert von 500.000 €. Auf der Passivseite stehen die Kapitalkonten der beiden Gesellschafter A und B mit je 250.000 €.

**Prüfer:** Hätte die GmbH die Gewinnrücklage ausgeschüttet, hätten die Gesellschafter steuerpflichtige Dividenden erhalten. Wird das Kapital entnommen, führt dies bei den Mitunternehmern zu keinen steuerpflichtigen Einnahmen. Ist die Umwandlung demnach für die Gesellschafter ein „Steuer-sparmodell“?

**Prüfling 2:** Nein, da § 7 UmwStG bei der GmbH eine Vollausschüttung fingiert. Die Gewinnrücklagen gelten als ausgeschüttet, ohne das die 400.000 € ausgezahlt werden müssen. Die Gesellschafter A und B versteuern gem. § 5 Abs. 2 UmwStG je 200.000 € nach §§ 20 Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit Abs. 8, 3 Nr. 40 EStG im Teileinkünfteverfahren. Eine spätere Entnahme des Kapitals aus der KG unterliegt dann keiner weiteren Besteuerung.

**Prüfer:** Und wie schreibt die KG im Fall der Buchwertfortführung die Wirtschaftsgüter weiter ab?

**Prüfling 2:** Nach § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG werden die Wirtschaftsgüter nach der bisherigen Bemessungsgrundlage und der bisherigen Abschreibungsmethode weiter abgeschrieben (sog. Fußstapfentheorie).

**Prüfer:** Alternativ soll die X-GmbH die Wirtschaftsgüter in ihrer Schlussbilanz mit ihrem gemeinen Wert i. H. von 900.000 € ansetzen. Welche Folgen hat dies für die X-GmbH?

**Prüfling 1:** Die X-GmbH erzielt durch die Höherbewertung einen steuerpflichtigen laufenden Gewinn i. H. von 400.000 €. Auf der Passivseite sind daher vor der Verschmelzung 100.000 € Stammkapital und Gewinnrücklagen i. H. von 800.000 € auszuweisen.

**Prüfer:** Richtig, und welche Folgen hat die Aufdeckung der stillen Reserven dann für die Gesellschafter?

**Prüfling 4:** Die Gesellschafter A und B erzielen nun fiktive Dividendeneinnahmen nach § 7 UmwStG i. H. von 800.000 €.

**Prüfer:** Unterstellt, die Gesellschafter A und B hätten ihre Anteile an der GmbH für 1 € erworben und seitdem im Privatvermögen gehalten. Wie hoch wäre dann der Veräußerungsgewinn gewesen, wenn es nicht zu einer Verschmelzung gekommen wäre?

**Prüfling 3:** Nach §§ 17, 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG hätte der Verkaufspreis jeweils 450.000 € (= gemeiner Wert der Wirtschaftsgüter) betragen, so dass sich abzgl. der Anschaffungskosten von jeweils 1 € nach dem Teileinkünfteverfahren ein steuerpflichtiger Gewinn von (gerundet) 269.999 € ergeben hätte.

**Prüfer:** Das ist ein gutes Schlusswort. Ich danke Ihnen allen für den positiven Verlauf dieses Prüfungsgesprächs.

## AUTOREN



**Phelina Sankat,**  
Dipl.-Finanzwirtin (FH), Master of Arts in Taxation (MA), ist als Steuerberaterin in Frankfurt am Main tätig und freiberufliche Dozentin bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht.



**Dr. Ingmar Schörck,**  
Dipl. Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

SteuerStud-Reihe: Mündliche StB-Prüfung 2018 – simulierte Prüfungsgespräche	
Pinter, Simuliertes Prüfungsgespräch zum Verfahrensrecht	SteuerStud 11/2017 S. 706 [→VAAAG-53699]
Melzer, Simuliertes Prüfungsgespräch zur Körperschaft- und Umsatzsteuer	SteuerStud 12/2017 S. 774 [→QAAAG-57003]
Grädler, Simuliertes Prüfungsgespräch zur Erbschaftsteuer	SteuerStud 1/2018 S. 36 [→TAAAG-59332]
Sankat/Schörck, Simuliertes Prüfungsgespräch zum Bilanzsteuerrecht und zu weiteren Rechtsgebieten	SteuerStud 2/2018 S. 103 [→JAAAG-63692]