

Mündliche StB-Prüfung 2019

Simuliertes Prüfungsgespräch zum Bilanzsteuerrecht und zu weiteren Rechtsgebieten

Phelina Sankat und Dr. Ingmar Schörck*

Die SteuerStud-Reihe zu den simulierten Prüfungsgesprächen zählt für viele Kandidaten zum festen Bestandteil ihrer Vorbereitung auf die mündliche StB-Prüfung. Nachfolgend schließen wir diese Reihe ab mit einer Prüfungssimulation zum Bilanzsteuerrecht und zu weiteren Rechtsgebieten. Eine Übersicht über sämtliche simulierte Prüfungsgespräche finden Sie am Ende dieses Beitrags. Wir wünschen Ihnen für Ihre mündliche StB-Prüfung viel Erfolg!

i Beachten Sie auch unsere **Fragen-Antworten-Reihe zu „nicht-steuerlichen“ Themen** zzgl. Online-Training, dem **SteuerStud WissensCheck** (in dieser Ausgabe Dürrschmidt, 30 wichtige Fragen und Antworten zum Europarecht und zum Europäischen Steuerrecht, SteuerStud 2/2019 S. 92 [→HAAAG-96927]) und Bulla, 60 wichtige Fragen und Antworten zu den Themen VWL und BWL, SteuerStud 2/2019 S. 98 [→RAAAG-96928]). Wichtige allgemeine Infos und Tipps gibt Vossel in seinem **Leitfaden zur mündlichen StB-Prüfung 2019** (SteuerStud 11/2018 S. 748 [→QAAAG-92355]).

Prüfer: Zum Einstieg und um einen allgemeinen Überblick zu erhalten, möchte ich zunächst von Ihnen wissen: Wie ist das Dritte Buch des HGB gegliedert, und was ist der Inhalt dieser Abschnitte?

Prüfling 1: Das Dritte Buch des HGB ist in sechs Abschnitte gegliedert. Der erste Abschnitt beinhaltet dabei Vorschriften für alle Kaufleute, der zweite Abschnitt ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften u. Ä., der dritte Abschnitt ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften, der vierte Abschnitt ergänzende Vorschriften für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige, der fünfte Abschnitt enthält Regelungen für private Rechnungslegungsgremien¹ sowie den Rechnungslegungsbeirat und der sechste Abschnitt für die Prüfstelle für Rechnungslegung.

Prüfer: Vielen Dank. Nachdem wir uns nun national auszugswise einen Überblick über das HGB verschafft haben, würde es mich interessieren, was die „IAS“, die „IFRS“ und die „US-GAAP“ sind?

Prüfling 2: Die „IAS“ sind die *International Accounting Standards*, erlassen vom *International Accounting Standards Committee* (IASC) in London, gegründet im Jahr 1973 und umfassend neu organisiert im Jahr 2000. Mangels Gesetzgebungsorgan auf internationaler Ebene handelt es sich um in einem umfangreichen Diskussionsprozess verabschiedete Standards der handelsrechtlichen Rechnungslegung für den Einzel- und den Konzernabschluss. Die „IFRS“, also die *International Financial Reporting Standards*, die von einem neuen Gremium des IASC, dem *International Accounting Standards Board* (IASB)² seit 2001 erlassen werden, sollen

nach und nach die „IAS“ ersetzen. Ferner die „US-GAAP“, also die *US-Generally Accepted Accounting Principles* der USA, die grds. vom *Financial Accounting Standards Board* (FASB) erlassen werden.

Prüfer: Abschließend hierzu noch eine grundlegende Frage. Können Sie mir sagen, wie die Bilanzposten (außer Eigenkapital und RAP) nach IAS bezeichnet werden und wie sie zu charakterisieren sind?

Prüfling 3: Auf der Aktivseite wird der Begriff „Asset“ und auf der Passivseite der Begriff „Liability“ verwendet. Ein „Asset“ ist dem Wirtschaftsgut ähnlich: konkreter Aufwand vor dem Bilanzstichtag, der einen längerfristigen Nutzen darstellt, der mit überwiegender Wahrscheinlichkeit realisierbar ist. „Liability“ ist die sichere oder ungewisse Außenverpflichtung.

Prüfer: „Außenverpflichtung“ ist ein gutes Stichwort. Legen Sie mir doch bitte kurz dar, wonach handels- und steuerrechtlich Schulden unterschieden werden.

Prüfling 3: Schulden“ werden zunächst in „echte Schulden“ und „unechte Schulden“ unterschieden. „Echte Schulden“ setzen eine Außenverpflichtung voraus, während unter

* 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 *Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee* e.V. (DRSC, www.drsc.de); vgl. auch § 342 HGB. Der DRSC hat den DSR (= Deutscher Standardisierungsrat), der die DRS (= *Deutsche Rechnungslegungs Standards*) erlässt. Diese gelten verbindlich für den Konzernabschluss, entfalten faktisch aber auch Wirkung für den Einzelabschluss.

2 Stiftung privaten Rechts mit Sitz in Delaware und Tätigkeit in London.

„unechten Schulden“ Rückstellungen für Innenverpflichtungen zu verstehen sind.

Prüfer: Sie sagen also, dass „echte Schulden“ eine Außenverpflichtung voraussetzen. Ist dies die einzige Unterscheidung, die an dieser Stelle getroffen wird?

Prüfling 3: Nein, bei den „echten Schulden“ wird darüber hinaus noch zwischen „echten sicheren Schulden“ und „echten unsicheren Schulden“ unterschieden.

Prüfer: Können Sie kurz erläutern, was unter dieser Differenzierung zu verstehen ist?

Prüfling 4: Unter „echten sicheren Schulden“ sind „Verbindlichkeiten“ und unter „echten unsicheren Schulden“ hingegen „Rückstellungen für Außenverpflichtungen“ zu verstehen.

Prüfer: Jetzt haben Sie sowohl bei den „echten Schulden“ als auch bei den „unechten Schulden“ die „Rückstellungen“ angesprochen. Was sind denn „Rückstellungen“ bzw. wie lässt sich denn das Wesen von „Rückstellungen“ charakterisieren?

Prüfling 2: Das Wesen von „Rückstellungen“ lässt sich dahingehend charakterisieren, dass es sich um Aufwand vergangener oder gegenwärtiger Rechnungsperioden handelt, Vorsorge für künftige Handlungen oder Ereignisse getroffen werden soll, keine Korrektur des Bilanzansatzes bestimmter Aktivposten erfolgt und keine eindeutige, aber eine ausreichend genaue Quantifizierung möglich ist. Jedoch ist hierbei, wie bereits angesprochen, die systematische Unterteilung in Außen- und Innenverpflichtung erforderlich.

Prüfer: Für welche Sachverhalte besteht insoweit also die „handelsrechtliche Passivierungspflicht“, und wo ist dies jeweils geregelt?

Prüfling 1: „Handelsrechtliche Passivierungspflicht“ besteht insoweit für ungewisse Verbindlichkeiten, geregelt in § 249 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 HGB, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, geregelt in § 249 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 HGB, für unterlassene Instandhaltungsaufwendungen bei Nachholung innerhalb von drei Monaten nach dem Abschlussstichtag, geregelt in § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Alternative 1 HGB, für unterlassene Abraumbeseitigungsaufwendungen bei Nachholung im folgenden Geschäftsjahr, geregelt in § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Alternative 2 HGB und für Kulanzleistungen, geregelt in § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB.

Prüfer: In der Vergangenheit gab es „handelsrechtliche Passivierungswahlrechte“ für Rückstellungen. Gibt es diese noch?

Prüfling 2: Mit dem BilMoG sind alle handelsrechtlichen Wahlrechte für den Ansatz von Rückstellungen weggefallen. Eine Ausnahme gilt für Alt-Pensionszusagen (Art. 28 EG-HGB).

Prüfer: Nachdem wir uns nun die Handelsbilanz im Zusammenhang mit Rückstellungen angesehen haben, würden mich noch die steuerrechtlichen Bewertungsgrundsätze beim Ansatz von Rückstellungen interessieren. Können Sie mir sagen, welche hier zu beachten sind?

Prüfling 3: Grundsätzlich ist die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zu beachten. Jedoch sind gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG folgende steuerrechtliche Bewertungsgrundsätze zu berücksichtigen: Für gleichartige Verpflichtungen ist auf Grundlage der Erfahrungen in der Vergangenheit, aus der Abwicklung solcher Verpflichtungen, die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme einzubeziehen. Sachleistungsverpflichtungen sind mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten. Die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbundenen künftigen Vorteile, sind bei ihrer Bewertung wertmindernd zu berücksichtigen, soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind. Rückstellungen für Verpflichtungen, für deren Entstehen im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist, sind zeitanteilig anzusammeln. Darüber hinaus hat eine Abzinsung von Rückstellungen zu erfolgen, wenn ihre Laufzeit am Bilanzstichtag \geq zwölf Monate beträgt. Steuerrechtlich sind künftige Preis- und Kostensteigerungen nicht zu berücksichtigen.

Prüfer: Ich würde gerne nochmal auf die bereits erwähnten „schwebenden Geschäfte“ zurückkommen. Können Sie bitte kurz erläutern, was „schwebende Geschäfte“ sind?

Prüfling 2: Bei „schwebenden Geschäften“ hat noch keiner der Vertragsparteien die Erfüllung der (wirtschaftlichen) Leistung bewirkt. Hierbei ist zu beachten, dass Geldzahlungen keine wirtschaftliche Leistung darstellen, sondern nur eine Leistung im rechtlichen Sinne.

Prüfer: Sind für solche Geschäfte Rückstellungen zulässig?

Prüfling 4: In der Handelsbilanz ist eine Rückstellung Pflicht, wenn aus einem schwebenden Geschäft ein Verlust droht. Ein Verlust liegt hier vor, wenn der Wert der eigenen Leistung den Wert der Gegenleistung übersteigt.³ In der Steuerbilanz sind nach § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG keine „Drohverlust-Rückstellungen“ zu bilden. Eine Ausnahme besteht für drohende Verluste aus gebildeten Bewertungseinheiten gem. § 5 Abs. 4a Satz 2 i. V. mit Abs. 1a Satz 2 EStG.

Prüfer: Im Zusammenhang mit Drohverlust-Rückstellungen ein kleines Beispiel: A möchte sein Einzelunternehmen mit sämtlichen Vermögensgegenständen, Schulden und Verträgen an B verkaufen. A hat in seinem Einzelunternehmen eine nicht ausgewiesene Drohverlust-Rückstellung i. H. von 100.000 € über noch zu zahlende Mieten aus einem nutzlosen Mietvertrag. B hat den Mietvertrag mit Zustimmung des Vermieters übernommen. Wie sind die Werte insbesondere steuerrechtlich fortzuführen?

Prüfling 1: B hat in der handels- und steuerrechtlichen Eröffnungsbilanz die Anschaffungskosten der erlangten Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter auszuweisen. Der Grundsatz der erfolgsneutralen Behandlung von Anschaffungsvorgängen findet auch auf übernommene Passivpositionen und hierbei unabhängig davon Anwendung, ob der Ausweis dieser Passivpositionen in der Steuerbilanz einem –

³ Vgl. im Einzelnen IDW RS HFA 4.

von der Handelsbilanz abweichenden – Ausweisverbot ausgesetzt ist; hier also die nicht ausgewiesene Drohverlustrückstellung. Denn auch die Übernahme steuerrechtlich zu Recht nicht bilanzierter Verbindlichkeiten ist Teil des von B zu entrichtenden Entgelts und erhöht mithin dessen Anschaffungskosten. In der für die Besteuerung maßgebenden Schlussbilanz sind jedoch die steuerrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalte zu beachten (§ 5 Abs. 7 Satz 1 EStG). Die übernommene Mietzahlungsverpflichtung des B gegenüber dem Vermieter ist keine (gewisse) Verbindlichkeit, da die künftigen Mieten am Bilanzstichtag noch nicht entstanden sind. Auch scheidet die Bildung einer Rückstellung aus, da es sich um ein (übernommenes) schwebendes Geschäft handelt und somit keine Rückstellung passiviert werden kann; ein Erfüllungsrückstand liegt gerade nicht vor. Aufgrund des schwebenden Geschäfts kommt handelsrechtlich nur – wie beim Veräußerer A – eine Drohverlustrückstellung in Betracht. Jedoch scheidet ein solcher Ansatz steuerrechtlich aus. In der Steuerbilanz ist somit ein Ertrag zu realisieren. Für den aus der Auflösung der Drohverlustrückstellung resultierenden Gewinn i. H. von 100.000 € kann B i. H. von $\frac{14}{15}$ eine gewinnmindernde Rücklage bilden (§ 5 Abs. 7 Satz 5 EStG), die in den folgenden 14 Wj. jeweils mit mind. $\frac{1}{14}$ gewinnerhöhend aufzulösen ist.

Prüfer: Erweitern wir das Beispiel noch wie folgt: A realisiert aus der Veräußerung einen Verlust i. H. von 10.000 €. Welche Konsequenzen entstehen für A, wenn in dem Verlust die Übernahme des Mietvertrags von 100.000 € enthalten ist?

Prüfling 2: A müsste nach § 4f Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG den Aufwand i. H. von 100.000 € im Wj. der Veräußerung und den nachfolgenden 14 Jahren gleichmäßig verteilen und mit jeweils 6.667 € als Betriebsausgabe abziehen. Da es sich hier jedoch um eine Veräußerung des ganzen Betriebs gem. § 16 EStG handelt, unterbleibt die Verteilung des sich ergebenden Aufwands (§ 4f Abs. 1 Satz 3 EStG).

Prüfer: Sehr gut. Kommen wir zu einer ganz anderen Thematik: Welche Möglichkeiten kennen Sie, eine Gewinnrealisierung durch Aufdeckung stiller Reserven zu vermeiden, wenn Wirtschaftsgüter gegen Entgelt aus einem Betriebsvermögen ausscheiden?

Prüfling 4: § 6b und § 6c EStG bieten in diesem Fall die Möglichkeit, eine Gewinnrealisierung zu vermeiden.

Prüfer: Das ist richtig. Und was ist mit R 6.6 EStR? Stellt dies nicht auch eine Möglichkeit zur Vermeidung einer Gewinnrealisation durch Aufdeckung stiller Reserven für den von mir geschilderten Fall dar?

Prüfling 4: In dem von Ihnen geschilderten Sachverhalt ist R 6.6 EStR mangels Entgelt nicht anzuwenden, es sei denn, es droht eine Enteignung durch eine Behörde.

Prüfer: Bleiben wir bei § 6b EStG. Welche formellen Voraussetzungen müssen für die Bildung der Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG erfüllt sein?

Prüfling 3: § 6b Abs. 4 EStG regelt die formellen Voraussetzungen. Hiernach muss die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG erfolgen, das veräußerte Wirtschaftsgut muss mind. sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben, die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter müssen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören, der bei der Veräußerung entstandene Gewinn darf bei der Ermittlung des im Inland steuerpflichtigen Gewinns nicht außer Ansatz bleiben und der Abzugsbetrag sowie ggf. die Bildung und Auflösung der Rücklage müssen in der Buchhaltung verfolgt werden können.

Prüfer: Ergänzend würde mich zu dieser Thematik noch interessieren, ob die Bildung der Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG auf bestimmte Wirtschaftsgüter beschränkt ist?

Prüfling 1: Die Bildung kann nur bei Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter erfolgen. Nach § 6b Abs. 1 i. V. mit Abs. 10 EStG sind dies: Grund und Boden, Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn er zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört, Gebäude und Binnenschiffe und Anteile an Kapitalgesellschaften, soweit die Veräußerung nicht von Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen realisiert wurde.

Prüfer: Danke. Nun nochmal zurück zur Bilanz: Nach § 242 Abs. 1 HGB hat der Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss, also eine Bilanz, aufzustellen. Können Sie mir in Abgrenzung hierzu bitte den Begriff der „Unterbilanz“ definieren?

Prüfling 4: Eine „Unterbilanz“ liegt vor, wenn das satzungsmäßige Stammkapital durch das Reinvermögen zu mehr als 50 % nicht mehr gedeckt ist. Dabei ist von den jeweiligen Buchwerten auszugehen. Bei Kapitalgesellschaften ist nach § 268 Abs. 3 HGB ein solcher „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ am Schluss der Bilanz auf der Aktivseite gesondert auszuweisen, wenn das Eigenkapital durch Verluste aufgebraucht ist und sich ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten ergibt. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften entspricht das negative Kapital bzw. der negative Saldo aller Kapitalkonten dem Fehlbetrag.

Prüfer: In diesem Zusammenhang würde es mich jetzt interessieren, was der Unterschied zwischen „bilanzieller Überschuldung“ und „Überschuldung i. S. der InsO“ ist?

Prüfling 2: „Bilanzielle Überschuldung“, auch „buchmäßige Überschuldung“ genannt, liegt vor, wenn ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag vorhanden ist. In Abgrenzung hierzu liegt eine „Überschuldung i. S. der InsO“ in einer Bilanz vor, die unter Verzicht auf die Anwendung der allgemeinen Bewertungsgrundsätze in § 252 Abs. 1 HGB, mit Ausnahme des Stichtagsprinzips, erstellt wurde und die Zeitwerte (Verkehrswerte) ausweist, die Aktivposten aber

nicht die Schuldposten decken. Ab dem 1.1.1999 ist die „Überschuldung i. S. der InsO“ gem. § 19 Abs. 2 InsO zweistufig zu prüfen.

Prüfer: Dies ist eine gute Überleitung, um über das Insolvenzverfahren im Allgemeinen⁴ zu sprechen. Stellen Sie hierzu bitte zunächst kurz dar, wie die gerade angesprochene zweistufige Überprüfung der Überschuldung nach der InsO erfolgt.

Prüfling 2: Im Rahmen der zweistufigen Prüfung der „Überschuldung i. S. der InsO“ ist auf der 1. Stufe eine Fortbestehensprognose anhand eines Unternehmenskonzeptes zu erstellen. Vom Prognoseergebnis hängt dann die Bewertungsmethode ab: *Going Concern* (Buchwerte) oder *Non Going Concern* (Zerschlagungswerte). Auf der 2. Stufe ist der Überschuldungsstatus zu erstellen, wobei das Mengengerüst hierbei umfassender als bei der Bilanz ist und das Stichtagsprinzip als einziger allgemeiner Bewertungsgrundsatz weiter gilt. Die Bewertung erfolgt entsprechend des Ergebnisses lt. der 1. Stufe. Eine Überschuldung liegt insoweit vor, wenn die Aktivposten die Schuldposten nicht decken.

Prüfer: Bleiben wir bei der Insolvenz. Angenommen, das Insolvenzverfahren wird eröffnet. Was gilt dann ab Verfahrenseröffnung?

Prüfling 1: Ab Verfahrenseröffnung besteht der Einzel-Vollstreckungsschutz für den Schuldner nach § 89 Abs. 1 InsO; es gelten erhöhte Anfechtungsmöglichkeiten, die Rückschlagsperre gem. § 88 InsO, Verfügungsbeschränkungen und (regelmäßig fremde) Insolvenzverwaltung.

Prüfer: Bitte erläutern Sie mir auch, was unter „Aussonderung“ und was unter „Absonderung“ zu verstehen ist.

Prüfling 1: Die „Aussonderung“ gem. §§ 47 und 48 InsO bestimmt, dass Gegenstände, die dem Schuldner nicht gehören (fremdes Eigentum, dingliche Rechte) nicht zur Insolvenzmasse zählen und daher ausgesondert werden. Hingegen beinhaltet die „Absonderung“ nach §§ 49–52 InsO ein Verfahren, in dem eine Forderung im Insolvenzverfahren bevorzugt befriedigt wird. Durch die „Absonderung“ wird ein Gegenstand verwertet und der Erlös wird bis zur Höhe der gesicherten Forderung an den Absonderungsberechtigten ausgezahlt. Der Rest fließt in die Insolvenzmasse. Daher gehören die Gegenstände auch zur Insolvenzmasse. Als Absonderungsberechtigte gelten Inhaber von Immobiliarpfandrechten, Mobilarpfandrechten und Zurückbehaltungsrechten (Hypothek, Grundschuld, Pfandrecht, Sicherungsübereignung und Sicherungsabtretung).

Prüfer: Jetzt ist schon mehrmals der Begriff „Insolvenzmasse“ gefallen. Was umfasst die „Insolvenzmasse“?

Prüfling 3: Die „Insolvenzmasse“ umfasst das Vermögen des Insolvenzschuldners im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung. Hinzukommen gem. § 35 InsO bestimmte Neuerwerbe nach Insolvenzeröffnung.

Prüfer: Gut. Und was sind die Folgen der Ablehnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse?

Prüfling 2: Das Verfahren wird gem. § 26 Abs. 1 InsO nicht eröffnet, und nach § 26 Abs. 2 InsO erfolgt eine Eintragung des Schuldners in das Schuldnerverzeichnis. Zu beachten ist, dass nach § 262 Abs. 1 AktG und § 60 Abs. 1 GmbHG die AG und die GmbH in solchen Fällen als aufgelöst gelten.

Prüfer: Verlassen wir damit das Insolvenzverfahren und kommen nun zu einem ganz anderen Thema: In der Praxis ist es keine Seltenheit, das Gebilde ihre Rechtsform wechseln. In meinem Fall soll ein Einzelunternehmen in eine GmbH umgewandelt werden. Bitte erläutern Sie, welche zivil- und steuerlichen Möglichkeiten es diesbzgl. gibt.

Prüfling 1: Wenn ein Einzelunternehmen in eine GmbH umgewandelt werden soll, ist eine Verschmelzung nicht möglich, da ein Einzelunternehmen im Katalog des § 3 UmwG nicht als verschmelzungsfähiger Rechtsträger aufgeführt ist. Aus diesem Grund ist auch ein Formwechsel nach § 191 UmwG nicht durchführbar. Möglich wäre nur die Ausgliederung, sofern ein e. K. vorliegt (§ 124 i. V. mit § 152 UmwG). Zivilrechtlich kann das Einzelunternehmen sonst nur im Wege der Sachgründung auf die GmbH übertragen werden, sog. Einzelrechtsnachfolge. Steuerrechtlich ist dagegen eine Einbringung nach § 20 UmwStG möglich, wenn der ganze Betrieb des Einzelunternehmens (steuerfunktionale Einheit) in die GmbH eingebracht wird.

Prüfer: Sie haben gerade § 20 UmwStG angesprochen. Was sind denn die Voraussetzungen einer Betriebsübertragung nach § 20 UmwStG?

Prüfling 1: Der Betrieb muss mit allen seinen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die GmbH gegen Gewährung neuer Anteile übertragen werden („Sacheinlage“).

Prüfer: Und was sind die Rechtsfolgen des § 20 UmwStG?

Prüfling 1: Die Wirtschaftsgüter des einzubringenden Betriebs sind nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG grds. in der Eröffnungsbilanz der Kapitalgesellschaft mit den gemeinen Werten anzusetzen. Da nach § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG der Wert, mit dem die übernehmende Kapitalgesellschaft die Wirtschaftsgüter ansetzt, für den Einbringenden als Veräußerungspreis gilt, entsteht beim übertragenden Unternehmen ein Gewinn, auf den aber nach § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG die Vorschrift des § 16 Abs. 4 EStG anzuwenden ist. Nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG kann die Kapitalgesellschaft auf Antrag die Wirtschaftsgüter jedoch auch mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert ansetzen. Der bei Zwischenwertansatz entstehende Gewinn ist aber als laufender Gewinn zu behandeln, da nicht alle stillen Reserven aufgedeckt werden.

Prüfer: Wir haben bereits über § 6b EStG gesprochen. Angenommen im Einzelunternehmen ist eine Rücklage nach § 6b EStG bilanziert. Was geschieht damit bei Einbringung?

⁴ Vgl. hierzu auch den Fragen-Antworten-Katalog zum Insolvenzrecht von Pinter, SteuerStud 1/2019 S. 32 [→YAAAG-96917].

Prüfling 4: Da eine Rücklage nach § 6b EStG nichts anderes als „noch nicht versteuerte stille Reserven“ bedeutet, geht sie im Falle des Buchwertansatzes unverändert auf die Kapitalgesellschaft über. Im Fall des Zwischenwertansatzes ist die Rücklage verhältnismäßig, bei Ansatz der gemeinen Werte vollständig gewinnerhöhend aufzulösen.

Prüfer: Konkretisieren wir die Ausgangsüberlegung zur Einbringung an folgendem Beispiel: Das einzubringende Einzelunternehmen hat ein Kapital von 10.000 € und einen gemeinen Wert von 100.000 €. Im Wege der Sachgründung soll das Einzelunternehmen in die X-GmbH eingebracht werden. Die Aufdeckung stiller Reserven soll nach Möglichkeit vermieden werden. Welche Probleme entstehen hier? Einziger Gesellschafter soll der Einbringende Einzelunternehmer U werden.

Prüfling 3: Wählt die GmbH nach § 20 UmwStG den Buchwertansatz, stehen auf der Aktivseite der GmbH lediglich Wirtschaftsgüter mit einem Buchwert von 10.000 € (= Kapital des Einzelunternehmens). U muss aber in der Eröffnungsbilanz (Handelsbilanz) der GmbH nach § 5 Abs. 1 GmbHG ein Stammkapital von mind. 25.000 € ausweisen. Handelsrechtlich ist dies kein Problem, da die Wirtschaftsgüter lt. Aufgabenstellung 100.000 € wert sind und bei der Sachgründung die anteiligen gemeinen Werte ausgewiesen werden müssen. Dies erfordert aber nicht, dass auf die Buchwertfortführung verzichtet wird. Es ist möglich, in der Steuerbilanz der GmbH die Wirtschaftsgüter mit 10.000 € zu aktivieren und einen aktiven Ausgleichsposten i. H. von 15.000 € zu bilden. Auf der Passivseite kann dann das Stammkapital mit 25.000 € ausgewiesen werden.

Prüfer: Variieren wir den Fall dahingehend, dass das Einzelunternehmen ein negatives Kapital i. H. von 10.000 € hat. Die gemeinen Werte sollen wieder 100.000 € betragen.

Prüfling 2: Nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG ist eine Buchwertfortführung nicht möglich, wenn das Kapital des einzubringenden Betriebsvermögens negativ ist. Die stillen Reserven müssen daher mind. so weit aufgedeckt werden, dass das Kapital 0 € beträgt. Im vorliegenden Fall müssen daher 10.000 € der stillen Reserven aktiviert werden. Die Steuerbilanz der GmbH könnte dann auf der Aktivseite Wirtschaftsgüter mit einem Buchwert i. H. von 0 € und einen steuerlichen Ausgleichsposten i. H. von 25.000 € ausweisen. Auf der Passivseite wäre ein Stammkapital von mind. 25.000 € zu bilanzieren. Beim Einzelunternehmen entsteht ein laufender Gewinn von 10.000 €.

Prüfer: Wir gehen nochmal vom Grundfall aus. Die GmbH bucht: *Wirtschaftsgüter 100.000 € an Stammkapital 25.000 € und Gesellschafterdarlehen 75.000 €*. Ein Jahr später veräußert der Alleingesellschafter die GmbH-Anteile für 140.000 € nach § 17 Abs. 1 EStG. Wie hoch ist der Veräußerungsgewinn?

Prüfling 3: Das Problem ist hier die Bestimmung der Anschaffungskosten i. S. des § 17 Abs. 2 EStG. Nach § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG gilt der Wert, mit dem die GmbH das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile. Das wären hier 100.000 €. Dabei bliebe aber der Darlehensanspruch des Gesellschafters unberücksichtigt. Wirtschaftlich betrachtet hat der Einzelunternehmer in unserem Beispiel ja nur 25.000 € aufgebracht, um die Gesellschaftsanteile zu erwerben. Die restlichen 75.000 € kann er sich jederzeit auszahlen lassen. Aus diesem Grund sieht § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG vor, dass Wirtschaftsgüter, die der Einbringende im Gegenzug für die Einbringung erhält, (hier der Darlehensanspruch) von den Anschaffungskosten wieder abzuziehen sind. Damit betragen die Anschaffungskosten (100.000 € - 75.000 € =) 25.000 € und der Veräußerungsgewinn (140.000 € - 25.000 € =) 115.000 €. Der Gewinn ist im Teileinkünfteverfahren zu besteuern.

Prüfer: 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 2019 – Simulierte Prüfungsgespräche	
Simuliertes Prüfungsgespräch zum Bürgerlichen Recht und zur AO	SteuerStud 11/2018 S. 770 [→KAAAG-92357]
Simuliertes Prüfungsgespräch zur Körperschaft- und Einkommensteuer	SteuerStud 12/2018 S. 826 [→AAAAG-95389]
Simuliertes Prüfungsgespräch zur AO sowie zur Umsatz- und Einkommensteuer	SteuerStud 1/2019 S. 45 [→SAAAG-96919]
Simuliertes Prüfungsgespräch zum Bilanzsteuerrecht und weiteren Rechtsgebieten	SteuerStud 2/2019 S. 107 [→BAAAG-96929]

IHRE SCHNELLEN BESTELLWEGE:



Service-Fon
02323.141-940



E-Mail
bestellung@nwb.de



Internet
go.nwb.de/sus



Postanschrift
NWB Verlag · 44621 Herne

ABSENDER

Bitte leserlich in Druckbuchstaben ausfüllen.

Firmenanschrift Privatanschrift (zutreffendes bitte ankreuzen)

Firma · Kanzlei · Institution*

Kundennummer

Titel · Vorname · Name*

Geburtsdatum

Funktion

Straße · Postfach*

PLZ · Ort*

Telefon · Fax

eMail-Adresse*

Anzahl Berufsträger

Anzahl Mitarbeiter (ca.)

Branche

*Pflichtangaben

97048



JA, ich möchte das Themenmodul **Steuer + Studium** 4 Wochen kostenlos testen!

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

23,09 € monatlich inkl. der gesetzlichen MwSt.

- Für mich kommt nach dem Gratis-Test **der Ausbildungspreis*** zu **14,99 €** inkl. der gesetzlichen MwSt. infrage.

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

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

Nach Ablauf des Gratis-Tests erhalte ich die Printausgabe für 3,75 € (D) inkl. gesetzlicher MwSt. pro Monat. Der Versandkostenanteil beträgt zzgl. zum monatlichen Abonnementspreis 0,90 € (für Lieferungen außerhalb Deutschlands 1,80 €). Den Bezug kann ich jederzeit kündigen.

* **Der Ausbildungspreis** gilt für Studenten, Referendare, Fachschüler, Auszubildende, Finanz- und Steueranwärter, Teilnehmer an Kursen zur Vorbereitung auf die Steuerberater-, Steuerfachwirt- oder Bilanzbuchhalterprüfung.

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, 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 (ggfs. ihr Geburtsdatum im Rahmen der Identitätsfeststellung und Altersverifikation), 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.1 a), 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