

Mündliche StB-Prüfung 2020

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 2/2020 S. 100, NWB HAAAG-96927, und Moussallem/Teutloff, 60 wichtige Fragen und Antworten zu den Themen VWL und BWL, SteuerStud 2/2020 S. 107, NWB SAAAH-36152). Wichtige allgemeine Infos und Tipps geben Vossel/Horst in ihrem **Leitfaden zur mündlichen StB-Prüfung 2020** (SteuerStud 11/2019 S. 704, NWB DAAAH-28822).

Prüfer: Zum Einstieg in das heutige Prüfungsgespräch möchte ich zunächst von Ihnen wissen, was ganz allgemein benötigt wird, um einen Jahresabschluss erstellen zu können.

Prüfling 1: Voraussetzung, um einen Jahresabschluss erstellen zu können, ist, dass eine Buchführung existiert und eine Inventur durchgeführt wird.

Prüfer: Gut, also die Durchführung einer Inventur ist u. a. Voraussetzung. Können Sie mir diesen Begriff erläutern?

Prüfling 2: Gemäß § 241 Abs. 1 HGB bedeutet „Inventur“ die körperliche Erfassung des Bestands der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert.

Prüfer: Das ist richtig. Und welche Inventurverfahren gibt es?

Prüfling 2: Es gibt die Stichtagsinventur gem. § 240 Abs. 1 und 2 HGB, die vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur, die nach § 241 Abs. 3 HGB bis zu drei Monate vor und zwei Monate nach dem Bilanzstichtag erfolgen kann sowie die permanente Inventur gem. § 241 Abs. 2 HGB und die Stichprobeninventur gem. § 241 Abs. 1 HGB.

Prüfer: Gut! Ich möchte nochmal auf die Erstellung eines Jahresabschlusses zurückkommen. Hier würde es mich interessieren, ob eine Erstellung durch den Steuerberater, der nicht die Bücher geführt hat, ohne jede Prüfungshandlung (z. B. für die Vorlage bei einem Kreditinstitut) ausreicht.

Prüfling 3: Nach den heutigen Rahmenbedingungen des § 18 KWG i. V. mit § 25a KWG, bei einer Gesamtsumme aller Kredite bei einem Kreditinstitut von mehr als 750.000 € oder

mehr als 10 % des haftenden Eigenkapitals des Instituts, nein. Die Kreditinstitute werden zumindest ein Erstellen mit Plausibilitätsprüfung verlangen. Der Steuerberater muss insoweit eine Bescheinigung erteilen.

Prüfer: Sehr schön! Zum Abschluss dieser Thematik möchte ich noch wissen, ob für die Kosten, die durch die Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses entstehen, in der Steuerbilanz eine Rückstellung gebildet werden darf.

Prüfling 4: In der Steuerbilanz muss aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz eine Rückstellung gebildet werden, sofern eine gesetzliche Verpflichtung zur Aufstellung bzw. Prüfung besteht.¹

Prüfer: Prima! Kommen wir zu einem anderen Thema. Ich möchte mich mit Ihnen über Entnahmen und Einlagen unterhalten. Können Sie mir sagen, wo der Begriff der „Entnahme“ geregelt ist, und erläutern, was Entnahmen sind?

Prüfling 4: Der Begriff der „Entnahme“ ist in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG geregelt. Danach sind Entnahmen alle Wirtschaftsgüter, die der Stpfl. dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke entnimmt. Zu den Entnahmen gehören Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen.

* 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 H 5.7 Abs. 4 Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen sind u. a. zulässig für – 1. Spstr. EStH.

Prüfer: Wie Sie richtig ausgeführt haben, ist der Begriff der „Entnahme“ im EStG zu finden. Gibt es den Begriff auch im Handelsrecht?

Prüfling 2: Nein, den Begriff der „Entnahme“ gibt es im Handelsrecht nicht.

Prüfer: Können Sie dies auch begründen?

Prüfling 2: Die Handelsbilanz erfüllt andere Zwecke als die Steuerbilanz. Die Handelsbilanz dient dem Gläubigerschutz und der Information im Gegensatz zur Steuerbilanz, die der Einkommensermittlung, der Ermittlung der Vermögensmehrung und der Aufdeckung der stillen Reserven dient.

Prüfer: Bedeutet das im Ergebnis, dass Entnahmen im Handelsrecht nicht erfasst werden?

Prüfling 1: Nein, das bedeutet dies nicht. Im Ergebnis werden Entnahmen über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) erfasst. Im Handelsrecht aber nicht zwingend gewinnrealisierend.

Prüfer: Gut! Wie Sie richtig ausgeführt haben, werden Entnahmen im Handelsrecht nicht zwingend gewinnrealisierend erfasst. Wie werden Entnahmen denn grds. handels- und steuerrechtlich bewertet?

Prüfling 1: Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG erfolgt die Bewertung von Entnahmen steuerrechtlich mit dem Teilwert. Handelsrechtlich ist höchstens der Zeitwert anzusetzen.

Prüfer: Sie sagen steuerrechtlich erfolgt die Bewertung von Entnahmen mit dem Teilwert. Was ist denn der Teilwert bei

1. Barentnahmen,
2. Sachentnahmen,
3. Nutzungsentnahmen,
4. Leistungsentnahmen?

Prüfling 1: Der Teilwert bei Barentnahmen ist der Nennwert. Bei Sachentnahmen wird je nach Art des entnommenen Wirtschaftsguts unterschieden. Handelt es sich um eine Sachentnahme von Waren, entspricht der Teilwert den Wiederbeschaffungskosten. Handelt es sich hingegen um eine Sachentnahme von Erzeugnissen, entspricht der Teilwert den Selbstkosten. Bei Nutzungsentnahmen sind es die Selbstkosten und bei Leistungsentnahmen die Vollkosten (Selbstkosten).

Prüfer: Prima! Kommen wir von den Entnahmen zu den Einlagen. Bitte definieren Sie den Begriff der „Einlage“ nach dem EStG.

Prüfling 3: Nach § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG sind „Einlagen“ alle Wirtschaftsgüter, die der Stpfl. dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat. Hierbei handelt es sich um Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter.

Prüfer: Wie Sie gerade richtig ausgeführt haben, handelt es sich bei Einlagen um Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter. Können Sie mir erklären, warum Nutzungen und Leistungen nicht zu den Einlagen gehören?

Prüfling 3: Nutzungen und Leistungen gehören nicht zu den Einlagen, weil sie keine Wirtschaftsgüter i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG sind. Es fehlt die selbstständige Bewertungsfähigkeit dieses Vorteils.

Prüfer: Sehr schön! Jetzt würde es mich noch interessieren, wie Einlagen bewertet werden.

Prüfling 4: In Bezug auf Einlagen ist handelsrechtlich höchstens der Zeitwert anzusetzen. Steuerrechtlich erfolgt die Bewertung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG grds. mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wenn das Wirtschaftsgut innerhalb von drei Jahren vor der Zuführung angeschafft oder hergestellt wurde oder das Wirtschaftsgut ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft und der Stpfl. i. S. von § 17 Abs. 1 EStG beteiligt ist oder wenn ein Wirtschaftsgut i. S. des § 20 Abs. 2 EStG vorliegt und die Einlage nach dem 31.12.2008 erfolgt.

Prüfer: Wunderbar! Als nächstes möchte ich gerne wissen, worin der Unterschied zwischen einer Überführung und einer Übertragung besteht. Können Sie diesen bitte kurz darstellen?

Prüfling 2: Der Unterschied besteht darin, dass bei einer Überführung kein Rechtsträgerwechsel erfolgt, während bei einer Übertragung ein Rechtsträgerwechsel vorliegt.

Prüfer: Das ist richtig. Können Sie mir sagen, wie sich die Anschaffungskosten für ein Wirtschaftsgut in der Steuerbilanz ermitteln, das

1. aus betrieblichem Anlass bzw.
2. aus privatem Anlass

in das Betriebsvermögen eines anderen Stpfl. unentgeltlich übertragen wird?

Prüfling 2: Wird das Wirtschaftsgut aus betrieblichem Anlass unentgeltlich übertragen, erfolgt die Bewertung mit dem gemeinen Wert gem. § 6 Abs. 4 EStG. Wird das Wirtschaftsgut hingegen aus privatem Anlass unentgeltlich übertragen, erfolgt die Bewertung mit dem Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG.

Prüfer: Und wie wird in Abgrenzung dazu die Überführung von Wirtschaftsgütern von einem Betrieb in einen anderen Betrieb desselben Stpfl. bewertet?

Prüfling 2: Für solche Überführungen sind gem. § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG zwingend die Buchwerte der Wirtschaftsgüter fortzuführen. Handelsrechtlich kann ebenso verfahren werden.

Prüfer: Nehmen wir nun mal an, dass der Stpfl. sowohl in Berlin als auch in Amsterdam eine Betriebsstätte unterhält und ein Wirtschaftsgut dieses Stpfl. dauerhaft von Berlin nach Amsterdam überführt werden soll. Für unseren Fall soll zudem unterstellt werden, dass zwischen Deutschland und Holland ein DBA besteht, das die Freistellungsmethode vorsieht. Ändert sich etwas bzgl. der Bewertung der Überführung?

Prüfling 1: Bei dem von Ihnen geschilderten Fall liegt eine Steuerentstrickung vor. Bei Steuerentstrickungen erfolgt eine

Gewinnrealisierung, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland ausgeschlossen oder beschränkt wird. Dieser Fall wird gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG einer Entnahme gleichgestellt.

Prüfer: Sie sagen richtigerweise, dass der Fall einer Steuerentstrickung einer Entnahme gleichgestellt wird. Somit kommt es also durch den Ansatz des gemeinen Wertes zur Aufdeckung von stillen Reserven. Wie ist der Gewinn bei der Steuerentstrickung in ein EU-Land dann jeweils zu erfassen?

Prüfling 1: Grundsätzlich sind die stillen Reserven sofort der Besteuerung zu unterwerfen.

Prüfer: Korrekt, grds. sind die stillen Reserven sofort der Besteuerung zu unterwerfen. Wie ist denn vorzugehen, wenn die stillen Reserven in solchen Fällen nicht sofort versteuert werden sollen?

Prüfling 3: Wenn die stillen Reserven in solchen Fällen nicht sofort versteuert werden sollen, kann ein steuerlicher Ausgleichsposten (StAP) gem. § 4g EStG gebildet werden.

Prüfer: Ist die Bildung eines solchen StAP an bestimmte Voraussetzungen geknüpft? Und wenn ja, können Sie diese bitte kurz nennen?

Prüfling 3: Nach § 4g Abs. 1 EStG kann ein StAP gebildet werden, sofern die Voraussetzungen unbeschränkte Steuerpflicht, Wirtschaftsgut des Anlagevermögens und Zuordnung des Wirtschaftsguts zu einer Betriebsstätte in einem anderen EU-Mitgliedstaat erfüllt sind.

Prüfer: Im Zusammenhang mit dem Thema Steuerentstrickung haben wir bereits kurz über die Aufdeckung stiller Reserven gesprochen. Die Aufdeckung stiller Reserven würde ich gerne nochmal aufgreifen. Können Sie mir in diesem Kontext sagen, was steuerfreie Rücklagen sind?

Prüfling 4: Steuerfreie Rücklagen sind aufgedeckte, aber noch nicht versteuerte stille Reserven.

Prüfer: Richtig! Mit welchen Vorschriften bringen Sie steuerfreie Rücklagen in Verbindung?

Prüfling 4: Steuerfreie Rücklagen bringe ich mit § 6b EStG und R 6.6 EStR in Verbindung.

Prüfer: Sehr schön, genau auf diese beiden Vorschriften wollte ich hinaus! Was bewirken denn die Regelungen der R 6.6 EStR und § 6b EStG?

Prüfling 4: Durch beide Vorschriften kann die sofortige (volle) Versteuerung aufgedeckter stiller Reserven bei bestimmten Gewinnrealisierungstatbeständen vermieden werden. Die Gewinnverwirklichung wird zeitlich verlagert, und es entsteht insoweit eine Steuerstundungswirkung.

Prüfer: Nehmen wir uns mal R 6.6 EStR genauer vor. Welche Tatbestandsvoraussetzungen müssen konkret vorliegen, damit eine Übertragung stiller Reserven nach R 6.6 EStR erfolgen kann?

Prüfling 2: Damit eine Übertragung stiller Reserven nach R 6.6 EStR erfolgen kann, muss zum einen ein Wirtschaftsgut des Anlage- oder Umlaufvermögens gegen Entschädigung infolge höherer Gewalt, eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs aus dem Betriebsvermögen ausscheiden und zum anderen durch ein funktionsgleiches Wirtschaftsgut innerhalb einer bestimmten Frist ersetzt werden.

Prüfer: Das haben Sie gut dargelegt! Ohne genauer auf § 6b EStG eingehen zu wollen, würde es mich interessieren, ob Sie mir sagen können, worin sich R 6.6 EStR und § 6b EStG u. a. unterscheiden?

Prüfling 2: Der Unterschied zwischen R 6.6 EStR und § 6b EStG besteht u. a. darin, dass R 6.6 EStR auch auf Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens anwendbar ist, § 6b EStG hingegen nicht.

Prüfer: Und welche Voraussetzung muss dagegen sowohl für die Anwendung der R 6.6 EStR als auch bei § 6b EStG erfüllt sein?

Prüfling 2: In beiden Fällen handelt es sich um ein GoB-fremdes Wahlrecht i. S. von § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG, das nur in der Steuerbilanz ausgeübt werden kann. Materiellrechtliche Voraussetzung ist daher die Aufnahme des in der Steuerbilanz von der Handelsbilanz abweichend bilanzierten Wirtschaftsguts in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG.

Prüfer: Sie haben gerade korrekt erläutert, dass es sich sowohl bei R 6.6 EStR, als auch bei § 6b EStG um ein sog. GoB-fremdes Wahlrecht handelt. Kennen Sie eine weitere steuerliche Vorschrift, bei deren Anwendung es sich ebenfalls um die Ausübung eines GoB-fremden Wahlrechts handelt?

Prüfling 2: Ja, die Anwendung von § 7g EStG stellt ebenfalls ein GoB-fremdes Wahlrecht dar.

Prüfer: Sehr gut! Im Zusammenhang mit § 7g EStG möchte ich zunächst wissen, für welche Wirtschaftsgüter der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG in Anspruch genommen werden kann.

Prüfling 1: Der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG kann für die künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren, beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die mind. bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung/Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte verbleiben und ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden. Zu beachten ist, dass auch solche Wirtschaftsgüter begünstigt werden, die nicht neu sind, und auch Wirtschaftsgüter i. S. von § 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG.

Prüfer: Und wie wird der Investitionsabzugsbetrag berücksichtigt?

Prüfling 2: Die Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 1 EStG erfolgt gewinnmindernd außerhalb der Steuerbilanz.

Prüfer: Gehen wir mal davon aus, dass der Stpfl. einen Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen hat. Unter welchen Voraussetzungen würde eine rückwirkende Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 3 EStG erfolgen?

Prüfling 3: Eine rückwirkende Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 3 EStG würde erfolgen, wenn die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts nicht innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums erfolgt oder soweit die bei der Inanspruchnahme zugrunde gelegten geschätzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten höher waren als die tatsächlichen des Wirtschaftsguts und keine nachträglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten anfallen bzw. kein weiteres begünstigtes Wirtschaftsgut angeschafft/hergestellt wird.²

Prüfer: Ist eine solche, von Ihnen gerade richtig beschriebene, rückwirkende Änderung verfahrensrechtlich denn überhaupt zulässig?

Prüfling 1: Ja, § 7g Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG enthalten eine eigenständige Korrekturvorschrift (mit Ablaufhemmung für die Verjährung). Als Folge kann sich eine Verzinsung der daraus resultierenden Steuernachzahlungen gem. § 233a AO ergeben. Zu beachten ist, dass § 233a Abs. 2a AO gem. § 7g Abs. 3 Satz 4 EStG keine Anwendung findet.

Prüfer: Prima! Wo wir gerade bei Investitionen i. S. von § 7g EStG sind, würde ich in diesem Zusammenhang gerne auf ein aktuelles BMF-Schreiben zu sprechen kommen. Ist Ihnen ein aktuelles BMF-Schreiben zur Verwendung von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG bekannt? Um welches BMF-Schreiben handelt es sich hier, und worin ging es da im Detail?

Prüfling 3: Ich gehe davon aus, dass Sie das BMF-Schreiben v. 26.8.2019³ meinen. Mit diesem Schreiben hat die Finanzverwaltung ihre Rechtsauffassung zu begünstigten Investitionen i. S. von § 7g EStG bei Personengesellschaften an die aktuelle Rspr. des BFH angepasst. Mit Beschluss v. 15.11.2017⁴ hat der BFH entschieden, dass eine begünstigte Investition i. S. von § 7g EStG auch dann vorliegt, wenn der Investitionsabzugsbetrag bei einer Personengesellschaft vom Gesamthandsgewinn abgezogen wurde und die geplante Investition von einem der Gesellschafter innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums vorgenommen und in dessen Sonderbetriebsvermögen aktiviert wird. Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung sei dann in diesen Fällen der in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag dem Sonderbetriebsgewinn des investierenden Gesellschafters außerbilanziell hinzuzurechnen. Diesen gerade geschilderten Grundsätzen des BFH-Beschlusses⁵ folgt nunmehr auch die Finanzverwaltung und wendet diese daher über den entschiedenen Einzelfall hinaus an.

Prüfer: Das haben Sie sehr schön dargelegt! Ergänzend zu § 7g EStG möchte ich gerne noch die Sonderabschreibung thematisieren. In welcher Höhe können Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG vorgenommen werden?

Prüfling 1: Die Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG betragen 20 % der ggf. um einen Investitionsabzugsbetrag geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Prüfer: Steht die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG in einem Abhängigkeitsverhältnis zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG?

Prüfling 2: Nein, die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG kann unabhängig vom Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG in Anspruch genommen werden.

Prüfer: Als letzte Frage im Zusammenhang mit § 7g EStG möchte ich gerne wissen, ob die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG Auswirkung auf die (planmäßig) vorzunehmende AfA nach § 7 EStG hat.

Prüfling 2: Zunächst kann die Sonderabschreibung wahlweise neben der „normalen“ AfA – also zusätzlich – in Anspruch genommen werden. Nach Ablauf des maßgebenden Begünstigungszeitraums ist jedoch § 7a Abs. 9 EStG zu beachten.

Prüfer: Das soll es zu § 7g EStG gewesen sein. Allerdings ist „Sonderabschreibung“ ein gutes Stichwort, für ein gerade aktuelles anderes Thema. Haben Sie eine Idee, worauf ich hinaus möchte?

Prüfling 4: Ich gehe davon aus, dass Sie auf § 7b EStG hinaus möchten.

Prüfer: Ganz genau! Was wurde durch § 7b EStG neu in das EStG aufgenommen?

Prüfling 4: Durch § 7b EStG wurde eine neue Sonderabschreibung zur Förderung des Mietwohnungsneubaus in das EStG aufgenommen.

Prüfer: Können Sie bitte kurz erläutern, was diese Vorschrift beinhaltet?

Prüfling 4: Der Gesetzgeber hat im letzten Jahr das „Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus“⁶ umgesetzt. Nach § 7b EStG⁷ n. F. können für die Anschaffung oder Herstellung neuer Mietwohnungen in einem EU-Mitgliedstaat im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung und in den folgenden drei Jahren Sonderabschreibungen i. H. von bis zu 5 % jährlich zusätzlich zu der „normalen“ Gebäudeabschreibung von 2 % in Anspruch genommen werden. Begünstigt sind sowohl die Schaffung von neuem Mietwohnraum im Zusammenhang mit dem Neubau von Gebäuden als auch entsprechende Baumaßnahmen in bestehenden Gebäuden. Die Anschaffung einer neuen Wohnung wird

² Rechtslage ab 2016.

³ BMF, Schreiben v. 26.8.2019 - IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02, BStBl 2019 I S. 870, NWB UAAAH-29126; vgl. zu neueren Entwicklungen auch Weiss, StuB 22/2019 S. 841, NWB WAAA-34736.

⁴ BFH, Beschluss v. 15.11.2017 - VI R 44/16, BStBl 2019 II S. 466, NWB AAAAG-73188.

⁵ BFH-Beschluss vom 15.11.2017 - VI R 44/16, BStBl 2019 II S. 466, NWB AAAAG-73188.

⁶ Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus v. 4.8.2019, BGBl 2019 I S. 1122.

⁷ Zur Vertiefung vgl. Rätke, BBK 18/2019 S. 878, NWB EAAA-29944, und ungelöste Fragen bei Schmidt, NWB 38/2019 S. 2777, NWB BAAA-29650.

jedoch nur gefördert, wenn Sie bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung erfolgt.

Prüfer: Gerade haben Sie sehr schön beschrieben, was die Vorschrift § 7b EStG beinhaltet. Hierzu folgendes kurzes Beispiel: Im EG und 1. OG eines mehrstöckigen Gebäudes, das in 2012 errichtet worden ist, befinden sich bisher jeweils Mietwohnungen, während sich im 3. OG bisher Büroräume befinden, die in 2019 zu Wohnungen umgebaut und ab dem 15.12.2019 als solche vermietet werden. Handelt es sich bei diesem Beispiel um neue Wohnungen, die nach § 7b EStG begünstigt sind?

Prüfling 4: Ja, bei den Wohnungen im 3. OG, die in 2019 umgebaut werden, handelt es sich um neue Wohnungen, die nach § 7b EStG begünstigt sind.

Prüfer: Und welche Voraussetzungen müssen vorliegen, damit die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Betracht kommt?

Prüfling 2: Damit die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Betracht kommt, muss der Bauantrag (bzw. die Bauanzeige) zur Schaffung neuer, bisher nicht vorhandener Wohnungen nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellt sein, die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dürfen 3.000 €/m² Wohnfläche nicht übersteigen und die neue Wohnung muss im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren entgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die vorübergehende Beherbergung von Personen, z. B. die Vermietung als Ferienwohnung, diese Voraussetzung nicht erfüllt.

Prüfer: Abschließende Frage zu § 7b EStG. Ist die Vorschrift auch in der Handelsbilanz anzuwenden?

Prüfling 1: Nein, es findet sich keine Entsprechung in der Handelsbilanz. Es handelt es sich ebenfalls um ein steuerliches Wahlrecht gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG.

Prüfer: Gut! Dabei wollen wir es zu § 7b EStG belassen. Im Folgenden wollen wir uns mit etwas ganz anderem beschäftigen, mit der Bilanzierung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft. Hierzu möchte ich zunächst wissen, ob es sich bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft um ein Vermögen Gegenstand bzw. ein Wirtschaftsgut handelt.

Prüfling 3: Die Beteiligung an einer Personengesellschaft ist ein Vermögensgegenstand, denn sie ist ein wirtschaftlicher Vorteil mit Einzelveräußerbarkeit. In der Handelsbilanz richtet sich die Bewertung der Beteiligung demnach nach § 253 Abs. 1 und 3 HGB. Allerdings ist die Beteiligung an einer Personengesellschaft kein Wirtschaftsgut, da sie nicht selbstständig bewertbar ist. Der Gesellschafter gilt steuerrechtlich vielmehr bruchteilsmäßig anteilig an allen positiven und negativen Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft (also am Reinvermögen bzw. Betriebsvermögen) als beteiligt, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, da die Personengesellschaft ertragsteuerrechtlich im Grundsatz als Subjekt nicht existent ist.⁸

Prüfer: In diesem Kontext spricht man auch oft von der sog. Spiegelbildmethode. Können Sie diese bitte kurz erläutern?

Prüfling 3: Gemäß Spiegelbildmethode entspricht der Beteiligungsausweis in der Steuerbilanz des Gesellschafters spiegelbildlich dem jeweiligen Wertansatz des Kapitalkontos lt. Gesellschaftsbilanz einschließlich der Ergänzungs- und Sonderbilanz des Gesellschafters.

Prüfer: Zu der Thematik Bewertung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft folgender kleiner Fall: Die X-AG ist an der Z-OHG beteiligt. Die Z-OHG muss auf Dauer mit Verlusten rechnen. Kann die AG eine außerplanmäßige Abschreibung auf die Beteiligung vornehmen?

Prüfling 1: Da die Beteiligung handelsrechtlich ein Vermögen Gegenstand ist, kann oder muss ggf. eine außerplanmäßige Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 Satz 5 und 6 HGB vorgenommen werden, wenn der innere Wert vorübergehend oder dauerhaft gesunken ist.⁹

Prüfer: Und wie sieht es steuerrechtlich aus. Ist eine Teilwertabschreibung auf diese Beteiligung möglich?

Prüfling 2: Wie bereits im Zusammenhang mit der Spiegelbildmethode dargelegt, ist das Beteiligungskonto ein „Spiegelbild“ des steuerlichen Kapitalkontos, hier der AG bei der OHG. Es hat somit keine eigenständige Bedeutung i. S. eines Wirtschaftsguts. Eine Teilwertabschreibung kommt nicht in Betracht. Vielmehr mindern die Verlustanteile an der OHG das Beteiligungskonto „automatisch“ jeweils zum Schluss des Wirtschaftsjahres der OHG über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen.

Prüfer: Sehr schön! Nachdem wir uns nun mit allgemeinen bilanzsteuerrechtlichen Themen beschäftigt haben, möchte ich die restliche Zeit nutzen, um noch über die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft mit Ihnen zu sprechen. Hierzu habe ich Ihnen folgenden Fall mitgebracht: Einzelunternehmer U (Kapital 100.000 €, gemeiner Wert 500.000 €, kein e.K.) möchte seinen bisherigen Mitarbeiter M an seinem Unternehmen beteiligen. M soll 500.000 € in bar in das künftige Unternehmen (Personengesellschaft) einbringen und paritätisch beteiligt sein. Kann U die Aufdeckung der stillen Reserven seines Einzelunternehmens vermeiden?

Prüfling 2: Würde U die Hälfte seines Einzelunternehmens an M veräußern, müsste er die Hälfte seiner stillen Reserven aufdecken. Auf den Gewinn wäre § 16 EStG nicht anwendbar, da U nicht seinen ganzen Betrieb veräußert. Im vorliegenden Fall veräußert U aber nicht die Hälfte seines Unternehmens. Dies zeigt sich daran, dass M eine Einlage in das neue Unternehmen und nicht einen Kaufpreis an U erbringt; dieser Kaufpreis würde ja auch nicht 500.000 €, sondern nur 250.000 € betragen. Der Fall ist also so zu beurteilen, als ob U und M eine Personengesellschaft (GbR oder OHG) neu gründen und U seinen Betrieb nach § 24 UmwStG einbringt. Setzt die Personengesellschaft die Wirtschaftsgüter des Betriebs zum Buchwert an, entsteht für U kein Einbringungsgewinn.

⁸ Vgl. §§ 179, 180 AO, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

⁹ Siehe auch Stellungnahme IDW RS HFA 18.

Prüfer: Angenommen die Personengesellschaft setzt die Buchwerte an, wie würden dann die Kapitalkonten von U und M aussehen? Welches gesellschaftsrechtliche Problem tritt dann auf?

Prüfling 4: Auf der Aktivseite der neuen Personengesellschaft würden die Wirtschaftsgüter des ehemaligen Betriebs mit 100.000 € und das eingebrachte Geld des M mit 500.000 € bilanziert. Für die Darstellung der Kapitalkonten gibt es nun mehrere Möglichkeiten. Man könnte das Kapital des M mit 500.000 € und das des U mit 100.000 € ansetzen. Trotzdem könnte die Gewinnverteilung paritätisch vereinbart werden. U wäre damit aber optisch in einer Minderheitsposition. Will er das nicht hinnehmen, wäre es auch möglich, beide Kapitalkonten mit 300.000 € anzusetzen. Damit wäre das Kapital des M aber geringer als seine finanzielle Beteiligung (Ausgleich durch zwei spiegelbildlich korrespondierende Ergänzungsbilanzen). Daher hat sich die Handhabung durchgesetzt, dass in der Gesamthandsbilanz die eingebrachten Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert bilanziert werden (hier: 500.000 €). Die Kapitalkonten würden dann für M und U je 500.000 € ausweisen. Damit wäre nach außen hin die Parität dokumentiert. Da aber i. R. des § 24 UmwStG die Aufdeckung stiller Reserven vermieden werden soll, müssen die Bilanzansätze der Gesamthandsbilanz korrigiert werden. Dies geschieht in der Form, dass für den Gesellschafter U eine negative Ergänzungsbilanz erstellt wird, in der die eingebrachten Wirtschaftsgüter auf der Passivseite mit 400.000 € angesetzt werden. Auf der Aktivseite weist die Ergänzungsbilanz ein Minderkapital von 400.000 € aus. Da die Ergänzungsbilanz eine individuelle Korrektur der Bilanzansätze der Gesamthandsbilanz darstellt, weist das steuerliche Kapitalkonto des U im Endeffekt (500.000 € - 400.000 € =) 100.000 € aus. Die Buchwertfortführung des § 24 UmwStG ist somit gewährleistet.

Prüfer: In dem oben erwähnten Einzelunternehmen des U befindet sich ein Geschäftshaus (Buchwert 60.000 €, gemeiner Wert 400.000 €, Anschaffungskosten 300.000 €, Abschreibung mit 3 % linear). Die Personengesellschaft setzt in der Gesamthandsbilanz alle Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert an. Eine Ergänzungsbilanz wird nicht erstellt. Welche Folgen hat dies für U? Wie ist das Gebäude nach der Einbringung abzuschreiben?

Prüfling 1: Da der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen angesetzt wird, nach § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG für den Einbringenden als Veräußerungspreis gilt, muss U die stillen Reserven seines Einzelunternehmens aufdecken. Durch den Ansatz der gemeinen Werte werden sämtliche stillen Reserven realisiert, so dass U §§ 16, 34 EStG in Anspruch nehmen kann. Die weitere Abschreibung des Gebäudes richtet sich nach den § 24 Abs. 4 und § 23 Abs. 4 UmwStG. Danach ist zu differenzieren, ob es sich bei der Einbringung um einen Fall der Einzel- oder der Gesamtrechtsnachfolge handelt. Eine Gesamtrechtsnachfolge liegt vor, wenn die Einbringung nach dem UmwG erfolgt. Weil eine Ausgliederung eines Einzelunternehmens, das kein e.K. ist, auf eine Personengesellschaft nach § 152 UmwG nicht

möglich ist, kann zivilrechtlich die Einbringung nur im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgen. Damit gilt das Gebäude als von der Personengesellschaft angeschafft. Die Anschaffungskosten i. S. des § 253 HGB entsprechen dem gemeinen Wert, somit 400.000 €. Die AfA ist gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG mit 12.000 € jährlich anzusetzen.

Prüfer: Wie würde das Gebäude abgeschrieben werden, wenn die Personengesellschaft einen Zwischenwert ansetzt und dementsprechend 75 % der stillen Reserven aufgedeckt werden?

Prüfling 3: In diesem Fall würde die Personengesellschaft das Gebäude mit 60.000 € zzgl. (75 % • 340.000 € =) 255.000 €, also insgesamt mit 315.000 € aktivieren. Die Abschreibung richtet sich dann nach § 24 Abs. 4 UmwStG und § 23 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UmwStG. Die neue Bemessungsgrundlage errechnet sich aus den Anschaffungskosten (= 300.000 €) zzgl. der aufgedeckten stillen Reserven (= 255.000 €) und beträgt 555.000 €. Der bisherige AfA-Satz ist beizubehalten, so dass die AfA (3 % • 555.000 € =) 16.650 € p. a. beträgt. Letztlich werden damit die aufgedeckten stillen Reserven wie nachträgliche Anschaffungskosten behandelt.

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.

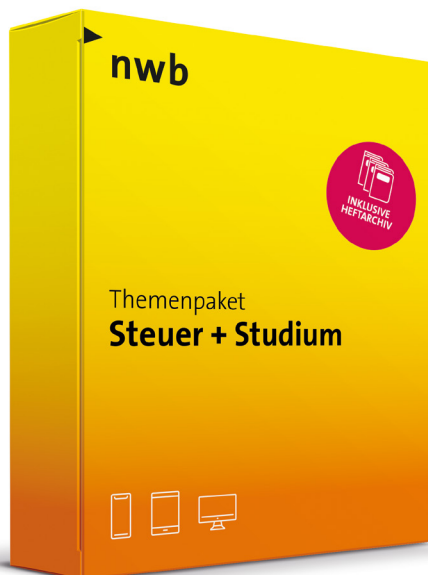


Dr. Ingmar Schörck,
Dipl. Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

SteuerStud-Reihe: Mündliche StB-Prüfung 2020 – Simulierte Prüfungsgespräche	
Simuliertes Prüfungsgespräch zum Verfahrensrecht, zur Erbschaftsteuer und zum Strafrecht	SteuerStud 11/2019 S. 728, NWB XAAAH-28824
Simuliertes Prüfungsgespräch zum Einkommensteuer-, Umwandlungssteuer- sowie Handels- und Gesellschaftsrecht	SteuerStud 12/2019 S. 786, NWB LAAAH-31293
Simuliertes Prüfungsgespräch zur Körperschaft-, Umsatz- sowie Gewerbesteuer	SteuerStud 1/2020 S. 35, NWB JAAAH-34146
Simuliertes Prüfungsgespräch zum Bilanzsteuerrecht und zu weiteren Rechtsgebieten	SteuerStud 2/2020 S. 114, NWB CAAAH-36153

Ihre schnellen Bestellwege:

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



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

97187

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

- > NWB Livefeed
- > NWB Datenbank inkl. passender Tools
- > **Steuer-Repetitor**
- > Zeitschriftenarchiv NWB Steuer + Studium (SuS)
- > Lizenzen für 5 Nutzer

24,- € monatlich

- Für mich kommt nach dem Gratis-Test **der Ausbildungspreis* von 15,60 € (1 Lizenz)** infrage.

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

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

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

Bezugsbedingungen: Der erste Monat ist gratis. Danach erhalte ich das ausgewählte Produkt im Abo zum ausgewählten Bezugspreis. Bei Auswahl der Printausgabe erhalte ich diese zusätzlich für € 3,85 (D) und € 1,05 Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland € 2,10). Alle Preise inklusive gesetzlicher MwSt. Die Rechnung erhalte ich jährlich im Voraus. Das Abo ist jederzeit kündbar. Wenn ich kein Abo wünsche, genügt eine Nachricht vor Ablauf der Testzeit.

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

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

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

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

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



Datum | Unterschrift