Mündliche StB-Prüfung 2023

Simuliertes Prüfungsgespräch zum Bilanzsteuerrecht und zu weiteren Rechtsgebieten

Phelina Sankat und Dr. Ingmar Schörck*

Im Folgenden schließen wir die SteuerStud-Reihe zu den simulierten Prüfungsgesprächen zur Vorbereitung auf die mündliche StB-Prüfung 2023 ab mit einem Gespräch, welches das Bilanzsteuerrecht und weitere Rechtsgebiete thematisiert. Dabei werden auch zahlreiche Änderungen in der Gesetzgebung dargestellt.[1] Bitte beachten Sie den Rechtsstand bei Redaktionsschluss zu dieser Ausgabe am 16.1.2023! Eine Übersicht zu sämtlichen Prüfungssimulationen finden Sie am Ende dieses Beitrags. Wir wünschen Ihnen für die mündliche StB-Prüfung viel Erfolg!

Beachten Sie auch unsere **Fragen-Antworten-Reihe zu den „nicht-steuerlichen" Themen** zzgl. Online-Trainings, den **SteuerStud WissensChecks** (in dieser Ausgabe: 30 wichtige Fragen und Antworten zum Europarecht und Europäischen Steuerrecht von Dürrschmidt, SteuerStud 2/2023 S. 101, NWB SAAAJ-27181, und 60 wichtige Fragen und Antworten zu den Themen VWL und BWL von Baretti/Brähler, SteuerStud 2/2023 S. 112, NWB CAAAJ-27182). Unser **PrüfungsCoach mündliche StB-Prüfung 2023** bündelt für Sie unter NWB FAAAJ-21838 alle wichtigen Lern- und Übungsinhalte zur Prüfungsvorbereitung.

Prüfer: Ich begrüße Sie zu unserem heutigen Prüfungsgespräch und möchte dies zum Einstieg mit allgemeinen bilanzsteuerrechtlichen Themen beginnen. Aus der Vorschrift des § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB lässt sich ableiten, dass das Vorliegen eines Vermögensgegenstands eine grds. Voraussetzung für eine Aktivierung darstellt. Die Vorschrift des § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB gilt über die Maßgeblichkeit in entsprechender Anwendung auch für das Steuerrecht. Begrifflich spricht man hier jedoch nicht von einem „Vermögensgegenstand", sondern von einem „Wirtschaftsgut". Können Sie mir sagen, ob diese beiden Begrifflichkeiten, „Vermögensgegenstand" bzw. „Wirtschaftsgut", gesetzlich definiert sind?

Prüfling 1: Weder der Begriff „Vermögensgegenstand" noch der Begriff „Wirtschaftsgut" sind gesetzlich definiert. Lediglich aus der Rspr. lässt sich ableiten, welche Tatbestandsmerkmale gegeben sein müssen, damit ein Vermögensgegenstand bzw. ein Wirtschaftsgut vorliegt.

Prüfer: Über die Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG setzt jedes Wirtschaftsgut voraus, dass es auch nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Bedeutet das, dass die Begriffe „Vermögensgegenstand" und „Wirtschaftsgut" inhaltlich übereinstimmen und damit auch die identischen Tatbestandsmerkmale vorliegen müssen?

Prüfling 3: Die Begriffe „Vermögensgegenstand" und „Wirtschaftsgut" stimmen inhaltlich überein. Sie werden durch die GoB (Bilanzierung) in gleicher Weise geprägt. Allerdings haben sich trotz der weitestgehenden Identität aus der Rspr. unterschiedliche Tatbestandsmerkmale im Hinblick auf das Vorliegen eines Vermögensgegenstands bzw. Wirtschaftsguts entwickelt.

Prüfer: Welche Tatbestandsmerkmale müssen denn nun konkret vorliegen, damit es sich um einen Vermögensgegenstand bzw. um ein Wirtschaftsgut handelt?

Prüfling 2: Ein Vermögensgegenstand liegt vor, wenn es sich um einen wirtschaftlichen Vorteil handelt und Einzelverwertbarkeit gegeben ist. Wirtschaftsgüter hingegen sind Sachen, Rechte oder tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten oder Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt, die einer besonderen Bewertung zugänglich sind und zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können.[2]

Prüfer: Prima! Abschließend hierzu einen kleinen Fall: Die Tech-GmbH, eine in Deutschland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft, erwirbt zur kurzfristigen Kapitalstärkung Kryptowährung zum Preis von 5.000 €. Wie erfolgt die bilanzielle Einordnung der Kryptowährung?

---

* 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 Einen Kurzüberblick über die wichtigsten Gesetzesänderungen im Hinblick auf die mündliche StB-Prüfung 2023 verschafft Ihnen Brähler, SteuerStud 12/2022 S. 788 NWB YAAAJ-23884, zzgl. Schaubild, SteuerStud 12/2022 S. 771 NWB UAAAJ-23881. Bitte beachten Sie: Beitrag und Schaubild in der NWB Datenbank stellen die finalen (!) Änderungen nach Abschluss der Gesetzgebungsverfahren aller darin dargestellten Gesetze dar, da dies z. Zt. des Redaktionsschlusses zur SteuerStud-Ausgabe 12/2022 nicht möglich war!

2 Vgl. H 4.2 Abs. 1 Wirtschaftsgut – Begriff EStH.

Prüfling 4: Da die jeweilige Kryptowährung über eigene Handelsplattformen, die mit Börsenplätzen für Aktien oder Rohstoffe vergleichbar sind, gehandelt wird, ist diese üblicherweise einer Marktbewertung zugänglich und auch selbstständig verkehrsfähig. Einheiten einer virtuellen Währung sind nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter materieller Art, die nach den allgemeinen bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen dem Anlage- oder Umlaufvermögen zuzuordnen sind.[3] Vorliegend ist die erworbene Kryptowährung daher als materieller Vermögensgegenstand bzw. materielles Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens zu aktivieren, da sie aufgrund ihres Finanzierungscharakters regelmäßig nicht dazu bestimmt ist, dem Geschäftsbetrieb dauerhaft zu dienen.

Prüfer: Vielen Dank. Das soll es zu diesem Thema gewesen sein. Wir wechseln auf die Passivseite der Bilanz und beschäftigen uns als nächstes mit Verbindlichkeiten. Welche Voraussetzungen müssen erfüllt sein, damit Verbindlichkeiten zu passivieren sind?

Prüfling 1: Verbindlichkeiten sind zu passivieren, wenn eine Außenverpflichtung besteht, Gewissheit hinsichtlich Grund und Höhe sowie eine wirtschaftliche Belastung zum Bilanzstichtag vorliegt.

Prüfer: Können Sie mir auch sagen, wie handelrechtlich die Bewertung von Verbindlichkeiten vorzunehmen ist und wie steuerrechtlich die Bewertung von Verbindlichkeiten bis zum 31.12.2022 vorzunehmen war?

Prüfling 4: Die Bewertung von Verbindlichkeiten erfolgt handelsrechtlich gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit dem Erfüllungsbetrag. Steuerrechtlich waren gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i. V. mit Nr. 2 Satz 1 EStG die Anschaffungskosten (= Rückzahlungsbetrag) anzusetzen, wobei grds. eine Abzinsung mit 5,5 % zu erfolgen hatte.

Prüfer: Und welche aktuelle Änderung hat sich hinsichtlich der Bewertung von Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz ergeben?

Prüfling 2: Für Wj., die nach dem 31.12.2022 enden, entfällt generell die steuerrechtliche Abzinsungspflicht.[4] Darüber hinaus kann diese Neuregelung auf Antrag auch bereits für noch offene Vorjahre angewandt werden.[5]

Prüfer: Prima, genau darauf zielte meine Frage ab! Hierzu folgender Fall: A nimmt im Jahr 2021 eine Darlehensverbindlichkeit (endfällig) zur Finanzierung einer Maschine i. H. von 100.000 € auf. Das Darlehen ist unverzinslich und die Laufzeit beträgt mehr als zwölf Monate. A hat das Darlehen daher zum 31.12.2021 zutreffend mit seinem abgezinsten Wert i. H. von 88.000 € in der Steuerbilanz angesetzt. Wie ist der Ansatz zum 31.12.2022, wenn A einen möglichst niedrigen Gewinn wünscht und der abgezinste Betrag 90.000 € betragen würde?

Prüfling 3: In der Steuerbilanz ist die Verbindlichkeit grds. mit den Anschaffungskosten (= Rückzahlungsbetrag) anzusetzen und mit 5,5 % abzuzinsen. Da hier kein Ausnahmetatbestand des § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG greift, muss der Ansatz mit 90.000 € erfolgen.

Prüfer: Das stimmt so weit. Besteht denn für A noch eine andere Möglichkeit, was den Ansatz der Verbindlichkeit zum 31.12.2022 betrifft?

Prüfling 3: A könnte auf Antrag auch schon die Neufassung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG anwenden.[6]

Prüfer: Unterstellt A stellt einen entsprechenden Antrag. Wie wäre dann die Verbindlichkeit zum 31.12.2022 anzusetzen?

Prüfling 3: Dies würde dazu führen, dass die Verbindlichkeit zum 31.12.2022 mit 100.000 € auszuweisen wäre.

Prüfer: Unter Berücksichtigung, dass A einen möglichst niedrigen Gewinn wünscht, welchen Ansatz würden Sie wählen?

Prüfling 3: Da A einen niedrigen Gewinn wünscht, würde ich den Ansatz mit 100.000 € wählen.

Prüfer: Sehr schön! Können Sie mir jetzt zur Vollständigkeit noch sagen, wie die Differenz zwischen dem gewählten Ansatz zum 31.12.2022 i. H. von 100.000 € und dem bisher in der Steuerbilanz angesetzten abgezinsten Betrag i. H. von 88.000 € zu berücksichtigen ist?

Prüfling 3: Die Differenz aus der Aufzinsung i. H. von 12.000 € stellt eine sofort abziehbare Betriebsausgabe dar.

Prüfer: Gut. Der Wegfall der Abzinsung von Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz war eine der Gesetzesänderungen im Zusammenhang mit Corona, die sich aus dem Vierten Corona-Steuerhilfegesetz[7] ergeben haben. Als Nächstes möchte ich daher auf einzelne weitere Gesetzesänderungen im Zusammenhang mit Corona zu sprechen kommen. Können Sie mir noch ein Beispiel für eine solche Gesetzesänderung nennen?

Prüfling 2: Ja, u. a. wurde im Zusammenhang mit dem Vierten Corona-Steuerhilfegesetz[8] die bereits mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz[9] vorübergehende Wiedereinführung der degressiven AfA um ein weiteres Jahr bis zum 31.12.2022 verlängert.

Prüfer: Was bedeutet das konkret für die Anwendbarkeit der degressiven AfA[10] in der Praxis?

Prüfling 1: Dies bedeutet, dass nicht nur für in den Jahren 2020–2021, sondern auch für im Jahr 2022 getätigte Anschaffungen bzw. Herstellungen von Wirtschaftsgütern des abnutzbaren, beweglichen Anlagevermögens die AfA degressiv gem. § 7 Abs. 2 EStG vorgenommen werden kann.

Prüfer: Richtig. Zum Vergleich der linearen mit der degressiven AfA folgender Fall: Eine Maschine wird im Januar 2020

3 Vgl. BMF, Schreiben v. 10.5.2022 - IV C 1 - S 2256/19/10003:001, BStBl 2022 I S. 668 NWB GAAAI-61746.
4 Vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG n. F.
5 Vgl. § 52 Abs. 12 Satz 2 EStG.
6 Vgl. § 52 Abs. 12 Satz 3 EStG.
7 Vgl. Viertes Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Viertes Corona-Steuerhilfegesetz) v. 19.6.2022, BGBl I S. 911.
8 Vgl. Viertes Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Viertes Corona-Steuerhilfegesetz) v. 19.6.2022, BGBl I S. 911.
9 Vgl. Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz) v. 29.6.2020, BGBl I S. 1512.
10 Vertiefend zur Abschreibung von abnutzbarem Anlagevermögen (inkl. wichtiger Änderungen im Zuge des Jahressteuergesetzes 2022, s. auch im Folgenden) vgl. die Fallstudie von Hübner, SteuerStud 1/2023 S. 43 NWB BAAAJ-25075, zzgl. Schaubild, SteuerStud 1/2023 S. 3 NWB GAAAJ-25069.

für 80.000 € erworben. Die Nutzungsdauer beträgt acht Jahre. Ist die Anwendung der linearen oder der degressiven AfA im Jahr 2020 für den Stpfl. günstiger?

Prüfling 4: Der lineare AfA-Satz beträgt bei einer Nutzungsdauer von acht Jahren 12,5 %. Der degressive AfA-Satz beträgt max. das 2,5-fache des nach der linearen AfA maßgeblichen Prozentsatzes, max. jedoch 25 %. Der degressive AfA-Satz beträgt hier somit 12,5 x 2,5 = 31,25 %, max. 25 %. Im Jahr 2020 ist somit die degressive AfA für den Stpfl. günstiger.

Prüfer: Das haben Sie sehr gut dargestellt. Ab wann wäre demnach die lineare AfA wieder höher?

Prüfling 4: Die lineare AfA i. H. von 10.000 € wäre ab dem Jahr 2023 wieder höher, da im Jahr 2023 die degressive AfA 25 % von 33.750 €, also 8.438 €, beträgt.

Prüfer: Hätte der Stpfl. denn die Möglichkeit, z. B. im Jahr 2023, von der degressiven AfA wieder zur linearen AfA zu wechseln?

Prüfling 4: Ja, der Stpfl. hätte diese Möglichkeit, da gem. § 7 Abs. 3 EStG ein Wechsel von der degressiven AfA zu linearen AfA möglich ist.

Prüfer: Gab es neben der verlängerten Anwendbarkeit der degressiven AfA im Zusammenhang mit dem Vierten Corona-Steuerhilfegesetz[11] noch weitere Fristanpassungen und wenn ja, welche?

Prüfling 1: Im Zusammenhang mit dem Vierten Corona-Steuerhilfegesetz[12] gab es darüber hinaus erneute Fristverlängerungen bei § 7g EStG und § 6b EStG.

Prüfer: Prima! Auch diese beiden Vorschriften wollen wir uns einmal genauer ansehen: Die reguläre Investitionsfrist bei § 7g EStG beträgt gem. § 7g Abs. 3 EStG drei Jahre. Was gilt hiervon abweichend bei in den Jahren 2017, 2018 und 2019 beanspruchten Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG aufgrund der Fristverlängerungen i. R. der Corona-Pandemie?

Prüfling 2: Bei in 2017 beanspruchten Investitionsabzugsbeträgen endet die Investitionsfrist gem. § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG abweichend von § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG erst zum Ende des sechsten auf das Wj. des Abzugs folgenden Wj. Die Investitionsfrist beläuft sich gem. § 52 Abs. 16 Satz 4 und 5 EStG auf fünf bzw. vier Jahre, sofern die Bildung des Investitionsabzugsbetrag in 2018 bzw. 2019 erfolgte.

Prüfer: Bereits durch das Jahressteuergesetz 2020[13] wurden, unabhängig von der Corona-Pandemie, umfangreiche Änderungen bei der Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags für alle nach dem 31.12.2019 endenden Wj. umgesetzt. Unter anderem gilt seither für die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen und Sonderabschreibung für alle Einkunftsarten eine einheitliche Gewinngrenze i. H. von 200.000 €. Hier würde es mich interessieren, was unter dem „Gewinn" i. S. von § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG zu verstehen ist.

Prüfling 3: Unter „Gewinn" i. S. von § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG ist der steuerliche Gewinn ohne Berücksichtigung von Abzügen und Hinzurechnungen gem. § 7g Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 EStG zu verstehen.

Prüfer: Und wie ist mit außerbilanziellen Korrekturen der Steuerbilanz sowie Hinzu- und Abrechnungen zu verfahren?

Prüfling 3: Außerbilanzielle Korrekturen der Steuerbilanz sowie Hinzu- und Abrechnungen sind zu berücksichtigen.

Prüfer: In Ordnung. Hierzu ein kleiner Fall: A erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Diese ermitteln sich durch Betriebsvermögensvergleich. Das Betriebsvermögen zum 31.12.00 beträgt 20.000 €, das Betriebsvermögen zum 31.12.01 205.000 €. Darüber hinaus ist in der Bilanz zum 31.12.01 eine GewSt-Rückstellung i. H. von 20.000 € enthalten. Entnahmen und Einlagen wurden in 01 nicht getätigt. GewSt-Vorauszahlungen gab es bislang keine. Für die Anschaffung einer Maschine möchte A einen Investitionsabzugsbetrag i. H. von 12.000 € geltend machen. Ist dies möglich?

Prüfling 2: Für die Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrags ist u. a. zu prüfen, ob die Gewinngrenze überschritten wurde. Nach dem Wortlaut des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG i. V. mit Rz. 13 des BMF-Schreibens v. 15.6.2022[14] ist der maßgebende Gewinn, der Gewinn nach Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG (Gewinn lt. Steuerbilanz), hier i. H. von (205.000 € - 20.000 € =) 185.000 € unter Berücksichtigung der außerbilanziellen Korrekturen, in unserem Fall in Form des GewSt-Aufwands i. H. von 20.000 €, der gem. § 4 Abs. 5b EStG außerbilanziell wieder hinzuzurechnen ist. Die Bildung des Investitionsabzugsbetrags gem. § 7g Abs. 1 EStG ist nicht zu berücksichtigen, so dass der maßgebende Gewinn vorliegend 205.000 € beträgt und damit die Gewinngrenze i. H. von 200.000 € überschreitet. A kann somit für 01 keinen Investitionsabzugsbetrag in Anspruch nehmen.

Prüfer: Sehr schön! Das soll es zu § 7g EStG gewesen sein. Hieran anschließend möchte ich gleich zu einem weiteren GoB-fremden steuerrechtlichen Wahlrecht kommen, § 6b EStG. Auch hier zunächst zu der aktuell erneuten Fristverlängerung. Bitte legen Sie kurz da, welche Regelungen in Bezug auf die Fristen des § 6b Abs. 3 Satz 2, 3 und 5 EStG im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie, letztmalig im Vierten Corona-Steuerhilfegesetz[15], getroffen worden sind.

Prüfling 4: Die Fristen des § 6b Abs. 3 Satz 2, 3 und 5 EStG verlängern sich gem. § 52 Abs. 14 Satz 4 EStG jeweils um drei Jahre, wenn die Rücklage am Schluss des nach dem 29.2.2020 und vor dem 1.1.2021 endenden Wj. aufzulösen wäre. Die Frist verlängert sich gem. § 52 Abs. 14 Satz 5 EStG um zwei Jahre, wenn die Rücklage am Schluss des nach dem 31.12.2020 und vor dem 1.1.2022 endenden Wj. aufzulösen wäre. Sie verlängert sich gem. § 52 Abs. 14 Satz 6 EStG um ein Jahr, wenn die Rücklage am Schluss des nach dem 31.12.2021 und vor dem 1.1.2023 endenden Wj. aufzulösen wäre.

11 Vgl. Viertes Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Viertes Corona-Steuerhilfegesetz) v. 19.6.2022, BGBl I S. 911.

12 Vgl. Viertes Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Viertes Corona-Steuerhilfegesetz) v. 19.6.2022, BGBl I S. 911.

13 Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl I S. 3096.

14 Vgl. BMF, Schreiben v. 15.6.2022 - IV C 6 - S 2139-b/21/10001:001, BStBl 2022 I S. 945 NWB JAAAJ-15870.

15 Vgl. Viertes Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Viertes Corona-Steuerhilfegesetz) v. 19.6.2022, BGBl I S. 911.

Prüfer: Losgelöst von den Fristverlängerungen durch die Corona-Pandemie, möchte ich bei § 6b EStG noch einen anderen Aspekt ansprechen, und zwar die Übertragung von stillen Reserven bei Sachverhalten mit Auslandsbezug. Stellen Sie sich hierzu bitte einmal folgenden Fall vor: Eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige GmbH veräußert ein in München belegenes Fabrikgrundstück, dass die GmbH zehn Jahre als Lagerplatz genutzt hat, und erzielt aus dieser Veräußerung einen Gewinn i. H. von 100.000 €. Die GmbH plant den Kauf eines Fabrikgrundstücks in Spanien und möchte die stillen Reserven aus der Veräußerung des Grundstücks in München auf dieses neue Fabrikgrundstück in Spanien übertragen. Ist dies nach § 6b EStG möglich?

Prüfling 1: § 6b EStG ist erfüllt, denn es liegt eine Veräußerung eines begünstigten Wirtschaftsguts (Grund und Boden und Gebäude) vor, das mind. sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen gehörte. Allerdings ist gem. § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG eine direkte Übertragung der stillen Reserven i. H. von 100.000 € nur auf inländische Grundstücke möglich.

Prüfer: Hat die GmbH im vorliegenden Fall eine andere Möglichkeit, um die aufgedeckten stillen Reserven nicht sofort in voller Höhe versteuern zu müssen?

Prüfling 1: Die GmbH kann gem. § 6b Abs. 2a EStG eine Stundung (fünf Jahre) der aus Gewinn resultierenden Steuer beantragen. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass die Steuerstundung nur für KSt (inkl. Annexsteuern) und nicht für die GewSt zu gewähren ist. Der Antrag ist gem. § 6b Abs. 2a Satz 2 EStG im Jahr der Veräußerung zu stellen.[16]

Prüfer: Schön! Wandeln wir den Fall einmal dahingehend ab, dass der Kauf des Grundstücks in Spanien unterbleibt. Ergeben sich dadurch Änderungen zu der von Ihnen dargestellten Lösung?

Prüfling 1: Auch wenn der Kauf des Grundstücks in Spanien unterbleibt, ergeben sich keine Änderungen zu der vorhergehenden Lösung. Allerdings ist zu beachten, dass für die Dauer des durch die Ratenzahlung gewährten Zahlungsaufschubs Zinsen in entsprechender Anwendung des § 234 AO zu erheben sind.

Prüfer: Lassen Sie uns den Fall noch einmal abwandeln: Die Veräußerung soll im Jahr 2018 erfolgt sein. Geplant ist eine Reinvestition in Großbritannien. Diese erfolgt im Juni 2021, also nach dem Austritt aus der EU.[17] Welche Rechtsfolge ergibt sich hieraus?

Prüfling 2: Da der Antrag vor dem Austritt aus der EU gestellt wurde, bleibt die Stundung zinsfrei gem. § 6b Abs. 2a Satz 7 EStG.

Prüfer: Sehr schön! Das soll es zu den Gesetzesänderungen im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie gewesen sein. Als Nächstes wollen wir uns mit dem Jahressteuergesetz 2022[18] beschäftigen. Eine Änderung, die sich aus dem Jahressteuergesetz 2022 ergeben hat, bezog sich auf die Rechnungsabgrenzungsposten. Bevor wir jedoch auf die Änderung als solche zu sprechen kommen, möchte ich Sie bitten mir zunächst einmal zu erläutern, was ganz allgemein als Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen ist.

Prüfling 3: Als Rechnungsabgrenzungsposten sind Ausgaben bzw. Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwand bzw. Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.[19]

Prüfer: Und nun würde ich gerne von Ihnen erfahren, welche Änderung hinsichtlich der Rechnungsabgrenzungsposten sich aus dem Jahressteuergesetz 2022[20] ergeben hat.

Prüfling 2: Gemäß § 5 Abs. 5 Satz 2 EStG kann der Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens unterbleiben, wenn die jeweilige Ausgabe oder Einnahme den Betrag des § 6 Abs. 2 EStG (derzeit 800 €) nicht übersteigt. Die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten ist also bei Beträgen bis zur GWG-Grenze ein gesetzliches steuerrechtliches Wahlrecht. Das Wahlrecht ist einheitlich auszuüben und erstmals für Wj. anwendbar, die nach dem 31.12.2021 enden.

Prüfer: Eine weitere Änderung aus dem Jahressteuergesetz 2022 bezog sich auf § 7b EStG. Durch § 7b EStG wurde eine Sonderabschreibung zur Förderung des Mietwohnungsneubaus in das EStG aufgenommen. Bitte erläutern Sie nochmal kurz, was diese Vorschrift beinhaltet!

Prüfling 4: Nach § 7b EStG können für die Anschaffung oder Herstellung neuer Wohnungen i. S. des § 181 Abs. 9 BewG 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 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 nur gefördert, wenn Sie bis zum Ende der Jahres der Fertigstellung erfolgt.

Prüfer: Was ändert sich jetzt hinsichtlich der Inanspruchnahme durch das Jahressteuergesetz 2022?

Prüfling 2: Änderungen für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung gem. § 7b EStG sieht das Jahressteuergesetz 2022 für Wohnungen vor, die aufgrund eines Bauantrags oder einer entsprechenden Bauanzeige in den Jahren 2023–2026 hergestellt werden. Danach werden die Voraussetzungen an die Wohnung für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung zukünftig an bestimmte Effizienzvorgaben gekoppelt. Das Gebäude, in dem die Wohnung hergestellt wird, muss somit zukünftig die Kriterien für ein „Effizienzhaus 40" mit Nachhaltigkeitsklasse/Effizienzgebäude-Stufe 40 erfüllen. Zudem sind für diese Fälle die Baukostenobergrenze und die förderfähige Bemessungsgrundlage geändert worden.

16 Vgl. BMF, Schreiben v. 7.3.2018 - IV C 6 - S 2139/17/10001: 001, BStBl 2018 I S. 309

17 Vgl. auch Dürrschmidt, 30 wichtige Fragen und Antworten-Katalog zum Europarecht und Europäischen Steuerrecht, SteuerStud 2/2023 S. 101 NWB SAAAJ-27181.

18 Vgl. Jahressteuergesetz 2022 v. 16.12.2022, BGBl I S. 2294.

19 Vgl. § 250 Abs. 1 und 2 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG.

20 Vgl. Jahressteuergesetz 2022 v. 16.12.2022, BGBl I S. 2294.

Prüfer: Gut! Nachdem wir Gebäude gerade bereits im Zusammenhang mit der Sonderabschreibung gem. § 7b EStG kurz thematisiert haben, würde ich diese gerne noch ein wenig vertiefen. Bitte legen Sie zunächst kurz da, wie die Abschreibung bei Gebäuden handelsrechtlich vorzunehmen ist!

Prüfling 3: Handelsrechtlich erfolgt die Abschreibung auch bei Gebäuden, wie gewohnt nach § 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB nach der Nutzungsdauer.

Prüfer: Und wie ist die AfA bei Gebäuden steuerrechtlich vorzunehmen?

Prüfling 4: Gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG ist die AfA in der Steuerbilanz grds. zwingend nach den typisierten AfA-Sätzen zu ermitteln.

Prüfer: Wie hoch sind bzw. waren die typisierten AfA-Sätze gem. § 7 Abs. 4 EStG?

Prüfling 4: Die AfA beträgt gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG jährlich 3 % bei Gebäuden, soweit sie zu einem Betriebsvermögen gehören, nicht Wohnzwecken dienen und der Bauantrag nach dem 31.3.1985 gestellt worden ist. Sie betrug bisher gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG jährlich 2 % bei Gebäuden, soweit die Voraussetzungen der Nr. 1 nicht erfüllt sind und diese nach dem 31.12.1924 fertiggestellt worden sind. Nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG betrug die AfA ferner jährlich 2,5 % bei Gebäuden, soweit die Voraussetzungen der Nr. 1 nicht erfüllt sind und diese vor dem 1.1.1925 fertiggestellt worden sind.

Prüfer: Gibt es Fälle, bei denen abweichend von den typisierten AfA-Sätzen eine höhere lineare AfA in Betracht kommt?

Prüfling 1: Eine höhere lineare AfA kommt nur in Betracht, wenn die technischen oder wirtschaftlichen Umstände des konkreten Falls dafürsprechen, dass die tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes kürzer als 33, 50 bzw. 40 Jahre ist (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG, R 7.4 Abs. 3 Satz 2 EStR).

Prüfer: Und worin besteht bzgl. der Gebäude-AfA nun die Änderung durch das Jahressteuergesetz 2022[21]?

Prüfling 2: Die Änderung hinsichtlich der Gebäude-AfA besteht darin, dass die AfA für Gebäude, die nicht unter § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG fallen, nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG 3 % beträgt, sofern die Fertigstellung nach dem 31.12.2022 erfolgt.

Prüfer: Ergänzend zu den Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2022 möchte ich noch das Thema Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) ansprechen. Können Sie mir sagen, was das Jahressteuergesetz 2022 in Bezug auf PV-Anlagen rückwirkend ab dem 1.1.2022 (vgl. § 52 Abs. 4 Satz 27 EStG) vorsieht?

Prüfling 4: Das Jahressteuergesetz 2022 sieht die Einführung einer Steuerbefreiung von PV-Anlagen vor, d. h. ab dem VZ 2022 sind alle Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von bestimmten PV-Anlagen gem. § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei.

Prüfer: In welchen konkreten Fällen gilt die Steuerbefreiung?

Prüfling 3: Die Steuerbefreiung gilt für Einnahmen aus dem Betrieb von PV-Anlagen bis zu einer Bruttoleistung von 30 kWp auf, an oder in Einfamilienhäusern oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden bzw. 15 kWp je Wohn- oder Gewerbeeinheit bei übrigen Gebäuden. Der Stpfl. bzw. die Mitunternehmerschaft kann daher mehrere PV-Anlagen betreiben, sofern die installierte Gesamtleistung höchstens 100 kWp beträgt.

Prüfer: Hängt die Steuerbefreiung von der Verwendung des erzeugten Stroms ab?

Prüfling 1: Die Steuerbefreiung ist unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms, d. h. die tatsächliche Verwendung des Stroms (z. B. Eigennutzung, Verkauf an den Stromanbieter oder die Mieter, Laden von E-Autos) ist dabei unerheblich.

Prüfer: Ist denn trotz Steuerbefreiung eine Gewinnermittlung vorzunehmen?

Prüfling 3: Nein, ein Gewinn ist, sofern sämtliche Einnahmen steuerfrei nach § 3 Nr. 72 EStG sind, insoweit nicht zu ermitteln (§ 3 Nr. 72 Satz 2 EStG).

Prüfer: Sehr schön! Nachdem wir uns nun bereits mit den Gesetzesänderungen im Zusammenhang mit Corona und den Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2022[22] beschäftigt haben, möchte ich mir mit Ihnen noch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG)[23] ansehen. Können Sie mir sagen, was Kern und Ziel des MoPeG ist?

Prüfling 3: Kern und Ziel des MoPeG ist es, die zivilrechtlichen Grundlagen der Personengesellschaften zu aktualisieren und zu modernisieren. Durch die Rspr. wurde die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) immer weiter „gestärkt". Ihr wurde z. B. die Teilrechts- und Grundbuchfähigkeit zugesprochen. Das MoPeG setzt diese Rspr. nun gesetzgeberisch um.

Prüfer: Über das MoPeG soll u. a. das Gesamthandsprinzip für die rechtsfähige GbR aufgegeben werden. Können Sie darlegen, was das konkret für die GbR bedeutet?

Prüfling 1: Das bedeutet für die rechtsfähige GbR, dass von ihr erworbene Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten zum Vermögen der Gesellschaft und nicht mehr zu den Vermögen der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit, § 713 BGB n. F., gehören.

Prüfer: Gilt dies auch für die nicht rechtsfähige GbR?

Prüfling 3: Nein, dies gilt nicht für die nicht rechtsfähige GbR (§ 740 Abs. 1 BGB n. F.). Diese verfügt nämlich über kein eigenes Vermögen – und damit auch über kein gesamthänderisch gebundenes Vermögen.

21 Vgl. Jahressteuergesetz 2022 v. 16.12.2022, BGBl I S. 2294.

22 Vgl. Jahressteuergesetz 2022 v. 16.12.2022, BGBl I S. 2294.

23 Vgl. Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernierungsgesetz – MoPeG) v. 10.8.2021, BGBl I S. 3436; vgl. auch den Fragen-Antworten-Katalog zum Handels- und Gesellschaftsrecht von Grädler, SteuerStud 12/2022 S. 799 NWB SAAAJ-23886, zzgl. SteuerStud WissensCheck.

Prüfer: Ist Ihnen auch die Möglichkeit bekannt, die sich aus dem MoPeG für Freiberufler ergibt?

Prüfling 1: Ja, Freiberufler können sich künftig gem. § 107 HGB n. F. als Personenhandelsgesellschaft zusammenschließen. Diese Öffnung des Zugangs zu den ursprünglich dem Betrieb eines Handelsgewerbes vorbehaltenen kaufmännischen Rechtsformen der Personengesellschaft für freie Berufe wird allerdings unter einen berufsrechtlichen Vorbehalt gestellt. Für den bundesgesetzlich geregelten Beruf des Steuerberaters wurde bereits die Möglichkeit über das im Juli 2021 verkündete Gesetz zur Neuregelung des Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften sowie zu Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der rechtsberatenden Berufe[24] geschaffen.

Prüfer: Abschließend zu diesem Thema würden mich noch die daraus resultierenden ertragsteuerrechtlichen und bilanziellen Folgen interessieren. Können Sie diese bitte kurz darlegen?

Prüfling 4: Laut Gesetzesbegründung soll das MoPeG nicht mit Änderungen an den ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen verbunden sein. Dies gelte insbesondere für die transparente Besteuerung von Personengesellschaften. Soweit in den Steuergesetzen von Gesamthandsvermögen gesprochen wird, sei dies bei rechtsfähigen Personengesellschaften dahingehend zu verstehen, dass damit das Vermögen der Gesellschaft in Abgrenzung zum Vermögen der einzelnen Gesellschafter (Sonderbetriebsvermögen) gemeint sei. Die Umsetzung dessen in der Praxis durch die Finanzverwaltung bleibt abzuwarten.

Prüfer: Besteht in diesen Fällen für eingetragene freiberufliche Gesellschaften die Pflicht zur Buchführung und Bilanzierung?

Prüfling 1: Eingetragene freiberufliche Gesellschaften werden fiktive Handelsgesellschaften und Formkaufleute sein. Daher besteht die Pflicht zur Buchführung und Bilanzierung nach §§ 238 ff. HGB und § 140 AO sowie § 5 EStG analog.

Prüfer: Was ist bzgl. der GewSt-Pflicht zu beachten?

Prüfling 3: Sofern nur natürliche Personen an der Personengesellschaft beteiligt sind, deren Tätigkeiten nicht gewerblich sind, unterhält die Personengesellschaft keinen Gewerbebetrieb und daher unterliegt sie auch nicht der GewSt-Pflicht. Sollte jedoch auch eine GmbH (z. B. bei der Freiberufler GmbH & Co. KG) beteiligt sein, kommt es gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zur Abfärbung. Dies gilt unabhängig davon, ob zudem die Voraussetzungen der Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG vorliegen.

Prüfer: Letzte Frage hierzu: Ab wann tritt das MoPeG in Kraft?

Prüfling 2: Das MoPeG tritt am 1.1.2024 in Kraft.

Prüfer: Nachdem wir uns gerade bereits i. R. des MoPeG mit dem Gesellschaftsrecht beschäftigt haben, würde ich mich nun gerne mit Ihnen über die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen unterhalten. Können Sie mir sagen, wo dies im EStG geregelt ist?

Prüfling 1: Die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen ist in § 6 Abs. 3 EStG geregelt.

Prüfer: Was ist die Rechtsfolge hieraus?

Prüfling 3: Gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG ist die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen zwingend zum Buchwert vorzunehmen.

Prüfer: Mit BMF-Schreiben v. 20.11.2019[25] hat die Finanzverwaltung zu Zweifelsfragen bei der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG Stellung genommen, insbesondere zur Gesamtplan-Rspr. Mit BMF-Schreiben v. 5.5.2021[26] wurde das BMF-Schreiben v. 20.11.2019[27] ergänzt. Wissen Sie, was diese Ergänzung beinhaltete?

Prüfling 4: Durch das BMF-Schreiben v. 5.5.2021 wurde u. a. klargestellt, dass die vorherige Entnahme oder Veräußerung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen unter Aufdeckung stiller Reserven sowie die vorherige bzw. zeitgleiche steuerneutrale Überführung bzw. Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG in ein anderes Betriebsvermögen von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen unschädlich ist, wenn das nach § 6 Abs. 3 EStG übertragene Betriebsvermögen weiterhin eine funktionsfähige wirtschaftliche Einheit bildet.

Prüfer: Gibt es danach denn noch Sachverhalte, die weiterhin für die Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG schädlich sind?

Prüfling 2: Schädlich bleibt auch weiterhin die zeitgleiche Entnahme oder Veräußerung unter Aufdeckung von stillen Reserven.

Prüfer: Stellen Sie sich in diesem Zusammenhang bitte folgenden Fall vor: Vater (V) war Kommanditist bei der X-KG, an die er das Betriebsgrundstück (Buchwert: 500.000 €, Teilwert/gemeiner Wert: 1.000.000 €) vermietet hatte. V übertrug im Juli 2012 seinen Gesellschaftsanteil (Buchwert 100.000 €, Teilwert/gemeiner Wert: 2.000.000 €) unentgeltlich auf seinen Sohn (S). Zeitgleich überführt V das Grundstück des Sonderbetriebsvermögens bei der X-KG in das gewillkürte Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens, um es weiter an die X-KG zu vermieten. Wäre nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung für die Übertragung des „reduzierten" Mitunternehmeranteils die Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG möglich?

Prüfling 2: Nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung war § 6 Abs. 3 EStG für die Übertragung des „reduzierten" Mitunternehmeranteils nicht möglich. Das (auch vorherige) Rauslösen des funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens wurde unter dem Gesichtspunkt der Gesamtplan-Rspr. als schädlich erachtet.

Prüfer: Was wurde jedoch bereits im BMF-Schreiben v. 20.11.2019[28] in Bezug auf die Anwendbarkeit von § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG klargestellt?

---

24 Vgl. Gesetz zur Neuregelung des Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften sowie zu Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der rechtsberatenden Berufe v. 7.7.2021, BGBl I S. 2363; vgl. auch den Fragen-Antworten-Katalog zum Berufsrecht von Beyme, SteuerStud 1/2023 S. 28 NWB HAAAJ-25073, zzgl. SteuerStud WissensCheck.

25 Vgl. BMF, Schreiben v. 20.11.2019 - IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl 2019 I S. 1291 NWB KAAAH-87167.

26 Vgl. BMF, Schreiben v. 5.5.2021 - IV C 6 - S 2240/19/10003, BStBl 2021 I S. 696 NWB VAAAH-78103.

27 Vgl. BMF, Schreiben v. 20.11.2019 - IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl 2019 I S. 1291 NWB KAAAH-87167.

28 Vgl. BMF, Schreiben v. 20.11.2019 - IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl 2019 I S. 1291 NWB KAAAH-87167.

Prüfling 3: Im BMF-Schreiben v. 20.11.2019[29] wurde die Anwendbarkeit von § 6 Abs. 3 EStG neben § 6 Abs. 5 EStG erklärt, sofern keine Betriebszerschlagung vorliegt. Die gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien nach § 6 Abs. 5 EStG (Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen) und § 6 Abs. 3 EStG ist demnach möglich, denn es steht der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen, dass im Zeitpunkt der Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG zum Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gehörende Wirtschaftsgüter zeitgleich oder taggleich nach § 6 Abs. 5 EStG überführt oder übertragen werden.

Prüfer: Was muss auch nach Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen allerdings weiterhin bestehen und sichergestellt sein?

Prüfling 2: Es muss weiterhin eine funktionsfähige betriebliche Einheit bestehen und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt sein.

Prüfer: Zu welchem Zeitpunkt ist dies zu prüfen und was setzt dies voraus?

Prüfling 1: Für die Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 EStG ist jeweils zeitpunktbezogen zu prüfen, ob auch nach der Auslagerung gem. § 6 Abs. 5 EStG noch eine funktionsfähige betriebliche Einheit nach § 6 Abs. 3 EStG übertragen werden kann. Voraussetzung hierfür ist, dass das nach der Auslagerung von Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen gem. § 6 Abs. 5 EStG noch verbleibende „Restbetriebsvermögen" für sich gesehen wirtschaftlich lebensfähig ist und dieses weiterhin alle Merkmale eines Betriebs oder Teilbetriebs i. S. des § 16 EStG erfüllt.

Prüfer: Schön! Was ist demnach die Rechtsfolge, wenn das nach Auslagerung gem. § 6 Abs. 5 EStG verbleibende „Restbetriebsvermögen" keine funktionsfähige betriebliche Einheit mehr darstellt?

Prüfling 3: Stellt das nach der Auslagerung gem. § 6 Abs. 5 EStG verbleibende „Restbetriebsvermögen" keine funktionsfähige betriebliche Einheit mehr dar, liegt hinsichtlich des verbleibenden „Restbetriebsvermögens" eine Betriebszerschlagung und damit grds. eine nicht nach § 16 Abs. 4, § 34 EStG steuerbegünstigte Betriebsaufgabe vor.

Prüfer: Ändern wir den Fall dahingehend ab, dass V das Grundstück des Sonderbetriebsvermögens eine juristische Sekunde vor der Übertragung des Anteils an der Personengesellschaft veräußert. Bei dem verbleibenden „Restbetriebsvermögen" soll es sich weiterhin um eine funktionsfähige betriebliche Einheit handeln. Erfolgt die Übertragung des Mitunternehmer-Anteils dennoch gem. § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten?

Prüfling 4: Nach BMF-Schreiben v. 5.5.2021[30] ist die vorherige Veräußerung unschädlich. Die Übertragung des Mitunternehmer-Anteils erfolgt nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG zu Buchwerten.

Prüfer: Prima! Und was ändert sich, wenn es sich bei dem verbleibenden „Restbetriebsvermögen" nicht mehr um eine funktionsfähige betriebliche Einheit handelt?

Prüfling 1: Die vorherige Veräußerung führte zu einer Betriebszerschlagung und damit zur Aufgabe des Mitunternehmeranteils gem. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG. Dabei gilt das Gesamthandsvermögen gem. § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG als von V zum gemeinen Wert entnommen und gem. § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG von S als eingelegt.

Prüfer: Lassen Sie uns den Fall noch einmal abwandeln: Was passiert, wenn V das Grundstück des Sonderbetriebsvermögens zeitgleich veräußert?

Prüfling 2: Hier liegt eine Betriebsaufgabe des Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG vor; eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG ist nicht möglich. Die Lösung entspricht dann dem Fall, bei dem keine funktionsfähige betriebliche Einheit mehr vorlag.

Prüfer: Nicht nur § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG können nebeneinander angewandt werden, sondern auch § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG. Die unentgeltliche Aufnahme einer oder mehrerer Personen in ein Einzelunternehmen hat i. R. der Generationennachfolge eine hohe Relevanz. Hier sind § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG und § 24 UmwStG zu beachten. Diese Thematik möchte ich mir ebenfalls anhand eines Falls mit Ihnen ansehen: V betreibt ein Einzelunternehmen. Zum 1.1.02 nimmt er seinen Sohn (S) unentgeltlich in das Einzelunternehmen auf. V und S sollen beide zu je 50 % an der Aufnahme-OHG beteiligt sein. Die Realisierung stiller Reserven soll, wenn und soweit möglich, vermieden werden. Alle Anträge gelten als gestellt. Zunächst möchte ich von Ihnen wissen, wie dieser Sachverhalt zivilrechtlich zu beurteilen ist!

Prüfling 3: Zivilrechtlich geschieht die Aufnahme von S in das Einzelunternehmen von V im Wege der Einzelrechtsnachfolge. Einzelrechtsnachfolger ist die OHG. Das UmwStG ist bei Ausgliederungen zur Neugründung auf Personenhandelsgesellschaften nicht anwendbar (§ 152 UmwG im Umkehrschluss).

Prüfer: Wie ist der Sachverhalt steuerrechtlich zu beurteilen?

Prüfling 2: Steuerrechtlich handelt es sich um eine Einbringung eines Betriebs in eine Mitunternehmerschaft bei gleichzeitiger unentgeltlicher Zuwendung von Mitunternehmeranteilen an S. Auf diesen Vorgang sind die Vorschriften des § 24 UmwStG und des § 6 Abs. 3 EStG nebeneinander anwendbar.[31]

Prüfer: Ist, soweit V den Betrieb für eigene Rechnung einbringt (50 %), die Buchwertführung möglich und wenn ja nach welcher Vorschrift?

Prüfling 1: Soweit V den Betrieb für eigene Rechnung einbringt (50 %), ist die Buchwertfortführung über § 24 UmwStG möglich. Diese wird insoweit auch gewählt, da alle Anträge als gestellt gelten und die Realisierung stiller Reserven vermieden werden soll.

29 Vgl. BMF, Schreiben v. 20.11.2019 - IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl 2019 I S. 1291 NWB KAAAH-87167.

30 Vgl. BMF, Schreiben v. 5.5.2021 - IV C 6 - S 2240/19/10003, BStBl 2021 I S. 696 NWB VAAAH-78103.

31 Vgl. Fußnote zu Rz. 01.47 UmwStE, BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 - b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314 NWB ZAAAF-88529.

Prüfer: Und wie erfolgt die Einbringung, soweit V den Betrieb für Rechnung des S einbringt?

Prüfling 4: Soweit V den Betrieb für Rechnung des S einbringt, handelt es sich um einen Fall des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG. Für die eingebrachten Wirtschaftsgüter sind daher insgesamt gem. § 24 UmwStG und § 6 Abs. 3 EStG die Buchwerte fortzuführen.

Prüfer: Sehr gut! Das soll es hierzu auch gewesen sein. Zum Abschluss des heutigen Prüfungsgesprächs möchte ich noch die Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung thematisieren. Das IDW hat in diversen Stellungnahmen[32] für die wichtigsten Fragen zur Berücksichtigung des Krieges in Rechnungslegung und Prüfung fachliche Hinweise erstellt. Hieraus möchte ich einzelne Punkte aufgreifen und mit Ihnen besprechen. Zunächst würde ich gerne das Anlagevermögen betrachten. Durch den Krieg sind Sachanlagen u. U. (vorübergehend) nicht mehr oder nur eingeschränkt nutzbar. Wie ist dieser Umstand i. R. der Rechnungslegung zu berücksichtigen?

Prüfling 3: Vorübergehend stillgelegte oder vorübergehend nur eingeschränkt genutzte Anlagen sind weiterhin planmäßig abzuschreiben. Bei voraussichtlich dauerhaft eingeschränkter Nutzung sind ggf. zusätzliche außerplanmäßige Abschreibungen erforderlich. (Voraussichtlich dauerhaft) stillgelegte Anlagen sind zum Zeitpunkt der Stilllegung auf ihren Veräußerungswert (im Zweifel Schrottwert) außerplanmäßig abzuschreiben.

Prüfer: Wissen Sie auch, wie sich das IDW in Bezug auf bilanzierte Geschäfts- oder Firmenwerte geäußert hat?

Prüfling 1: Bilanzierte Geschäfts- oder Firmenwerte sind zu überprüfen, da z. B. verschlechterte Geschäftsaussichten oder Probleme auf Beschaffungs-/Absatzmärkten eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich machen könnten.

Prüfer: Kommen wir vom Anlagevermögen zum Umlaufvermögen und da konkret zunächst zu den Forderungen. Was ist hierzu in den Hinweisen des IDW zu finden?

Prüfling 4: Forderungen sind durch außerplanmäßige Abschreibungen zu berichtigen, wenn Schuldner aufgrund der Kriegsauswirkungen in Zahlungsschwierigkeiten geraten sind, was zumindest zu einer vorübergehenden Wertminderung führen kann.

Prüfer: Wie sieht es hinsichtlich der liquiden Mittel, wie z. B. dem Kassenbestand oder Bankguthaben aus?

Prüfling 2: Soweit liquide Mittel Verfügungsbeschränkungen, z. B. durch eingefrorene Konten, unterliegen, sind diese unter den sonstigen Vermögensgegenständen oder einem nach § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB gebildeten gesonderten Posten auszuweisen.

Prüfer: Das ist richtig. Als letzter Punkt würde mich noch interessieren, wie Währungsumrechnungen von ukrainischen Hrywnja, russischem Rubel und belarussischem Rubel, also von Währungen, die insbesondere vom Ukraine-Krieg betroffen sind, zu erfolgen haben.

Prüfling 3: Liegen keine offiziellen Kursnotierungen mehr vor, sind die Währungen aber noch konvertibel (umtauschbar), ist für die Währungsumrechnung auch auf inoffizielle oder Graumarktkurse abzustellen. Zudem dürfen bei Zugangsbewertung vereinfachend zeitraumbezogene Durchschnittskurse herangezogen werden. Für die Folgebewertung am Bilanzstichtag sind die jeweiligen Stichtagskurse zu verwenden.

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 2023 – Simulierte Prüfungsgespräche	
Simuliertes Prüfungsgespräch zur Lohnsteuer und zur Umsatzsteuer	SteuerStud 11/2022 S.723, NWB KAAAJ-21443
Simuliertes Prüfungsgespräch zur Ertragsteuer sowie zum Handels-, Gesellschafts- und Insolvenzrecht	SteuerStud 12/2022 S. 795, NWB IAAAJ-23885
Simuliertes Prüfungsgespräch zum Ertrag- und Umsatzsteuersteuerrecht	SteuerStud 1/2023 S. 20, NWB XAAAJ-25072
Simuliertes Prüfungsgespräch zum Bilanzsteuerrecht und zu weiteren Rechtsgebieten	SteuerStud 2/2023 S. 93, NWB MAAAJ-27183
Alles Wichtige auf einen Blick: Der **PrüfungsCoach mündliche StB-Prüfung 2023** in der NWB Datenbank fasst unter NWB FAAAJ-21838 alle Lernmaterialien zur Prüfungsvorbereitung für Sie zusammen!	

32 Fachlicher Hinweis des IDW v. 8.3.2022: Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung und deren Prüfung (1.Update am 8.4.2022, 2. Update am 14.4.2022, 3. Update am 11.8.2022); fachlicher Hinweis des IDW v. 30.9.2022: Entwicklung des wirtschaftlichen Umfelds und Auswirkungen auf Finanzberichte zum oder nach dem 30.9.2022.

nwb

JETZT **KOSTENLOS** TESTEN

STARTHELFER FÜR STEUER-KARRIEREN.

Erfolgreich vorbereiten mit dem Lernphasen-Fahrplan von NWB Steuer und Studium!

Das Themenpaket NWB Steuer und Studium – **Ihr Rundum-sorglos-Paket für jede Lernphase** – unterstützt Sie ganzjährig u. a. mit Schwerpunktausgaben speziell zur Vorbereitung auf die **Steuerberaterprüfung:**

LERNPHASEN-FAHRPLAN

MÄRZ:
Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- Leitfaden zur Vorbereitung auf die schriftliche StB-Prüfung
- Was kommt dran? – Themenauswertungen der letzten Jahre
- Prüfungsstrategie in Bezug auf die einzelnen Tage
- PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung

JUNI:
Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- Vertiefung besonders prüfungsrelevanter Themenkomplexe + Übungsklausuren
- PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung
- Karriereführer mit Tipps für Ihren beruflichen Aufstieg

AB NOVEMBER:
Schwerpunkt mündliche StB-Prüfung

- Leitfaden zur Vorbereitung auf die mündliche StB-Prüfung
- 4 simulierte Prüfungsgespräche zu typischen und zu aktuellen Themen
- 300 Fragen und Antworten zu „nicht-steuerlichen Themen“ – zzgl. SteuerStud WissensChecks
- PrüfungsCoach mündliche StB-Prüfung

Testen Sie das Themenpaket NWB Steuer und Studium und Sie erhalten kostenlos:

- einen Monat **Zugriff auf die Datenbank NWB Steuer und Studium** mit vielen Inhalten für die Prüfung und Praxis (Schaubilder, Fallstudien, riesiger Klausurenfundus u.v.m.) inkl. persönlichem NWB Livefeed
- einen Monat **Zugriff auf den PrüfungsCoach zur StB-Prüfung** in der NWB Datenbank

Ihre schnellen Bestellwege:

Service-Fon
02323.141-940

Fax
02323.141-173

E-Mail
bestellungen@nwb.de

Internet
go.nwb.de/sus

Postanschrift
NWB Verlag GmbH & Co. KG
44621 Herne

Absender Bitte leserlich in Blockbuchstaben ausfüllen.

☐ Firmenanschrift ☐ Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)

Anrede* ☐ Frau ☐ Herr ☐ keine Angabe

Firma | Kanzlei | Institution — Kundennr. (falls vorhanden)

Titel | Vorname | Name*

Funktion

Straße | Postfach*

PLZ | Ort*

Tel.-Nr. | Fax-Nr.*

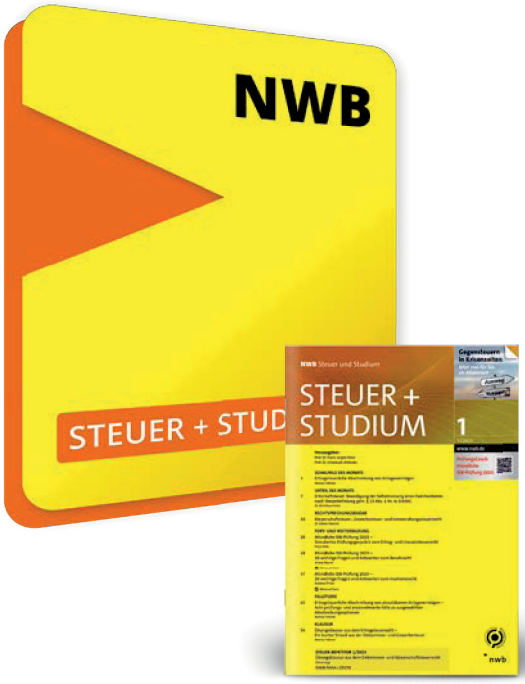
E-Mail*

E-Mail für den elektronischen Rechnungsversand*

Anzahl Berufsträger — Anzahl Mitarbeiter (ca.)

Branche *Pflichtangaben

97316



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

Für mich kommt nach dem Gratis-Test
der Ausbildungspreis* von

18,30 € monatlich (1 Lizenz) infrage

○ Ich bestelle das Themenpaket nach dem Gratis-Test zum Preis von 27,40 € monatlich inkl. Lizenzen für 5 Nutzer

* **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 4,40 € (D) und 1,30 € Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland 2,60 €). 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

X

Datum | Unterschrift

nwb VERLAG