

Mündliche Steuerberaterprüfung 2025 – Simulierte Prüfungsgespräche

Bilanzsteuerrecht, Umwandlungssteuerrecht und weitere Rechtsgebiete

Phelina Sankat und Dr. Ingmar Schörck*

Im Folgenden setzen wir die SteuerStud-Reihe zu den simulierten Prüfungsgesprächen zur Vorbereitung auf die mündliche Steuerberaterprüfung 2025 mit einem Gespräch fort, welches das Bilanzsteuerrecht, das Umwandlungssteuerrecht und weitere Rechtsgebiete thematisiert. Dieses ist aus der umfassenden Auswertung zahlreicher Protokolle der letzten Jahre entstanden. Darüber hinaus sind viele aktuelle Änderungen durch das Wachstumschancengesetz und das Jahressteuergesetz 2024 sowie diskutierte Anpassungen i. R. des Entwurfs zum Steuerfortentwicklungsgesetz enthalten. Bitte beachten Sie, dass dieses simulierte Prüfungsgespräch den Rechtsstand bei Redaktionsschluss zu dieser Ausgabe am 11.12.2024 wiedergibt. Hiernach erfolgte Änderungen müssen Sie daher unbedingt bis zum Termin Ihres Prüfungsgesprächs verfolgen! Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!

i In dieser Ausgabe setzen wir auch unsere **Fragen-Antworten-Reihe zu den „nicht-steuerlichen“ Themen zzgl. SteuerStud WissensChecks** fort (s. Beyme, 40 wichtige Fragen und Antworten zum Berufsrecht, SteuerStud 1/2025 S. 30, NWB PAAAJ-78407, sowie Pinter, 20 wichtige Fragen und Antworten zum Insolvenzrecht, SteuerStud 1/2025 S. 40, NWB ZAAAJ-78408¹) fort. Wichtige grundlegende Infos zur Prüfung zzgl. einer Auswertung häufiger Kurzvortragsthemen lesen Sie im Leitfaden zur mündlichen Steuerberaterprüfung 2025 (s. Lehmann/Jahn, SteuerStud 11/2024 S. 693, NWB UAAAJ-73181). Unser **PrüfungsCoach mündliche Steuerberaterprüfung 2025**, NWB QAAAJ-72958, bündelt für Sie alle Lern- und Übungsinhalte für Ihre Vorbereitung!

Prüfer: Ich begrüße Sie zu unserem heutigen Prüfungsgespräch. Das Wachstumschancengesetz² ist am 28.3.2024 in Kraft getreten. Daher möchte ich unser Prüfungsgespräch mit den in diesem Zusammenhang erfolgten, finalen Gesetzesänderungen im Bereich des Bilanzsteuerrechts beginnen. Welche Neuerungen sind Ihnen bekannt?

Prüfling 1: Hier sind u. a. die private Nutzung von betrieblichen Elektrofahrzeugen, die degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG, die degressive Gebäude-AfA gem. § 7 Abs. 5a EStG sowie die Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG und § 7b EStG zu nennen.

Prüfer: Dann lassen Sie uns doch gleich mit der Privatnutzung von betrieblichen Elektrofahrzeugen starten. Welche finalen Änderungen haben sich insoweit ergeben?

Prüfling 1: Bislang war bei der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz, das keine CO₂-Emissionen hat, bei Anwendung der 1 %-Regelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 EStG nur ein Viertel der Bemessungsgrundlage (Bruttolistenpreis) und bei Anwendung der Fahrtenbuchregelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG nur ein Viertel der Anschaffungskosten oder vergleichbarer Aufwendungen anzusetzen, wenn der Bruttolistenpreis des Kfz nicht mehr als 60.000 € betragen hat. Im Zusammenhang mit dem Wachstumschancengesetz wurde für Anschaffungen nach dem 31.12.2023 der bestehende Höchstbetrag von 60.000 € auf 70.000 € angehoben.

Prüfer: Können Sie auch erklären, warum der Höchstbetrag angehoben wurde?

Prüfling 1: Die Anhebung des Höchstbetrags sollte dabei helfen, die Nachfrage nach emissionsfreien Fahrzeugen zu steigern und dabei die gestiegenen Anschaffungskosten solcher Fahrzeuge praxisgerecht abbilden.

Prüfer: Kennen Sie in diesem Zusammenhang eine weitere Änderung, die dann doch nicht, wie ursprünglich vom Bundestag vorgesehen, umgesetzt wurde?

Prüfling 2: Die nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 5 und Satz 3 Nr. 5 EStG für Anschaffungen nach dem 31.12.2024 geltende alternative Reichweitengrenze von 80 km bei Hybridfahrzeugen wurde nicht, wie ursprünglich vom Bundestag vorgesehen, gestrichen.

* 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 Weitere umfangreiche Fragen-Antworten-Kataloge finden Sie bei Grädler, SteuerStud 11/2024 S. 717 NWB OAAAJ-73183 (Bürgerliches Recht) und SteuerStud 12/2024 S. 797 NWB QAAAJ-76253 (Handels- und Gesellschaftsrecht).

2 Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovationen sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) v. 27.3.2024, BGBl 2024 I Nr. 108.

Prüfer: Gut. Darüber hinaus beinhaltet das Wachstumschancengesetz diverse Änderungen hinsichtlich der AfA. Hier möchte ich erstmal die planmäßige AfA thematisieren. Im Rahmen des Zweiten und Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes³ kam es für die Jahre 2020–2022 zur Wiedereinführung der degressiven AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG. Welche Regelung enthält das Wachstumschancengesetz hierzu?

Prüfling 4: Das Wachstumschancengesetz hat die Anwendung der degressiven AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG aufgrund der Krisensituation auch für Anschaffungen/Herstellungen im Zeitraum 1.4.2024–31.12.2024 ermöglicht.

Prüfer: Das ist richtig. Was ist jedoch hinsichtlich des maßgebenden Prozentsatzes in dem von Ihnen genannten Zeitraum zu beachten?

Prüfling 4: Der maßgebende Prozentsatz darf nach § 7 Abs. 2 Satz 2 EStG höchstens das 2-fache des linearen AfA-Satzes und max. 20 % betragen.

Prüfer: Wissen Sie vielleicht auch, was hinsichtlich der degressiven AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG im Gesetzgebungsverfahren des Steuerfortentwicklungsgesetzes⁴ diskutiert wird?

Prüfling 4: Ja, die degressive AfA soll auch für Anschaffungen/Herstellungen im Zeitraum 2025–2028 möglich sein.

Prüfer: Prima. Warum wird denn gerade in Krisenzeiten immer wieder die Wiedereinführung der degressiven AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG beschlossen?

Prüfling 2: Das Wesen der degressiven AfA besteht darin, dass in den ersten Jahren hohe Abschreibungsbeträge ermittelt werden, die dann im Laufe der Zeit immer geringer werden. Insoweit ist die Erfolgsauswirkung (Gewinnminderung) in den ersten Jahren höher als bei der linearen AfA. Aus diesem Grund wurde im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie oder in Zeiten hoher Inflation die vorübergehende Wiedereinführung der degressiven AfA beschlossen, um so eine Minderung der Steuerlast zu ermöglichen und einen Investitionsanreiz in der Krise zu schaffen.

Prüfer: Neben der degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter gem. § 7 Abs. 2 EStG wurde auch eine degressive AfA für Wohngebäude gem. § 7 Abs. 5a EStG eingeführt. Können Sie diese bitte kurz skizzieren?

Prüfling 1: Für Gebäude, die zu Wohnzwecken dienen und die vom Stpfl. hergestellt oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden sind, kann gem. § 7 Abs. 5a EStG eine degressive AfA i. H. von 5 % in Anspruch genommen werden. Voraussetzung ist, dass mit der Herstellung nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 begonnen wird und das Gebäude in einem EU-Mitgliedstaat oder einem EWR-Staat belegen ist. In Anschaffungsfällen ist die degressive Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 5a EStG somit nur dann möglich, wenn der obligatorische Vertrag (Kaufvertrag) nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 rechtswirksam abgeschlossen wird.

Prüfer: Kann der Stpfl. von der degressiven Gebäude-AfA gem. § 7 Absatz 5a EStG zur linearen Gebäude-AfA nach § 7 Absatz 4 EStG wechseln?

Prüfling 4: Ja, der Stpfl. hat nach § 7 Abs. 5a Satz 7 EStG ein Wahlrecht, von der degressiven Gebäude-AfA gem. § 7 Abs. 5a EStG zur linearen Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 EStG zu wechseln.

Prüfer: Und kann er neben der degressive Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 5a EStG auch Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzungen berücksichtigen?

Prüfling 3: Nein, solange die degressive Gebäude-AfA vorgenommen wird, sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzungen nicht zulässig.

Prüfer: Aha. Aber wie kann eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung dann trotzdem in solchen Fällen berücksichtigt werden?

Prüfling 3: Der Stpfl. kann zur linearen Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 EStG wechseln. Wird keine degressive Gebäude-AfA mehr vorgenommen, sind ab diesem Zeitpunkt auch Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zulässig.

Prüfer: Hier gibt es auch ein Zusammenspiel zwischen dem durch das Wachstumschancengesetz neu eingefügten § 7 Abs. 5a EStG und der Anpassung des § 7a Abs. 9 EStG i. R. des Jahressteuergesetzes 2024⁵. Was ist Ihnen hierzu bekannt?

Prüfling 1: § 7a Abs. 9 EStG wird i. R. des Jahressteuergesetzes 2024 an den durch das Wachstumschancengesetz neu eingefügten § 7 Abs. 5a EStG angepasst. Klargestellt wird, dass nach Ablauf des maßgebenden Begünstigungszeitraums einer Sonderabschreibung (z. B. Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG) auch die weitere AfA nach § 7 Abs. 5a EStG bemessen werden kann, wenn der Stpfl. das Wirtschaftsgut bereits vor Ablauf des Begünstigungszeitraums der Sonderabschreibung degressiv nach § 7 Abs. 5a EStG abgeschrieben hat.

Prüfer: Gut. Bevor wir zu den Anpassungen nach dem Wachstumschancengesetz in Bezug auf die Sonderabschreibungen kommen, möchte ich gerne noch die GWG-Regelung gem. § 6 Abs. 2 EStG und die Sammelpostenregelung gem. § 6 Abs. 2a EStG thematisieren. Bitte skizzieren Sie kurz, was hier jeweils geregelt ist!

Prüfling 4: Die Aufwendungen sind grundsätzlich durch AfA gem. § 7 Abs. 1 oder 2 EStG unter Berücksichtigung der jeweiligen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts gewinnmindernd als Betriebsausgaben abzuziehen. Abweichend von diesem Grundsatz ist es zulässig, Aufwendungen von mehr als 250 € und nicht mehr als 800 € im maßgebenden Wj. in voller Höhe gem. § 6 Abs. 2 EStG als

³ Vgl. Zweites Corona-Steuerhilfegesetz v. 29.6.2020, BGBl 2020 I S. 1512, und Viertes Corona-Steuerhilfegesetz v. 19.6.2022, BGBl 2022 I S. 911.

⁴ Vgl. Gesetz zur Fortentwicklung des Steuerrechts und zur Anpassung des Einkommensteuertarifs (Steuerfortentwicklungsgesetz – SteFeG), ehemals Zweites Jahressteuergesetz 2024 (2. Jahressteuergesetz 2024 – JStG 2024 II); vgl. dazu auch Exner, SteuerStud 12/2024 S. 781, 789 f. NWB WAAAJ-76251.

⁵ Jahressteuergesetz 2024 – JStG 2024 (BR-Drucks. 529/24 (B)), zur Zeit des Redaktionsschlusses zu dieser Ausgabe noch nicht im BGBl veröffentlicht; vgl. hierzu auch Exner, SteuerStud 12/2024 S. 781, 784 ff. NWB WAAAJ-76251 (die dort genannten Änderungen sind final zu lesen).

Betriebsausgaben abzuziehen. Alternativ können die Aufwendungen im maßgebenden Wj. gem. § 6 Abs. 2a EStG in einem Sammelposten erfasst werden. Dieses Wahlrecht kann nach § 6 Abs. 2a Satz 5 EStG nur einheitlich für alle Wirtschaftsgüter des Wj. mit Aufwendungen von mehr als 250 € und nicht mehr als 1.000 € in Anspruch genommen werden (wirtschaftsjahrbezogenes Wahlrecht).

Prüfung: Welche Änderungen waren ursprünglich im Zusammenhang mit § 6 Abs. 2 und 2a EStG i. R. des Wachstumschancengesetzes geplant?

Prüfling 2: Diskutiert wurde, die GWG-Grenze in § 6 Abs. 2 EStG von 800 € auf 1.000 € anzuheben. Gleichzeitig sollte für den Sammelposten die Betragsgrenze von 1.000 € auf 5.000 € angehoben werden und eine Verteilung auf drei Jahre statt auf fünf Jahre erfolgen. Diese Änderungen wurden jedoch nicht umgesetzt.

Prüfer: Gibt es hierzu aktuell neue Änderungsvorschläge?

Prüfling 1: Der Entwurf zum Steuerfortentwicklungsgesetz sieht für Anschaffungen, Herstellungen bzw. Einlagen nach dem 31.12.2024 vor, die Grenze für den Sammelposten auf 5.000 € anzuheben und den Verteilungszeitraum auf drei Jahre zu verkürzen. Außerdem soll die Betragsgrenze zum Führen eines besonderen Verzeichnisses von 250 € auf 800 € angehoben werden. Damit wäre ein Sofortabzug der Betriebsausgaben bei Nichtüberschreiten der 800 € möglich.

Prüfer: Prima. So viel zu den Änderungen nach dem Wachstumschancengesetz bei den planmäßigen Abschreibungen. Kommen wir nun zu den Sonderabschreibungen. Welche Anpassungen haben sich hier ergeben?

Prüfling 2: Hier haben sich Anpassungen bei der Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG und bei der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau gem. § 7b EStG ergeben.

Prüfer: Richtig. Erläutern Sie bitte beide Änderungen!

Prüfling 1: Bisher betrug die Sonderabschreibung bis zu 20 % der Investitionskosten. Für Anschaffungen oder Herstellungen von Wirtschaftsgütern nach dem 31.12.2023 kann eine Sonderabschreibung von bis zu 40 % der Investitionskosten in Anspruch genommen werden.

Prüfling 4: Bei der Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG wurde die Frist zur Stellung des Bauantrags oder der Bauanzeige für Baumaßnahmen nach dem 31.12.2022 vom 1.1.2027 auf den 30.9.2029 verlängert. Zudem wurden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten in diesen Fällen von bisher 4.800 € auf 5.200 € je Quadratmeter Wohnfläche sowie die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung von bisher 2.500 € auf max. 4.000 € je Quadratmeter Wohnfläche erhöht.

Prüfer: Schön. Das soll es in Bezug auf die gesetzlichen Änderungen im Zusammenhang mit dem Wachstumschancengesetz gewesen sein. Im Folgenden wollen wir uns mit aktuellen Neuerungen im Bereich des Bilanzsteuerrechts und Umwandlungssteuerrechts beschäftigen. Worum könnte es sich hierbei handeln?

Prüfling 1: Aktuelle gesetzliche Neuerungen im Bereich des Bilanz- und Umwandlungssteuerrechts haben sich insbesondere durch das Jahressteuergesetz 2024 ergeben.

Prüfer: Richtig. Eine Änderung betrifft z. B. die Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften. Bevor wir jedoch konkret auf die Neuerung eingehen, möchte ich vorab allgemein auf die Vorschrift des § 6 Abs. 5 EStG zu sprechen kommen. Was ist grundsätzlich in § 6 Abs. 5 EStG geregelt?

Prüfling 1: § 6 Abs. 5 EStG regelt die Überführungs- und Übertragungsfälle einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens.

Prüfer: Was ist denn das grundlegende Unterscheidungsmerkmal zwischen einer Überführung und einer Übertragung?

Prüfling 2: Während bei einer Überführung kein Rechtsträgerwechsel stattfindet, liegt bei einer Übertragung ein Rechtsträgerwechsel vor.

Prüfer: Genau deshalb wird in § 6 Abs. 5 EStG streng zwischen den Fällen Überführung (Sätze 1 und 2) oder Übertragung (Satz 3) von Wirtschaftsgütern unterschieden. Was können Sie in Bezug auf die Rechtsfolge in beiden Fällen sagen?

Prüfling 3: Sowohl bei der Überführung als auch bei der Übertragung ist für den Ansatz im übertragenden und übernehmenden Betriebsvermögen zwingend der Buchwertansatz vorgesehen.

Prüfer: In Ordnung. Lassen Sie uns nun zur Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens kommen. Was konkret ermöglicht § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG?

Prüfling 4: § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ermöglicht die Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmenschaften. Hierbei sind einzelne Übertragungswege zu unterscheiden.

Prüfer: Greifen wir uns hiervon zunächst einmal die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern aus einem (Sonder-)Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen heraus. Was stellt diese Übertragung im abgebenden und im aufnehmenden Betriebsvermögen dar?

Prüfling 1: Die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern aus einem (Sonder-)Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen stellt eine Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) im abgebenden und eine Einlage (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG) im aufnehmenden Betriebsvermögen dar.

Prüfer: Und wie sind Entnahmen und Einlagen grundsätzlich zu bewerten?

Prüfling 3: Die Bewertung von Entnahmen und Einlagen erfolgt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 1 EStG bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG grundsätzlich zum Teilwert.

Prüfer: Welche abweichende Regelung ergibt sich nun aus der Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 EStG?

Prüfling 4: Die Entnahme im abgebenden und die Einlage im aufnehmenden Betriebsvermögen sind, abweichend von den

allgemeinen Regelungen, nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 EStG, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist, mit dem Buchwert zu bewerten.

Prüfer: Was könnte sich im Fall einer unentgeltlichen Übertragung bei betrieblicher Veranlassung ergeben?

Prüfling 2: Hier könnte sich tatbestandlich eine Konkurrenz mit § 6 Abs. 4 EStG ergeben. Allerdings wird dies dadurch aufgelöst, dass § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG insoweit *lex specialis* für Mitunternehmerschaften ist.

Prüfer: Sehr gut. Mich würde jetzt noch interessieren, welcher Fall von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG erfasst wird.

Prüfling 1: Nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG fällt die unentgeltliche Übertragung zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft ebenso unter die Buchwertfortführung.

Prüfer: Richtig. Hierzu folgender Fall: X und Y sind Gesellschafter der gewerblich tätigen XY-OHG. X überlässt der XY-OHG ein ihm gehörendes Grundstück, das die XY-OHG als Lagerplatz nutzt. Der Buchwert beträgt 150.000 €, der Teilwert (= gemeiner Wert) 500.000 €. Das Grundstück wird in 01 zum Kaufpreis von 500.000 € an Y veräußert. Wie zuvor schon der X überlässt auch der Y das Grundstück der XY-OHG zur Nutzung. Ist dies ein Anwendungsfall von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG?

Prüfling 3: Nein. Da eine Übertragung zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft vorliegt, müsste diese nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG unentgeltlich erfolgen. Hier wurde dagegen ein Veräußerungsgeschäft – wie unter fremden Dritten üblich – vereinbart. Damit scheidet § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG aus. Durch den Verkauf des Sonderbetriebsvermögens erzielt X einen Veräußerungsgewinn i. H. von (500.000 € - 150.000 € =) 350.000 €. Demzufolge hat Y das Grundstück als Sonderbetriebsvermögen mit 500.000 € zu aktivieren.

Prüfer: Schön. Schauen wir uns ergänzend zu dieser Thematik noch einen weiteren Fall an: A ist Kommanditist der gewerblich tätigen B-KG und hat in seinem Einzelunternehmen ein unbebautes Grundstück mit einem Buchwert von 200.000 € bilanziert. Der Teilwert (= gemeiner Wert) beträgt 400.000 €. In 01 überträgt A das Grundstück auf die B-KG gegen eine Gutschrift auf seinem Kapitalkonto I. Ist dies ein Anwendungsfall des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG?

Prüfling 2: Die Übertragung des Grundstücks erfolgt aus dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Mitunternehmers A in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft, an der A beteiligt ist. Grundsätzlich wäre dies ein Anwendungsfall des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG, soweit die Übertragung des Grundstücks unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Die Frage, wann eine Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten gegeben ist, richtet sich dabei nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens v. 11.7.2011⁶.

Zudem ist das BMF-Schreiben v. 26.7.2016⁷ zu beachten, das die Regelung des BMF-Schreibens v. 11.7.2011⁸ bzgl. der Gutschrift auf dem Kapitalkonto II einschränkt. Hier wird die Gegenbuchung aber auf dem Kapitalkonto I des A bei der B-KG vorgenommen, so dass die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG ist zwingend der Buchwert anzusetzen.

Prüfer: Wie Sie richtig dargelegt haben, erfolgt die Übertragung des Grundstücks gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Wäre das nicht ein Tausch, der nach § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG zu beurteilen wäre?

Prüfling 4: Die Übertragung des Grundstücks gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist tatsächlich ein Tausch, der grundsätzlich nach § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG zu beurteilen wäre. Allerdings ist die Vorschrift des § 6 Abs. 5 EStG *lex specialis* und geht damit den allgemeinen Regelungen über die Gewinnrealisierung beim Tausch (§ 6 Abs. 6 Satz 1 EStG) vor. In § 6 Abs. 6 Satz 4 EStG ist explizit klargestellt, dass § 6 Abs. 5 EStG die allgemeine Regelung des Tauschs in § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG überlagert.

Prüfer: Können Sie sich eine Übertragung bei Mitunternehmerschaften vorstellen, bei der es bislang strittig gewesen ist, ob § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zur Anwendung kommt?

Prüfling 1: Bisher war die Übertragung zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften strittig.⁹

Prüfer: Richtig und das BVerfG entschied, dass der Gesetzgeber rückwirkend für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 eine Neuregelung treffen muss¹⁰. Dies ist nun im Jahressteuergesetz 2024 erfolgt. Welche Entscheidung wurde diesbzgl. getroffen?

Prüfling 3: Nach dem Jahressteuergesetz 2024 ist die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften über eine Neuregelung in § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert möglich. Damit sollen die Vorgaben des BVerfG umgesetzt werden.

Prüfer: Und wann liegt eine solche Beteiligungsidentität an Mitunternehmerschaften für Zwecke des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG lt. Gesetzesbegründung gerade *nicht* vor?

Prüfling 2: Dies ist der Fall, wenn unmittelbar oder mittelbar und zivilrechtlich oder nur wirtschaftlich eine natürliche Person oder eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nur an einer der beiden Mitunternehmerschaften beteiligt ist. Auch eine Beteiligung als Treuhänder ist dabei schädlich, selbst wenn dieser nicht selbst als Mitunternehmer anzusehen ist. Null-Prozent-Beteiligungen, z. B. einer Komplementär-GmbH, sollen hingegen unschädlich sein.

6 Vgl. BMF, Schreiben v. 11.7.2011 - IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl 2011 I S. 713 NWB MAAAD-87161, und v. 8.12.2011 - IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl 2011 I S. 1279 NWB SAAAD-88773, Rz. 14.

7 BMF, Schreiben v. 26.7.2016 - IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl 2016 I S. 684 NWB EAAAF-79169.

8 BMF, Schreiben v. 11.7.2011 - IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl 2011 I S. 713 NWB MAAAD-87161.

9 Vgl. BMF, Schreiben v. 8.12.2011 - IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl 2011 I S. 1279 NWB SAAAD-88773, Rz. 18.

10 BVerfG, Beschluss v. 18.11.2023 - 2 BvL 8/13 NWB SAAA-56714.

Prüfer: Für welche Fälle gilt diese Neuregelung?

Prüfling 1: Diese Neuregelung gilt für alle offenen Fälle.

Prüfer: Kann von einer Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG auch abgesehen werden?

Prüfling 3: Bei Übertragungen vor dem 12.1.2024 kann aus Vertrauensschutzgründen von einer Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG auch abgesehen werden, da nicht auszuschließen ist, dass der Buchwertansatz sich im Einzelfall zuungunsten der Mitunternehmer auswirken kann. Voraussetzung für die Nichtanwendung ist, dass die an beiden Mitunternehmerschaften beteiligten Mitunternehmer dies gemeinsam beantragen.

Prüfer: Vor dem Hintergrund des Jahressteuergesetzes 2024 möchte ich mit Ihnen noch folgenden Umwandlungsfall besprechen: An der ABC-GmbH sind A mit 49,5 %, B mit 50 % und C mit 0,5 % beteiligt. A hält die Anteile seit elf Jahren im Privatvermögen. Er hatte diese seinerzeit für 100.000 € angeschafft. B hat die Anteile an der GmbH zu Recht im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens mit den Anschaffungskosten i. H. von 20.000 € aktiviert. C hält seine Anteile im Privatvermögen zu Anschaffungskosten von 500 €. Die ABC-GmbH hat in der steuerlichen Schlussbilanz, in der sie ihr Wahlrecht zu Buchwerten nach § 3 Abs. 2 UmwStG ausübt, auf der Aktivseite sonstige Aktiva i. H. von 800.000 € und auf der Passivseite ein gezeichnetes Kapital i. H. von 100.000 €, Gewinnrücklagen i. H. von 100.000 € und Schulden i. H. von 600.000 € ausgewiesen. In den sonstigen Aktiva befinden sich stille Reserven i. H. von 250.000 €. Die ABC-GmbH wird in 01 in die A-OHG formgewechselt. Die notariell beurkundete Beschlussfassung erfolgt am 29.4.01 und wird umgehend dem Handelsregister eingereicht. Die Eintragung in das Handelsregister ist noch im Mai 01 erfolgt. Das steuerliche Einlagekonto beträgt 0 €. Die steuerlichen Folgen sollen das Jahr 01 betreffen. Zunächst möchte ich von Ihnen wissen, wie dieser Fall handelsrechtlich zu beurteilen ist.

Prüfling 4: Handelsrechtlich ist festzuhalten, dass die ABC-GmbH zutreffend durch Formwechsel gem. § 190 i. V. mit 191 UmwG in die A-OHG umgewandelt wurde. Die Beteiligungsverhältnisse an der Gesellschaft bleiben unverändert. Die ABC-GmbH ändert lediglich ihr Rechtskleid unter Wahrung ihrer wirtschaftlichen Identität.

Prüfer: Ist handelsrechtlich eine Umwandlungsbilanz aufzustellen?

Prüfling 2: Nein, da es an einer Vermögensübertragung mangelt, ist keine handelsrechtliche Umwandlungsbilanz aufzustellen.

Prüfer: Welche Vorschriften des UmwStG sind auf den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft anzuwenden?

Prüfling 1: Auf den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft sind nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. mit Abs. 2 und § 9 Satz 1 UmwStG die §§ 3–8 UmwStG anzuwenden.

Prüfer: Was haben die Kapitalgesellschaft und die übernehmende Personengesellschaft auf den steuerlichen Übertragungstichtag aufzustellen?

Prüfling 3: Die Kapitalgesellschaft hat eine steuerliche Schlussbilanz und die übernehmende Personengesellschaft eine steuerliche Eröffnungsbilanz auf den steuerlichen Übertragungstichtag aufzustellen (§ 9 Satz 2 UmwStG).

Prüfer: Und wann ist hier der steuerliche Übertragungstichtag?

Prüfling 2: Nach § 9 Satz 3 UmwStG kann die Schlussbilanz der ABC-GmbH auch auf einen bis zu acht Monate vor der Anmeldung zur Eintragung in das Handelsregister liegenden Stichtag aufgestellt sein. Demnach kann die ABC-GmbH ihre steuerliche Schlussbilanz auf den 1.1.01 aufstellen, so dass der 1.1.01 auch der steuerliche Übertragungstichtag ist. Die steuerlichen Folgen treten dann wie gewünscht in 01 ein¹¹.

Prüfer: Was wurde im Jahressteuergesetz 2024 in Bezug auf die steuerliche Schlussbilanz bei Umwandlungen geregelt?

Prüfling 3: Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2024 hat man die Frist zur Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz an die nach § 149 AO maßgebende Frist zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für den Besteuerungszeitraum gekoppelt, in den der steuerliche Übertragungstichtag fällt. Damit regelt erstmals eine Frist die Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz. Außerdem wird ausdrücklich klargestellt, dass der für die elektronische Übermittlung von Bilanzen maßgebliche § 5b EStG entsprechend gilt.

Prüfer: Prima. Können Sie auch sagen, für welche Fälle dies gilt?

Prüfling 4: Dies gilt für alle Fälle, in denen die Anmeldung zur Eintragung ab dem Tag nach der Verkündung des Jahressteuergesetzes 2024 erfolgt.

Prüfer: Gut. Kommen wir wieder zurück zur Lösung unseres Falls. Als nächstes würde mich interessieren, mit wie viel Prozent die übernehmende A-OHG am steuerlichen Übertragungstichtag 1.1.01 an der ABC-GmbH beteiligt ist.

Prüfling 1: Am steuerlichen Übertragungstichtag 1.1.01 ist die übernehmende A-OHG aufgrund der Einlagefiktion (für A gem. § 5 Abs. 2 UmwStG) bzw. der Überführungsfiktion (für B gem. § 5 Abs. 3 UmwStG) zu 99,5 % an der ABC-GmbH beteiligt. Nach bisheriger Rechtslage blieb der restliche Anteil i. H. von 0,5 % bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses außer Ansatz (§ 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG). C hat nur die Gewinnrücklagen der ABC-GmbH gem. § 7 UmwStG zu versteuern.

Prüfer: Was ändert sich nun unter Berücksichtigung des Jahressteuergesetzes 2024?

¹¹ Rz. 02.06 UmwStE, vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314 NWB ZAAAF-88529.

Prüfling 1: Nach § 5 Abs. 2 UmwStG gelten Anteile an der übertragenden Körperschaft i. S. des § 17 EStG (hier die Anteile des A), die an dem steuerlichen Übertragungstichtag nicht zu einem Betriebsvermögen eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft oder einer natürlichen Person gehören, für die Ermittlung des Gewinns als an diesem Stichtag in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers mit den Anschaffungskosten eingelegt. Bislang wurden sonstige Anteile im Privatvermögen, die nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG ebenfalls steuerverstrickt sind, nicht erfasst (hier die Anteile des C). Durch die Änderung im Zusammenhang mit dem Jahressteuergesetz 2024 gelten nunmehr sämtliche steuerverstrickten und im Privatvermögen gehaltenen Anteile am übertragenden Rechtsträger als in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers eingelegt. Danach wäre die übernehmende A-OHG aufgrund der Einlagefiktion (für A und C) bzw. der Überführungsfiktion (für B) am steuerlichen Übertragungstichtag 1.1.01 zu 100 % an der ABC-GmbH beteiligt.

Prüfer: Sehr gut. Für welche Umwandlungen ist diese Änderung erstmals zu berücksichtigen?

Prüfling 2: Dies ist erstmals für Umwandlungen zu berücksichtigen, deren steuerlicher Übertragungstichtag nach dem Tag der Verkündung des Jahressteuergesetzes 2024 liegt.

Prüfer: Wir wollen den vorliegenden Fall nach bisheriger Rechtslage lösen. Was ist hierbei als nächstes zu ermitteln?

Prüfling 3: In einem ersten Schritt sind die Gewinnrücklagen gem. § 7 UmwStG als Einnahmen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu ermitteln.

Prüfer: Wie hoch sind demnach die zu verteilenden Bezüge i. S. von § 7 UmwStG und wie verteilen sich diese auf A, B und C?

Prüfling 4: Zur Ermittlung der zu verteilenden Bezüge i. S. von § 7 UmwStG wird vom Eigenkapital der ABC-GmbH lt. Steuerbilanz am 1.1.01 i. H. von 200.000 € das Einlagekonto gem. § 29 Abs. 1 i. V. mit § 28 Abs. 2 KStG i. H. von 100.000 € abgezogen. Daraus ergeben sich zu verteilende Bezüge i. S. von § 7 UmwStG i. H. von 100.000 €. Diese sind entsprechend der jeweiligen Beteiligungsquote mit 49,5 % auf A, mit 50 % auf B und mit 0,5 % auf C zu verteilen.

Prüfer: Was für Einkünfte stellen die Bezüge des § 7 UmwStG aufgrund der Einlage- bzw. Überführungsfiktion des § 5 Abs. 2 und 3 UmwStG für A, B und C dar?

Prüfling 1: Für A und B handelt es sich um gewerbliche Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit Abs. 8 i. V. mit § 15 EStG. Das Teileinkünfteverfahren ist für A und B gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d i. V. mit Satz 2 EStG (40 % Steuerfreistellung der Bezüge) anzuwenden. C erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Für ihn gilt die Abgeltungsteuer (§ 32d EStG)¹². Zudem ist zu beachten, dass die Bezüge dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen. Die Kapitalertragsteuer entsteht im Zeitpunkt der zivilrechtlichen Wirksamkeit (= Eintragung im Handelsregister) und ist vom übernehmenden Rechtsträger anzumelden¹³.

Prüfer: Gut. Was würde sich für C infolge der Anpassungen nach dem Jahressteuergesetz 2024 ändern?

Prüfling 2: Die Bezüge nach § 7 UmwStG sind dann aufgrund der Einlagefiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG auch bei C als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit Abs. 8 i. V. mit § 15 EStG zu berücksichtigen.

Prüfer: Sehr schön. Wie geht es jetzt, nachdem Sie in einem ersten Schritt die Bezüge gem. § 7 UmwStG ermittelt haben, weiter?

Prüfling 1: In einem zweiten Schritt ist das Übernahmeergebnis für die Anteile zu ermitteln, die an der Übernahmeergebnisermittlung teilnehmen. Der Wert, mit dem die Wirtschaftsgüter der ABC-GmbH nach § 4 Abs. 1 UmwStG zu übernehmen sind, beträgt (800.000 € - 600.000 € =) 200.000 €. Das Übernahmeergebnis ist aufgrund der unterschiedlichen Anschaffungskosten Gesellschafterbezogen zu ermitteln¹⁴:

| Gesellschafter (Höhe der Beteiligung) | A (49,5 %) | B (50 %) |
|---|-------------------|-----------------|
| Wertansatz der übergehenden WG (Höhe der Beteiligung x 200.000 € =) | 99.000 € | 100.000 € |
| BW bzw. AK | - 100.000 € | - 20.000 € |
| Übernahmeergebnis 1. Stufe (I) | - 1.000 € | 80.000 € |
| Bezüge gem. § 7 UmwStG, § 4 Abs. 5 UmwStG | - 49.500 € | - 50.000 € |
| Übernahmeergebnis 2. Stufe (II) | - 50.500 € | 30.000 € |

Prüfer: Was ist in Bezug auf den Übernahmeverlust des A bzw. den Übernahmegewinn des B zu beachten?

Prüfling 3: Der Übernahmeverlust des A ist zu 60 %, max. jedoch i. H. von 60 % der Bezüge i. S. des § 7 UmwStG, in 01 zu berücksichtigen (§ 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG). Das bedeutet: 50.500 € x 60 % = 30.300 €; max. 60 % x 49.500 € = 29.700 €. Zu beachten ist, dass § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG hier nicht einschlägig ist. Der Übernahmegewinn des B ist gem. § 4 Abs. 7 Satz 2 UmwStG i. V. mit § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG nach dem Teileinkünfteverfahren zu 40 % freizustellen.

Prüfer: Warum erfolgte keine Ermittlung für C?

Prüfling 3: Da die bisherige Rechtslage angewendet werden sollte, erfolgte hier gem. § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG keine Ermittlung für C. Die Anteile des C haben an der Übernahmeergebnisermittlung nicht teilgenommen.

Prüfer: Prima. Damit beschließen wir den Teil zu den Änderungen im Zusammenhang mit dem Jahressteuergesetz 2024. Abschließend möchte ich nochmal auf Gebäude zurückkommen. Das Bilanzsteuerrecht trennt bei bebauten Grundstücken nicht nur das Gebäude vom Grund und Boden, sondern darüber hinaus auch zivilrechtliche Bestandteile des Gebäudes (Gebäudeteile) von diesem ab und behandelt sie als selbstständige Vermögensgegenstände/Wirtschafts-

¹² Vgl. Rz. 07.07 UmwStE.

¹³ Vgl. Rz. 07.08 UmwStE.

¹⁴ Vgl. Rz. 04.19 UmwStE.

güter, wenn sie besonderen Zwecken und nicht der Gebäudenutzung dienen, mithin nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang zum Gebäude stehen.¹⁵ Bitte nennen Sie alle selbstständigen Gebäudeteile!

Prüfling 4: R 4.2 Abs. 3 Satz 3 EStR enthält hierzu eine abschließende Auflistung. Danach sind Betriebsvorrichtungen, Scheinbestandteile, Ladeneinbauten und ähnliche Einbauten, sonstige Mietereinbauten und sonstige selbstständige Gebäudeteile nach R 4.2 Abs. 4 EStR selbstständige Gebäudeteile.

Prüfer: Und wann liegt in Abgrenzung dazu ein unselbstständiger Gebäudeteil vor?

Prüfling 1: Gemäß R 4.2 Abs. 5 EStR ist ein Gebäudeteil unselbstständig, wenn er der eigentlichen Nutzung als Gebäude dient.

Prüfer: Können Sie Beispiele für unselbstständige Gebäudeteile nennen?

Prüfling 3: Unselbstständige Gebäudeteile sind z. B. die Heizungs- oder die Klimaanlage oder der Personenaufzug.

Prüfer: Alles klar. Lassen Sie uns kurz auf die einzelnen selbstständigen Gebäudeteile eingehen. Was ist eine Betriebsvorrichtung?

Prüfling 2: Betriebsvorrichtungen sind alle Vorrichtungen, mit denen ein Gewerbe unmittelbar betrieben wird (§ 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG). Zu beachten ist, dass Betriebsvorrichtungen selbstständige, bewegliche Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter sind (R 7.1 Abs. 3 EStR).

Prüfer: Und wann handelt es sich um einen Scheinbestandteil?

Prüfling 2: Ein Scheinbestandteil liegt vor, wenn der Vermögensgegenstand/das Wirtschaftsgut zu einem vorübergehenden Zweck in das Gebäude eingefügt wird, d. h. die Nutzungsdauer des Scheinbestandteils länger als die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstands/Wirtschaftsguts, in das er eingefügt wurde, ist, der Scheinbestandteil auch nach Ausbau noch einen beachtlichen Wiederverwendungswert hat und ernsthaft damit zu rechnen ist, dass die eingebauten Sachen später auch tatsächlich wieder entfernt werden.¹⁶

Prüfer: Gehören Scheinbestandteile zu den beweglichen oder unbeweglichen Wirtschaftsgütern?

Prüfling 1: Scheinbestandteile sind gem. R 7.1 Abs. 4 EStR bewegliche Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter.

Prüfer: Kommen wir als nächstes zu den Ladeneinbauten.

Prüfling 2: Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinbauten, Schalterhallen von Kreditinstituten sowie ähnliche Einbauten, sind Einbauten, die einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks unterliegen. Es handelt sich ebenfalls um selbstständige, jedoch unbewegliche Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter.

Prüfer: Was verstehen Sie unter den sonstigen selbstständigen Gebäudeteilen? Wonach werden diese unterschieden?

Prüfling 4: Unter den sonstigen selbstständigen Gebäudeteilen werden die „eigentlichen“ Räumlichkeiten in einem Gebäude verstanden. Diese werden in R 4.2 Abs. 4 EStR wiederum nach ihren unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen untergliedert: eigenbetriebliche, fremdbetriebliche, zu fremden Wohnzwecken genutzte und zu eigenen Wohnzwecken genutzte Gebäudeteile. Die Gebäudeteile sind selbstständige, unbewegliche Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter i. S. von § 7 Abs. 5b EStG (R 7.1 Abs. 6 EStR).

Prüfer: Hierzu folgender Fall: A erwirbt im Februar ein Gebäudegrundstück und nutzt das Gebäude wie folgt:

- ▶ **EG (100 m²):** eigenes Büro;
- ▶ **1. OG (100 m²):** eigene Wohnung;
- ▶ **2. OG (100 m²):** vermietete Wohnung;
- ▶ **3. OG (100 m²):** vermietet an ein Steuerbüro;
- ▶ **4. OG (100 m²):** vermietete Wohnung an einen Prokuristen (wohnt dort aus betrieblichen Gründen).

Wie viele Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter liegen bzgl. des Gebäudes vor?

Prüfling 2: Hier liegen vier Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter bzgl. des Gebäudes vor.¹⁷ Das EG und das 4. OG stehen in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang zueinander. Sie stellen einen Vermögensgegenstand/ein Wirtschaftsgut dar. Alle weiteren Stockwerke stehen zueinander in unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen. Sie stellen ebenfalls jeweils einen Vermögensgegenstand/ein Wirtschaftsgut dar. In Bezug auf das EG und das 4. OG handelt es sich um eine eigenbetriebliche Nutzung, in Bezug auf das 1. OG um eigene Wohnzwecke, in Bezug auf das 2. OG um fremde Wohnzwecke und in Bezug auf das 3. OG um eine fremdbetriebliche Nutzung.

Prüfer: Gut. Lassen Sie uns den Fall fortführen: A soll darüber hinaus Aufwendungen für den Einbau eines Personenaufzugs (gesamtes Gebäude), für den Einbau eines Lastenaufzugs (nur EG), für den Einbau einer Sprinkleranlage (gesamtes Gebäude), für Schaufensteranlagen (nur EG) und für Parkplätze für das gesamte Gebäude getragen haben. Handelt es sich hierbei um selbstständige oder unselbstständige Gebäudeteile?

Prüfling 1: Da der Personenaufzug und die Sprinkleranlage jeweils der eigentlichen Nutzung als Gebäude dienen, liegen diesbzgl. unselbstständige Gebäudeteile vor.¹⁸ Die in dem Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind nach der von A vorgenommenen Zuordnung der verschiedenen Gebäudenutzungen mit aufzuteilen. Der Lastenaufzug stellt eine Betriebsvorrichtung und somit einen selbstständigen Gebäudeteil dar.¹⁹ Die Schaufensteranlage ist ebenfalls ein

¹⁵ Vgl. R 4.2 Abs. 3 EStR.

¹⁶ Vgl. H 7.1 Scheinbestandteile EStH.

¹⁷ Vgl. R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 5 i. V. mit Abs. 4 Satz 1 EStR.

¹⁸ Vgl. R 4.2 Abs. 5 Satz 1 EStR, H 4.2 Abs. 5 Unselbstständige Gebäudeteile sind z. B. – 3., 5. SpStr. EStH, Gleich lautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 5.6.2013 - S 3130, BStBl 2013 I S. 734 NWB DAAAE-40449, Anlage 1 (Aufzüge, Sprinkleranlagen).

¹⁹ Vgl. R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 EStR und Gleich lautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 5.6.2013 - S 3130, BStBl 2013 I S. 734 DAAAE-40449, Anlage 1 (Aufzüge).

selbstständiger Gebäudeteil.²⁰ Die Parkplätze bei einem Gebäude, das nicht ausschließlich Wohnzwecken dient, sind selbstständige, unbewegliche Wirtschaftsgüter, die keine Gebäudeteile sind.²¹

Prüfer: Prima. Kommen wir zuletzt zu den sonstigen Mietereinbauten. Zunächst würde mich interessieren, was man allgemein unter einem Mietereinbau versteht.

Prüfling 1: Unter einem Mietereinbau versteht man Baumaßnahmen auf Rechnung eines Mieters, die keine Erhaltungsaufwendungen darstellen. Die Behandlung dieser Kosten richtet sich nach dem BMF-Schreiben v. 15.1.1976²². Demzufolge können die entstandenen Aufwendungen zu Betriebsvorrichtungen bzw. Scheinbestandteilen oder aber zu sonstigen Mietereinbauten bzw. zu nicht aktivierbaren, selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern führen.

Prüfer: Unser Fokus soll dann auf den sonstigen Mietereinbauten liegen. Wann ist ein sonstiger Mietereinbau gegeben?

Prüfling 3: Ein sonstiger Mietereinbau ist gegeben, wenn der Mieter entweder wirtschaftlicher Eigentümer ist (technischer/wirtschaftlicher Verbrauch der eingebauten Sache während der Mietzeit oder Erstattungsanspruch am Ende der Mietdauer) oder die eingebaute Sache unmittelbar den besonderen betrieblichen Zwecken des Mieters dient (unmittelbare sachliche Beziehung zum Betrieb).

Prüfer: Um welche Art von Wirtschaftsgütern handelt es sich denn bei den sonstigen Mietereinbauten?

Prüfling 4: Nach Tz. 10 des BMF-Schreibens v. 15.1.1976 handelt es sich bei den sonstigen Mietereinbauten um unbewegliche Wirtschaftsgüter.

Prüfer: Tz. 10 des BMF-Schreibens v. 15.1.1976 regelt u. a., dass die AfA sich nach der voraussichtlichen Mietdauer richtet, es sei denn, die voraussichtliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist kürzer; dann ist diese maßgebend. Gilt dies auch für sonstige Mietereinbauten?

Prüfling 2: Nein, insoweit ist H 7.4 Mietereinbauten EStH zu beachten. Danach bestimmt sich bei Mietereinbauten und -umbauten, die keine Scheinbestandteile oder Betriebsvorrichtungen sind, die AfA abweichend von Tz. 10 des BMF-Schreibens v. 15.1.1976 nach den für Gebäude geltenden Grundsätzen, also grundsätzlich gem. § 7 Abs. 5b EStG i. V. mit § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG typisiert oder wahlweise über die tatsächlich kürzere Nutzungsdauer gem. § 7 Abs. 5b i. V. mit § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG.

Prüfer: Also spielt die Mietdauer für die AfA bei sonstigen Mietereinbauten keine Rolle?

Prüfling 3: Ursprünglich regelte Tz. 10 des BMF-Schreibens v. 15.1.1976, dass im Fall von sonstigen Mietereinbauten die voraussichtliche Mietdauer bzw. die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für die AfA maßgeblich sein sollte. In den

letzten Jahren wendete die Verwaltung jedoch, wie dargelegt, H 7.4 Mietereinbauten EStH an. Demnach war lediglich eine AfA nach den für Gebäude geltenden Grundsätzen und typisierten festen AfA-Sätzen bzw. wahlweise auf die tatsächlich kürzere Nutzungsdauer möglich. Dies führte dann zu geringen Abschreibungssätzen. Das BMF-Schreiben v. 22.2.2023²³ hat jetzt in seinen Rz. 10 und 14 festgelegt, dass im Bereich der sonstigen Mietereinbauten ohne gesonderte Nachweispflicht und abweichend von für Gebäude typisierten AfA-Sätzen eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer aufgrund einer ggf. kürzeren Mietdauer angenommen werden kann.

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

| SteuerStud-Reihe: Mündliche Steuerberaterprüfung 2025 – Simulierte Prüfungsgespräche | |
|---|--|
| Simuliertes Prüfungsgespräch zur Umsatzsteuer und zum Internationalen Steuerrecht | SteuerStud 11/2024 S. 710, NWB EAAAJ-73182 |
| Simuliertes Prüfungsgespräch zum Verfahrensrecht, Handels- und Gesellschaftsrecht sowie Insolvenzrecht | SteuerStud 12/2024 S. 797, NWB GAAAJ-76252 |
| Simuliertes Prüfungsgespräch zum Bilanzsteuerrecht, Umwandlungssteuerrecht und zu weiteren Rechtsgebieten | SteuerStud 1/2025 S. 22, NWB FAAAJ-78406 |
| Simuliertes Prüfungsgespräch zur Umsatzsteuer und zum Ertragsteuerrecht | SteuerStud 2/2025 |
| Der PrüfungsCoach mündliche Steuerberaterprüfung 2025 in der NWB Datenbank fasst unter NWB QAAAJ-72958 alle Lernmaterialien zur Prüfungsvorbereitung für Sie zusammen! | |

20 Vgl. R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 EStR.
 21 Vgl. H 7.1 Unbewegliche Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind – 2. SpStr. EStH.
 22 BMF, Schreiben v. 15.1.1976 – IV B 2 – S 2133 – 1/76, BStBl 1976 I S. 66 NWB KAAAA-76914.
 23 BMF, Schreiben v. 22.2.2023 – IV C 3 – S 2196/22/10006: 005, BStBl 2023 I S. 332 NWB OAAAJ-34293.

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.



STARTHELPER 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
- ▶ Karrierefürer 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:

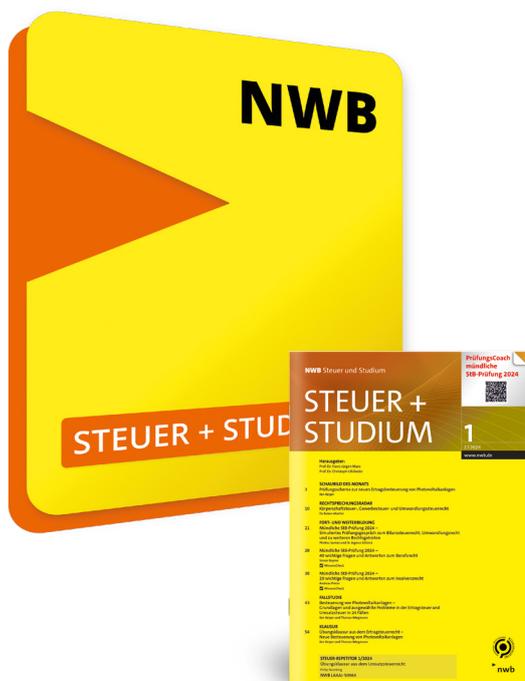
- ▶ einen Monat **Zugriff auf die Datenbank NWB Steuer und Studium** mit vielen Inhalten für die Prüfung und Praxis (Schaubilder, Fallstudien, riesiger Klausurenfundus u.v.m.) inkl. persönlichem NWB Livefeed
- ▶ einen Monat **Zugriff auf den PrüfungsCoach zur StB-Prüfung** in der NWB Datenbank

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. | |
| <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 |

97389



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

21,70 € monatlich (1 Lizenz) infrage

- Ich bestelle das Themenpaket nach dem Gratis-Test zum Preis von 30,70 € monatlich

* 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 4,90 € (D) und 1,60 € Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland 3,20 €). 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

