

1. Ausgewählte Prüfungsthemen im Überblick sowie in Fragen und Antworten

„Betriebswirtschaft“ und „Recht“ gehören nicht zu Ihren „favorites“? Mal abwarten!

Gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 StBerG sind Steuerberater unbeschränkt zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt. Im Ergebnis sind sie damit ein Organ der Steuerrechtspflege.

Das Steuerberatungsgesetz umschreibt in § 33 StBerG die Tätigkeit von Steuerberatern wie folgt:

- Beratung und Vertretung in Steuersachen,
- Hilfeleistung bei der Erfüllung der steuerlichen Pflichten,
- Hilfeleistung in Steuerstrafsachen und in Bußgeldsachen wegen einer Steuerordnungswidrigkeit Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten, die aufgrund von Steuergesetzen bestehen,
- die Aufstellung von Abschlüssen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, und
- deren steuerrechtliche Beurteilung.

Das klingt im ersten Moment so, als ob „Betriebswirtschaft“ und „Recht“ eine untergeordnete Bedeutung für Ihre Tätigkeit als Steuerberater haben. Glück gehabt?

Vor ca. zwanzig Jahren wurde allerdings in der von der Bundessteuerberaterkammer (BStBK) im Februar 2003 herausgegebenen Schrift **„Anforderungsprofil des Steuerberaters. Empfehlungen zur theoretischen und praktischen Grundausbildung“** auf Seite 4 empfohlen:

„Das Steuerberaterexamen besteht aus einem schriftlichen Teil mit drei Klausurarbeiten und einer mündlichen Prüfung. Dabei soll für den mündlichen Teil die auf jeden Bewerber entfallende Prüfungszeit von 90 Minuten nicht überschritten werden.

Dem gewandelten Berufsbild des Steuerberaters **und der wachsenden Bedeutung einer qualifizierten betriebswirtschaftlichen Beratung** muss im Steuerberaterexamen ausreichend Rechnung getragen werden. **Für den Bereich Betriebswirtschaft ist deshalb eine vierte Klausur vorzusehen.**“

Im nachfolgenden stellt die Bundessteuerberaterkammer auf Seite 4 und 6 fest:

„Das Anforderungsprofil legt in Form von Empfehlungen diejenigen Kenntnisse und Fertigkeiten fest, über die ein Steuerberater nach erfolgreichem Abschluss seiner Ausbildung, also bei Beginn seiner beruflichen Tätigkeit, verfügen sollte.“

„Das Anforderungsprofil betont neben der rechtlichen die betriebswirtschaftliche Ausbildung.“

Das Problem bzw. der Handlungsrahmen, die Ausbildung für Steuerberater insbesondere im Bereich „Recht“ und „Betriebswirtschaftslehre“ zu schärfen ist daher nicht neu.

Offensichtlich waren bereits vor ca. zwanzig Jahren wohl fundierte Überlegungen vorhanden, die (schriftlichen) Prüfungsinhalte ähnlich wie im Wirtschaftsprüferexamen um eine Klausur „Betriebswirtschaftslehre“ und womöglich auch um eine Klausur „Recht“ zu erweitern. **Hierzu ist es zwar (bis heute) nicht gekommen, allerdings existiert hierzu bereits die Rechtsgrundlage!**

Mit anderen Worten „Betriebswirtschaftslehre“ und „Recht“ könnten ohne Gesetzesänderung problemlos in den schriftlichen Aufsichtsarbeiten geprüft werden. Nach § 16 Abs. 2 DVStB gilt Folgendes:

„Zwei Aufsichtsarbeiten sind den Prüfungsgebieten nach § 37 Abs. 3 Nr. 1 bis 4 des Gesetzes und eine Aufsichtsarbeit den Gebieten der Buchführung und des Bilanzwesens zu entnehmen. **Die Aufsichtsarbeiten** können sich daneben jeweils auch auf andere Prüfungsgebiete erstrecken.“

Andere Prüfungsgebiete im Sinne des § 37 Abs. 3 StBerG sind:

- Steuerliches Verfahrensrecht sowie Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht,
- Steuern vom Einkommen und Ertrag,
- Bewertungsrecht, Erbschaftsteuer und Grundsteuer,
- Verbrauch- und Verkehrsteuern, Grundzüge des Zollrechts,
- Handelsrecht sowie Grundzüge des Bürgerlichen Rechts, des Gesellschaftsrechts, des Insolvenzrechts und des **Rechts der Europäischen Union**,
- **Betriebswirtschaft und Rechnungswesen**,
- Volkswirtschaft,
- **Berufsrecht**.

Nochmals: Sämtliche der in der mündlichen Prüfung und in diesem Vorbereitungsbuch adressierten Themen könnten ohne jegliche Gesetzesänderung auch in den schriftlichen Aufsichtsarbeiten geprüft werden.

Auf Seite 6 führt die Bundessteuerberaterkammer weiter aus:

„Ausbildungsziele in diesem Bereich sind:

- das **Urteilsvermögen** in wirtschaftlichen Fragen für die ökonomische Gewichtung von Normen und Handlungsmöglichkeiten **zu schulen** und
- die zweckmäßige Anwendung wirtschaftswissenschaftlicher **Methoden und Verfahren zur Lösung eines bestimmten Beratungsauftrages zu erlernen**.

Die Darstellung der Anforderungen an die theoretische Grundausbildung ist primär auf die universitären Studiengänge der Betriebswirtschaftslehre, der Volkswirtschaftslehre bzw. der Ökonomie und der Rechtswissenschaft bezogen. **Die betreffenden Kenntnisse müssen aber auch bei jedem anderen Zugang zum Steuerberaterberuf in der jeweiligen Tätigkeit oder durch zusätzliche Maßnahmen erworben werden.**

Das Anforderungsprofil beschreibt im Folgenden die Grundzüge der theoretischen Wissensgebiete, die ein Steuerberater **unabhängig von seiner konkreten Vorbildung** für seine berufliche Tätigkeit benötigt und die er insoweit – zumindest in wesentlichen Teilen – im Steuerberaterexamen nachweisen muss. Je nach Studiengang und Struktur der Studienfächer steht an den Hochschulen für die relevanten Hauptgebiete der Rechtswissenschaft, speziell des Steuerrechts, sowie für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre nur ein begrenzter Zeitrahmen zur Verfügung.“

Auf Seite 7 konkretisiert sie die Aussagen wie folgt:

„Da in diesem Anforderungsprofil aber nur ein allgemeines und in gewisser Weise idealtypisches Bild gezeichnet werden kann, **müssen die Bewerber fehlende Gebiete bzw. fehlende Intensität im Einzelfall bis zur Steuerberaterprüfung durch Eigenstudium oder Kursbesuche ergänzen.**

Dieser Ergänzungsbedarf gilt einerseits für Absolventen wirtschaftswissenschaftlicher Studiengänge in den genannten Teilen der Rechtswissenschaft und anderen für Absolventen des rechtswissenschaftlichen Studiums in den dargestellten Aspekten der Wirtschaftswissenschaften.“

Auf den Seiten 7 bis 10 spricht die Bundessteuerberaterkammer einige Empfehlungen aus, die allerdings nicht nur aus ihrer eigenen Feder stammen, sondern das gemeinsame Ergebnis der BStBK und der Kommission „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“, d.h. einer wissenschaftlichen Kommission ist, die vom Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V. („VHB“) gebildet wird. Aus den vorstehenden Gremien wurde die Fachkommission zur Erarbeitung eines Anforderungsprofils des Steuerberaters gebildet. Deren Ergebnisse stellen sich im Einzelnen wie folgt dar:

„I. Rechtswissenschaft

Die theoretische Grundausbildung soll sich nach den oben abgeleiteten Aufgaben und angesprochenen Zulassungsvoraussetzungen insbesondere auf folgende Bereiche des deutschen Rechts, speziell des deutschen Steuerrechts, den Grundzügen des Internationalen Steuerrechts sowie auf das Recht der Europäischen Gemeinschaft erstrecken:

2. Besonderheiten der mündlichen Prüfung

2.1 Die mündliche Prüfung: Factsheet und zeitlicher Ablauf

Factsheet:

- Durchfallquote 2022/2023 schriftliche Prüfung: 51,2 %.
- Durchfallquote 2022/2023 mündliche Prüfung: 7,5 %.
- Durchfallquote 2022/2023 gesamtes Examen: 54,9 %
https://www.steuerberaterkammer-westfalen-lippe.de/fileadmin/user_upload/Relaunch_2016/02.Ausbildung.u.Berufsweg/03.Steuerberater/2023_Steuerberater/2023_07_StB-Pruefung2022_Ergebnisse.pdf
Bei der Durchfallquote 2022/2023 handelt es sich um eine „normale“ Durchfallquote verglichen mit der historisch betrachtet sehr geringen Quote im Jahre 2021/2022.
- **Zulassung zur mündlichen Prüfung:** Gesamtnote im schriftlichen Teil mindestens 4,5 (§ 25 Abs. 2 DVStB); Versand i.d.R. Mitte/Ende Januar zusammen mit den Ergebnissen der „Schriftlichen“.
- **Ladung zur mündlichen Prüfung:** Mindestens zwei Wochen vorher (§ 26 Abs. 1 DVStB); „Terminwünsche“ seitens des Kandidaten werden grundsätzlich **nicht** berücksichtigt.
- **Zeitpunkt der mündlichen Prüfung:** i.d.R. Mitte Februar bis Mitte April.
- **Dauer der mündlichen Prüfung je Kandidat:** Maximal 90 Minuten (§ 26 Abs. 7 DVStB).
- **Dauer der mündlichen Prüfung je Prüfungstermin:** i.d.R. maximal fünf Stunden bei fünf Kandidaten.
- **Gebühr mündliche Prüfung:** Es wird keine gesonderte Gebühr erhoben (§ 39 Abs. 2 StBerG).
- **Inhalt der mündlichen Prüfung:** Kurzvortrag und sechs Prüfungsabschnitte (§ 26 Abs. 3 DVStB).
- **Kurzvortrag:** Ca. zehnminütiger Vortrag. 30 Minuten Vorbereitungszeit. Drei Themen stehen zur Auswahl (§ 26 Abs. 6 DVStB).
- **Mündliche Prüfungsabschnitte:** Ein Mitglied des Prüfungsausschusses verantwortet jeweils einen der sechs Prüfungsabschnitte (§ 26 Abs. 3 Satz 3 DVStB). Der Vorsitzende des Prüfungsausschusses ist berechtigt, jederzeit in die Prüfung einzugreifen (§ 26 Abs. 2 Satz 2 DVStB).
- **Ergebnis der Prüfung:** Der Prüfungsausschuss berät das Ergebnis unmittelbar im Anschluss an die mündliche Prüfung; die Prüfung ist bestanden, wenn die Gesamtnote des Steuerberaterexamens die Zahl 4,15 nicht übersteigt (§ 28 Abs. 1 Satz 1 und 2 DVStB).

2.2 Gewichtung der mündlichen Prüfung und Erwartungshaltung der Prüfungskommission

Sie haben demnächst die mündliche Steuerberaterprüfung vor sich oder hoffen (noch) darauf, die schriftlichen Aufsichtsarbeiten wenigstens im Durchschnitt mit „4,5“ bestanden zu haben? Dann haben Sie diese eine letzte Hürde zum bestandenen Steuerberaterexamen vor sich.

Aber ist es wirklich nur noch diese eine letzte Prüfung, die angesichts von im Regelfall eineinhalb Jahre dauernden Vorbereitungskursen auf die drei Klausuren doch so winzig und klein erscheint? Machen Sie diesen Fehler nicht! **Die mündliche Prüfung macht die Hälfte der Note bzw. der Prüfungsleistung aus (§ 28 Abs. 1 Satz 2 DVStB)!** Die mündliche Prüfung im Steuerberaterexamen ist daher nicht zu unterschätzen.

Viele Teilnehmer der „Mündlichen“ sind der Ansicht „etwas Schaulaufen“ reiche aus, um die letzte große Hürde beim Steuerberaterexamen zu nehmen. Erfahrungsgemäß scheitern daher immer (mehr) Kandidatinnen und Kandidaten v.a. wegen einer mangelnden Vorbereitung in den Prüfungsgebieten „Betriebswirtschaftslehre“ und „Recht“, da sie im Wesentlichen darauf hoffen, dass die durch die „Schriftliche“ gefestigten steuerrechtlichen Inhalte auch weiterhin ausschließlich in der mündlichen Prüfung gefordert sind und z.B. die Prüfungsabschnitte „Betriebswirtschaftslehre“ und „Recht“ nicht so stark gewertet werden.

Die mündliche Prüfung besteht allerdings – vom mündlichen Kurzvortrag abgesehen – aus **sechs unabhängigen Prüfungsabschnitten**. Je nach Bundesland, Steuerberaterkammer und Zusammensetzung des jeweiligen Prüfungsausschusses können exemplarisch folgende Prüfungsabschnitte unterschieden werden:

1. Umsatzsteuer sowie steuerliches Verfahrensrecht sowie Steuerstraft- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht,
2. Steuern vom Einkommen und Ertrag einschließlich des Umwandlungssteuerrechts und des internationalen Steuerrechts,
3. **Betriebswirtschaft und Rechnungswesen sowie Berufsrecht,**
4. Verbrauch- und Verkehrssteuern (ohne Umsatzsteuer), insb. die Grunderwerbsteuer, Bewertungsrecht, Erbschaftsteuer und Grundsteuer sowie Grundzüge des Zollrechts und der Volkswirtschaft,
5. Handelsrecht sowie Grundzüge des Bürgerlichen Rechts, des Gesellschaftsrechts, des Insolvenzrechts und des **Rechts der Europäischen Union,**
6. Prüfungsabschnitt der Vorsitzenden/des Vorsitzenden, die/der Themen aus allen vorstehend genannten Gebieten wählen kann.

In jedem dieser Prüfungsabschnitte erhält jeder Kandidat eine eigenständige Note. Es ist daher vermessen anzunehmen, dass z.B. die Prüfungsgebiete „3“ bis „5“ geringer gewichtet sind. Jeder Prüfungsabschnitt zählt $\frac{1}{6}$ (ca. 16,67 %) der Gesamtnote der mündlichen Prüfung.

Die mündliche Prüfung unterscheidet sich aber auch neben den Prüfungsgebieten ganz erheblich von den Anforderungen der schriftlichen Prüfung. Während bei letzterer im Wesentlichen eine gute Fall- bzw. Klausurtechnik gefragt ist und zum Bestehen der Klausuren beiträgt, sind es bei der „Mündlichen“ andere Qualitäten, die gefordert sind.

Zum einen startet die mündliche Prüfung mit einem eigenständigen rund zehnminütigen Kurzvortrag, in dem Sie zu einem aus drei Vorschlägen gewählten Thema referieren müssen. Zum anderen müssen Sie sechs mündliche Prüfungsabschnitte meistern.

Einige „Kniffe“, die Sie erfolgreich in der „Schriftlichen“ anwenden konnten, können Sie aus rein faktischen Gründen in der „Mündlichen“ nicht mehr machen. **Hierzu gehört, dass Sie den Ablauf in der Beantwortung von Fragen nicht ändern können.** Wenn Sie in der „Bilanzklausur“ die Aufgaben zur Besteuerung der GmbH vorziehen möchten, danach die Besteuerung des Einzelunternehmers bearbeiten und erst zum Schluss die Besteuerung einer Mitunternehmerschaft lösen wollen, so geht das in der mündlichen Steuerberaterprüfung naturgemäß nicht. Sie können hier nicht die Frage aus dem ersten Prüfungsabschnitt zurückstellen und dann eine Stunde später erst beantworten. So banal das klingen mag, die mündliche Prüfung erfordert daher von Ihnen Antworten „auf den Punkt“; in der Schriftlichen konnten Sie hier „zurückstellen“, „noch einmal nachdenken“ und „noch einmal nachlesen“ etc. Je souveräner Sie in den ersten Runden die Fragen beantworten, desto eher können Sie sich in den nachfolgenden Runden zwar nicht zurücklehnen, aber doch ein Stückweit entspannter sein.

Wer nun meint, diese mündliche Prüfung würde überzogene Anforderungen an den Kandidaten stellen, dem muss entschieden widersprochen werden. Erstens kommen sehr viele Fragen aus dem Alltag der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung oder aus der Praxis der Sie prüfenden Steuerberater. Zweitens werden sehr viele Fragen anhand eines simulierten Mandantengesprächs entwickelt. Folgende Beispiele sollen das verdeutlichen:

Beispiel:

Ein neuer Mandant kommt mit dem nachfolgenden Einkommensteuerbescheid zu Ihnen. Er soll binnen einer Woche 5.000 € an sein zuständiges Finanzamt zahlen. Was raten Sie Ihrem Mandanten?

5. Externe Rechnungslegung nach HGB: Konzernabschluss

5.1 Themenbereich im Überblick: Das sollen Sie lernen!

In der Praxis ist es nicht unüblich, dass (angehende) Steuerberater einen „Konzernabschluss“ für einen Mandanten erstellen sollen. Banken fordern gerne von Kunden einen „konsolidierten Abschluss“ an, wenn der Kunde an mehreren Gesellschaften beteiligt ist. Häufig soll auch für eine natürliche Person ein „konsolidierter Abschluss“ erstellt werden, auch wenn dafür gerade keine Aufstellungspflicht nach § 290 HGB besteht. Es wird in diesem Zusammenhang auch vom „Als-ob-Konzernabschluss“ gesprochen. Die Technik der Erstellung derartiger Abschlüsse unterscheidet sich aber nicht wesentlich von der Erstellung eines gesetzlich verpflichtenden Konzernabschlusses.

Ob nun ein konsolidierter Abschluss „verpflichtend“ oder „freiwillig“ erstellt wird, ändert allerdings nichts daran, dass Sie als (angehender) Steuerberater die Grundlagen des Konzernabschlusses und seine einzelnen Bestandteile kennen und grundlegende Konsolidierungsschritte von den Einzelabschlüssen hin zum Konzernabschluss beherrschen sollten. Hier setzt der nachfolgende simulierte Prüfungsabschnitt an.

5.2 Fragen und Antworten

Kernthema: „Grundlagen des Konzernabschlusses“

Frage: Könnten Sie uns als Einstieg kurz erläutern, was Sie unter einem „Konzern“ verstehen?

Antwort: Ja. Für den Begriff „Konzern“ existiert in § 18 Abs. 1 Satz 1 AktG eine **Legaldefinition**, die wie folgt lautet:

„Sind ein **herrschendes** und ein oder mehrere **abhängige Unternehmen** unter der **einheitlichen Leitung** des herrschenden Unternehmens zusammengefasst, so bilden sie einen **Konzern**; die einzelnen Unternehmen sind **Konzernunternehmen**.“

Frage: OK! Können Sie uns auch einige Konzernformen nennen?

Antwort: Ja gerne. Es wird z.B. zwischen einem **Unterordnungskonzern** und einem **Gleichordnungskonzern** unterschieden. In beiden Fällen ist das Kriterium der „einheitlichen Leitung“ erfüllt, allerdings tritt bei dem **Unterordnungskonzern** hinzu, **dass diese Leitung von einem herrschenden Unternehmen ausgeübt wird**.

Frage: [...] Sie sprachen jetzt schon mehrfach von einem „herrschenden Unternehmen“. Was ist das eigentlich?

Antwort: Das ist in § 17 Abs. 1 und Abs. 2 AktG geregelt:

„(1) Abhängige Unternehmen sind rechtlich selbständige Unternehmen, auf die ein anderes Unternehmen (herrschendes Unternehmen) **unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss** ausüben kann.

(2) Von einem in Mehrheitsbesitz stehenden Unternehmen **wird vermutet, dass es von dem an ihm mit Mehrheit beteiligten Unternehmen abhängig ist.**“

Frage: Kommen wir dann zum Konzernabschluss. Was ist das?

Antwort: Gemäß § 290 Abs. 1 HGB besteht für inländische Kapitalgesellschaften sowie Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts.

Hierzu ist es erforderlich, dass das Mutterunternehmen mittelbar oder unmittelbar einen **beherrschenden Einfluss** auf das bzw. die Tochterunternehmen ausüben kann. Das sog. „**Control-Konzept**“ folgt damit in weiten Teilen dem aktienrechtlichen Konzernbegriff.

Frage: Können Sie uns die Funktionen des Konzernabschlusses erläutern?

Antwort: Der Konzern hat keine eigene Rechtspersönlichkeit und kann nicht selbst Träger von Rechten und Pflichten sein. Deshalb hat der Konzernabschluss **grundsätzlich die gleiche Funktion wie der Einzelabschluss**. Gemäß § 297 Abs. 2 Satz 1 und 2 HGB gilt die gleiche Generalnorm wie im Einzelabschluss:

„Der Konzernabschluss ist **klar und übersichtlich** aufzustellen. Er hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage **des Konzerns** zu vermitteln.“

Frage: [...] welche Unterschiede bestehen zum Einzelabschluss?

Antwort: Der Konzernabschluss:

- stellt **keine** Grundlage für die Gewinnausschüttung dar,
- stellt **keine** Grundlage für die Besteuerung dar und
- wird **nicht** festgestellt, sondern nur gebilligt.

Frage: [...] kennen Sie die Rechtsgrundlagen zur Billigung des Konzernabschlusses?

Antwort: Ja, die Rechtgrundlagen finden sich für eine Aktiengesellschaft in § 171 Abs. 2 Sätze 4 und 5 AktG und für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung in § 42a Abs. 4 GmbHG. Sofern der Konzernabschluss nicht von einem Abschlussprüfer geprüft worden ist, kann der Konzernabschluss **nicht gebilligt** werden (§ 316 Abs. 2 Satz 2 HGB).

Frage: [...] welche Funktion hat dann der Konzernabschluss?

Antwort: Der Konzernabschluss hat nur eine **Informationsfunktion**, aber keine weitergehenden rechtlichen Funktionen. Die Konzernrechnungslegung folgt der sog. **Einheitstheorie**, d.h. danach ist er als „einheitliches Unternehmen“ anzusehen (§ 297 Abs. 3 HGB). Im Ergebnis wird der Konzernabschluss seiner Informationsfunktion **nur dann gerecht**, wenn er um alle wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Konzernunternehmen bereinigt wird (sog. „**Konsolidierung**“);

Zu diesem Zweck sind die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Einzelabschlüsse z.B. hinsichtlich des Bilanzstichtags, der angewandten Bilanzansatz- und Bewertungsregeln sowie der Währung zunächst **zu vereinheitlichen**.

Frage: [...] eine Zwischenfrage: Gelten die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für den Konzernabschluss?

Antwort: Gemäß § 297 Abs. 2 Satz 2 HGB gelten die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für den Konzernabschluss. In § 298 Abs. 1 HGB wird ferner auf weitere Bestimmungen verwiesen, die für den Einzelabschluss gelten. Darüber hinaus sind allerdings zusätzliche sog. „**Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung**“ (kurz: „GoK“) zu beachten.

Frage: [...] welche speziellen Grundsätze wären das im Detail?

Antwort: Oberster Grundsatz ist die bereits erwähnte **Generalnorm** aus § 297 Abs. 2 Satz 2 HGB. Daneben existieren diverse Systematisierungsansätze zu weiteren „GoK“, die allerdings dieselben Grundsätze adressieren.

Hinweis: Die Unterschiede in den Systematisierungsansätzen ergeben sich im Wesentlichen daraus, dass manche „Untergrundsätze“ bestimmten „Obergrundsätzen“ zugeordnet sind und daher das Bild erwecken, es handele sich entweder nicht um „GoK“ oder um einen eigenen „GoK“. Vgl. hierzu etwa die Systematisierungen von (in alphabetischer Reihenfolge): **Baetge/Kirsch/Thiele**: Konzernbilanzen, 14. Aufl. 2021, S. 65–83, **Brösel**: Grundwissen Konzernrechnungslegung, 5. Aufl. 2022, S. 10–29 sowie

7. Investition und Finanzierung

7.1 Themenbereich im Überblick: Das sollen Sie lernen!

Fragen der Mandanten rund um das Thema „Investition und Finanzierung“ gehören zum typischen Berufsalltag eines Steuerberaters. Daher sollten Sie Kenntnisse in den Bereichen „Instrumente der Investitionsrechnung“, „Finanzierungsformen“ und „Finanzanalyse“ haben. Aus diesem Grunde konzentrieren sich die folgenden „Fragen und Antworten“ auf den Bereich Wirtschaftlichkeitsberechnung von Investitionsprojekten und deren mögliche Finanzierungsformen. Themen zur Finanzierungs-, Investitions- und Liquiditätsanalyse und deren Einordnung in die „Bilanzanalyse“ runden diesen Teil inhaltlich ab.

7.2 Fragen und Antworten

Kernthema: „Instrumente der Investitionsrechnung“

Frage: Was verstehen Sie unter dem Begriff „Investitionsrechnung“?

Antwort: Im engeren Sinne werden hierunter Verfahren verstanden, die die Wirtschaftlichkeit von Real- und Finanzinvestitionen ermitteln. Die neueren Ansätze zählen auch die Unternehmensbewertung dazu.

Frage: Welche grundlegenden Unterschiede existieren zwischen einer „Wirtschaftlichkeitsrechnung“ und einer „Unternehmensbewertung“? Können Sie einige Beispiele nennen?

Antwort: Die beiden Bereiche können anhand der Fragestellung und des Erkenntnisobjekts abgegrenzt werden. Die Unternehmensbewertung will den **Wert eines gesamten Unternehmens** oder einer Beteiligung bestimmen, während die Wirtschaftlichkeitsrechnung die Vorteilhaftigkeit **einer einzelnen Investition** bestimmen will. Erkenntnisobjekt ist bei der Unternehmensbewertung daher das gesamte Unternehmen und bei der Wirtschaftlichkeitsberechnung kleinere Produktionseinheiten oder einzelne Maschinen in einem produzierenden Betrieb.

Grundsätzlich ist es allerdings sachgerecht beide Bereiche unter die „Investitionsrechnung“ zu subsumieren. Bei der (dynamischen) Investitionsrechnung wird die Summe der Barwerte der einzelnen Einzahlungsüberschüsse bei einem gegebenen Auszahlungsbetrag bestimmt, um aus der Saldogröße die Vorteilhaftigkeit der Investition abzuleiten. Bei der Unternehmensbewertung wird quasi dieser Auszahlungsbetrag als Unternehmenswert bei prognostizierten Einzahlungsüberschüssen „gesucht“.

Hinweis: Der Themenbereich „Unternehmensbewertung“ wird aufgrund seines Umfangs in einem eigenen Abschnitt dieses Vorbereitungslehrbuchs (siehe hierzu Kapitel 8) behandelt.

Frage: Wie wird die Wirtschaftlichkeit einer Investition ermittelt?

Antwort: Die Vorteilhaftigkeit wird durch Investitionsrechnungen lediglich quantitativ, d.h. monetär bestimmt.

Frage: Welche Aspekte könnten bei der Bestimmung der Vorteilhaftigkeit einer Investition noch berücksichtigt werden?

Antwort: Sog. Imponderabilien. Diese könnten in nicht-monetären Investitionszielen, wie Prestige oder Unabhängigkeit liegen. Ferner ist an nicht-quantifizierbare Zielen, wie etwa die Erhöhung der Unfallsicherheit oder der Effekt von Fortbildungsmaßnahmen zu denken (ähnlich: Schierenbeck/Wöhle: Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre, 19. Aufl. 2016, S. 386).

Frage: Welche Verfahren der Wirtschaftlichkeitsrechnung kennen Sie? Können Sie die Ansätze kurz systematisieren?

Antwort: Ja, grundsätzlich sind sog. **Simultanansätze** und sog. **Sukzessivansätze** zu unterscheiden.

Frage: [...] wie unterscheiden sich diese Ansätze?

Antwort: Bei den Simultanansätzen soll das gesamte Investitionsprogramm gleichzeitig in einem Schritt, also „simultan“ optimiert werden. Diese Simultanansätze weisen allerdings eine Menge an praktischen Problemen auf (hierzu: Schierenbeck/Wöhle: Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre, 19. Aufl. 2016, S. 389). In der Praxis werden daher im Wesentlichen die Sukzessivansätze verwendet, die lediglich die Vorteilhaftigkeit einer Investition ohne die Notwendigkeit der Abstimmung einzelner Teilpläne bestimmen.

Frage: OK! Dann sehen wir uns jetzt einmal die (noch) praxisrelevanten Sukzessivansätze an. Welche kennen Sie?

Antwort: Auch hier wird wieder differenziert. Zum einen werden **Totalmodelle** und zum anderen **Partialmodelle** unterschieden. Zu den **Totalmodellen** wird u.a. das Konzept des vollständigen Finanzplans („VOFI“) gezählt. Es wird der Vermögensendwert am Ende der Laufzeit des Investitionsprojekts als Vorteilhaftigkeitskriterium ermittelt.

Es werden dabei nicht nur die Einzahlungsüberschüsse der (reinen) Investition betrachtet. Zusätzlich werden auch die Zahlungsströme berücksichtigt, die aus einer konkret geplanten Finanzierung sowie aus der Wiederanlage von Einzahlungsüberschüssen oder aus der Neu- bzw. Nachfinanzierung bei Unterdeckungen während der Laufzeit des Projekts resultieren (vgl. Grob: Investitionsrechnung mit vollständigen Finanzplänen, 1. Aufl. 1989 sowie Grob: Einführung in die Investitionsrechnung, 5. Aufl. 2006, Kapitel 3: Investitionsrechnung mit VOFI).

Frage: [...] Können Sie den „VOFI“ nur für reine Investitionskalküle verwenden?

Antwort: Nein. Diese Methode kann auch für internationale Steuerbelastungsvergleiche Verwendung finden. Hier ist etwa grundlegend an Spengel: Europäische Steuerbelastungsvergleiche: Deutschland – Frankreich – Großbritannien, 1. Aufl. 1995 zu denken.

Frage: [...] kommen wir zurück zu den Partialmodellen. Welche Unterscheidung wird hier getroffen?

Antwort: Hier werden statische und dynamische Kalküle unterschieden.

Frage: Gut! Dann geben Sie uns bitte einen Überblick über diese Verfahren der Wirtschaftlichkeitsrechnung!

Antwort: Gerne. Die **statischen Modelle** werden eingeteilt in:

- Kostenvergleichsrechnung,
- Gewinnvergleichsrechnung,
- Rentabilitätsrechnung und
- Amortisationsrechnung.

Bei den **dynamischen Modellen** wird zwischen folgenden Ansätzen unterschieden:

- Kapitalwertmethode,
- Annuitätenmethode,
- Interne Zinsfußmethode.

Frage: OK! Dann starten wir mit der Kostenvergleichsrechnung. Was ist das?

Antwort: Bei der Kostenvergleichsrechnung werden die Gesamtkosten unterschiedlicher Investitionsobjekte verglichen, **um im Ergebnis die kostenminimale Alternative ermitteln zu können**. Hierbei werden alle durch das Investitionsobjekt zusätzlich verursachten und zurechenbaren Kosten erfasst. In der Kostenvergleichsrechnung sind **nicht nur pagatorische Kosten**, sondern auch **kalkulatorische Kosten** enthalten. Pagatorische Kosten sind Kosten, denen ein realer Zahlungsvorgang zugrunde liegt. Im

10. Berufsrecht

10.1 Themenbereich im Überblick: Das sollen Sie lernen!

Das Berufsrecht ist ein nicht zu unterschätzendes Prüfungsgebiet in der mündlichen Steuerberaterprüfung. Die Einteilung des Steuerberatungsgesetzes in „Vorschriften über die Hilfeleistung in Steuersachen“, „Steuerberaterordnung“ und „Zwangsmittel, Ordnungswidrigkeiten“ sollte Ihnen nach dem folgenden simulierten Prüfungsgespräch bekannt sein. Lassen Sie sich nicht verunsichern, wenn der „fiktive Prüfer“ noch einmal „nachfasst“ oder auch spontan Antworten von Ihnen für eine weitere Frage verwendet. Das berufsrechtliche Handbuch sollten Sie wenigstens einmal vor der Prüfung „durchgeblättert“ haben. Es enthält eine gute Sammlung des geltenden Berufsrechts. Dabei ist neben den gesetzlichen Grundlagen auch auf die vielfältigen Hinweise und Verlautbarungen der Bundessteuerberaterkammer hinzuweisen.

Fragen zu den Rechten und Pflichten des Steuerberaters, den Berufsausübungsformen, der Vergütungsordnung sowie der Berufsorganisation und Berufsgerichtsbarkeit sind wahre „Dauerbrenner“ in der mündlichen Steuerberaterprüfung. „Verschenken“ Sie diese „Fußgängerpunkte“ im eigenen Interesse nicht und beschäftigen Sie sich mit dem Berufsrecht.

10.2 Fragen und Antworten

Kernthema: „Neuerungen im Berufsrecht“

Frage: Starten wir mit den Neuerungen im Berufsrecht. Welche sind Ihnen bekannt?

Antwort: Mit dem **Gesetz zur Neuregelung des Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der rechtsberatenden Berufe vom 07.07.2021** (BGBl. 2021 I, S. 2363) wurden zahlreiche Änderungen auf den Weg gebracht. Nach Art. 36 Abs. 1 dieses Gesetzes gelten die Änderungen ab dem **01.08.2022**. In diesem Zusammenhang wurde auch die Satzung über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe der Steuerberater und der Steuerbevollmächtigten-Berufsordnung (BOSTB) einschließlich der Fachberaterordnung geändert.

Frage: Gut! Können Sie uns einige Neuerungen nennen?

Antwort: Ja. Die Änderungen führen z.B. den Oberbegriff „**Berufsausübungsgemeinschaft**“ für alle beruflichen Zusammenschlüsse und die **Erhöhung der Mindestversicherungssumme bei der Berufshaftpflichtversicherung** ein.

Frage: OK. Können Sie uns erläutern was eine „Berufsausübungsgemeinschaft“ ist und welche weiteren Änderungen in diesem Zusammenhang gelten?

Antwort: Nach § 49 Abs. 1 und 2 StBerG gilt Folgendes:

„(1) Steuerberater und Steuerbevollmächtigte **dürfen sich zu Berufsausübungsgesellschaften verbinden**. Sie dürfen sich **zur Ausübung ihres Berufs auch in Berufsausübungsgesellschaften** organisieren, **deren einziger Gesellschafter sie sind**.

(2) Berufsausübungsgesellschaften zur gemeinschaftlichen Berufsausübung in der Bundesrepublik Deutschland können die **folgenden Rechtsformen** haben:

1. **Gesellschaften nach deutschem Recht einschließlich der Handelsgesellschaften,**
2. **Europäische Gesellschaften** und
3. Gesellschaften, die zulässig sind nach dem Recht
4. eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder
5. eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum.“

Im Ergebnis sind damit alle in- und ausländischen Rechtsformen für eine Berufsausübungsgesellschaft zulässig. Aus der Formulierung „zur Ausübung ihres Berufs“ wird abgeleitet, dass **rein kapitalmäßige Beteiligungen nicht mehr ausreichend bzw. möglich sind**. Durch diese Maßnahme soll auch die Unabhängigkeit der Berufsträger geschützt werden.

Ferner werden die **Mehrheitserfordernisse in Steuerberatungsgesellschaften abgeschafft**. Zukünftig ist es ausreichend, wenn wenigstens ein Steuerberater an der Berufsausübungsgesellschaft beteiligt ist und dem Geschäftsführungsorgan angehört.

Nach § 50 StBerG wird auch der **zulässige Gesellschafterkreis erweitert**:

„(1) Die Verbindung zu einer Berufsausübungsgesellschaft nach § 49 ist Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten auch gestattet

1. **mit Mitgliedern einer Steuerberaterkammer, einer Rechtsanwaltskammer oder der Patentanwaltskammer sowie mit Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern,**
2. **mit Angehörigen ausländischer Berufe**, die im Ausland einen Beruf ausüben, der in Bezug auf die Ausbildung zum Beruf und die Befugnisse des Berufsträgers dem Beruf des Steuerberaters oder des Steuerbevollmächtigten vergleichbar ist und bei dem die Voraussetzungen für die Berufsausübung den Anforderungen dieses Gesetzes im Wesentlichen entsprechen,
3. mit Rechtsanwälten, Patentanwälten, Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern **anderer Staaten**, die nach der Bundesrechtsanwaltsordnung, der Patent-