

**Grobshäuser/Radeisen/Barzen/Hellmer/
Hammes/Böhm/Hendricks/Dauber**

Die mündliche Steuerberaterprüfung 2021/2022

14. Auflage

Ausgewählte Prüfungsthemen in Fragen und Antworten

Prüfungstaktik/Kurzvortrag

ESt/KSt/GewSt/Bilanzsteuerrecht

UmwSt/Internationales Steuerrecht

AO/FGO/USt/ErbSt/Bewertung

BWL/VWL

Berufsrecht/Bürgerliches Recht/Handelsrecht

Gesellschaftsrecht/Insolvenzrecht/Europarecht

Themenbereich Kurzvortrag

1. Phase bis zum Prüfungstag

Wir werden immer wieder gefragt, ob man sich auf den Kurzvortrag vorbereiten kann. Dies kann man auf jeden Fall und man sollte die letzten Tage bis zum Examenstermin unbedingt dafür nutzen.

Zum einen gibt es typische Kurzvortragsthemen. Es lohnt sich daher, Absolventen früherer Prüfungen anzusprechen oder Prüfungsprotokolle früherer Prüfungen durchzuarbeiten. Viele Anbieter von Steuerberaterkursen stellen diese für ihre Teilnehmer zur Verfügung. Sicher wird man im Ernstfall nicht dieselben Themen präsentiert bekommen. Es ist aber wichtig, ein gewisses Gefühl für die Themen zu entwickeln.

Häufig haben die **Kurzvortragsthemen auch aktuelle Probleme** zum Gegenstand. Sie sollten sich daher über die aktuelle Rechtsprechung (empfehlenswert: www.bundesfinanzhof.de) und die neuesten Verwaltungserlasse und Gesetzesvorhaben (Pflichtlektüre: www.bundesfinanzministerium.de) auf dem Laufenden halten. Aktuelle Gesetzesfassungen finden Sie unter www.juris.de.

Gesetzgebungsvorhaben und neu verabschiedete Gesetze sind häufig der Einstieg in die verschiedenen Prüfungsfragen.

Neben der fachlichen Vorbereitung ist die **persönliche Vorbereitung** ein wichtiger Baustein. Wer die Möglichkeit hat, einen Rhetorikkurs zu besuchen, sollte dies tun. Auf jeden Fall sollten Sie testen, wie die eigene Rede bei anderen Personen ankommt. Wichtig sind hier insbesondere folgende Punkte:

- Rede ich zu schnell? Können die Zuhörer meinem Tempo folgen? Bedenken Sie, dass Sie ein fachlich schwieriges Thema vortragen und der Zuhörer Zeit zum Überlegen benötigt;
- Rede ich zu leise? Nicht jeder Prüfer verfügt über ein gutes Gehör. Ein zu leiser Vortrag strengt unerhört an und führt häufig dazu, dass die Zuhörer „abschalten“;
- Ist mein Vortrag interessant? Kann ich die Zuhörer fesseln? Auch ein langweiliges Thema kann mithilfe von Beispielen, Sprachmodulation, rhetorischen Fragen etc. für die Zuhörer zum Genuss werden;
- Ist ein roter Faden erkennbar? Der Zuhörer sollte den Aufbau des Vortrags erkennen und nachvollziehen können.

Sie können die rhetorischen Übungen mittels jeden Themas und gegenüber jeder Zuhörergruppe durchführen. Als **hervorragende Übung** bietet es sich an, ein Thema aus einer Tageszeitung zu entnehmen (oder noch besser: sich von den Zuhörern geben zu lassen). Jedes Thema ist hier geeignet (egal ob Sport, Wirtschaft oder der Bericht aus dem Gemeinderat). Man sollte dann – ohne Vorbereitung – spontan zehn Minuten über dieses Thema reden. Als Zuhörer eignen sich Kolleginnen und Kollegen ebenso wie Partner, Verwandte oder Freunde. Lassen Sie sich am Ende Ihres Vortrags ehrlich (!) beurteilen. Mit dieser Übung erlangen Sie die rhetorische Routine, um mit einem schwierigen Prüfungsvortrag fertig zu werden.

Ein wesentlicher Punkt der persönlichen Vorbereitung ist die mentale und körperliche Vorbereitung. Sie sollten den Prüfungstermin wie ein sportliches Ereignis angehen. Wer kurz vor der Prüfung noch bis in die Nacht hinein arbeitet, braucht sich nicht zu wundern, wenn er zum richtigen Zeitpunkt nicht fit ist. Treiben Sie vor der Prüfung mäßig Sport, gehen Sie spazieren oder schwimmen. Sorgen Sie für eine optimale Ernährung. Vermeiden Sie eine Erkältung, diese hat schon manchen Prüfling aus der Bahn geworfen.

Bereiten Sie sich auch psychisch optimal vor. Übernehmen Sie die Methoden erfolgreicher Spitzensportler. Diese gehen in Gedanken ihren Abfahrtslauf, ihren Boxkampf, ihr Fußballspiel immer wieder durch. Sie stellen sich jede einzelne Phase ihrer sportlichen Prüfung vor. Sie sehen sich, wie sie die letzten Reserven mobilisieren und als Sieger durchs Ziel gehen. Wer nicht an sich selbst glaubt, kann

nicht erfolgreich sein. Übertragen Sie diese Technik auf Ihre Prüfung. Stellen Sie sich vor, wie Sie vor dem Prüfungsteam stehen, wie Sie souverän Ihren Vortrag meistern, wie der Vorsitzende Sie lobt, wie Ihnen die gewünschte Prüfungsnote mitgeteilt wird.

2. Der Prüfungstag

Klären Sie schon lange vor Ihrer Prüfung ab, welche **Hilfsmittel** Sie benutzen dürfen. Lassen Sie nicht zugelassene Hilfsmittel zu Hause oder im Auto. Es gab schon Fälle, in denen Prüflingen ein Betrugsversuch unterstellt wurde, weil sich in der Tasche im Prüfungsvorbereitungsraum ein abgeschaltetes Handy befand.

Schalten Sie alle planbaren Fehlerquellen aus. Wir haben schon erlebt, dass ein Prüfling zu spät kam, weil er den falschen Zug zum Prüfungsort genommen hatte. Hätte der Prüfling am Prüfungsort im Hotel übernachtet, wäre ihm das nicht passiert.

Machen Sie sich (spätestens am Tag vor der Prüfung) kundig, an welchem Ort genau die Prüfung stattfindet. Herumirrende Prüflinge in unübersichtlichen Behördengebäuden sind keine Seltenheit. Die Prüfungsräume sind mitunter nicht leicht zu finden.

Soweit möglich, sollten Sie Ihre Mitprüflinge kennenlernen. Es vermittelt eine gewisse Sicherheit, wenn man weiß, mit wem man sein Schicksal in diesen Stunden teilt.

Nehmen Sie auf keinen Fall Medikamente, um Ihre Nerven zu beruhigen. Sie sind dann garantiert nicht mehr fähig, schnell und schlagkräftig der Prüfung zu folgen. Stehen Sie zu Ihrer Nervosität. Atmen Sie tief durch und machen Sie sich klar, dass Ihre Kolleginnen und Kollegen auch in höchstem Maße angespannt sein werden.

3. Die Prüfungsthemen

Generationen von Prüfungskandidaten erzählen, dass Sie Pech mit den Themen hatten. Die Themen der Kandidaten vor ihnen hätten Sie problemlos bearbeiten können. Die eigenen Themen seien „abwegig“, „seltsam“, „unklar formuliert“ oder „ungeeignet“ gewesen (so Originalton von Prüflingen). Auch bei Ihnen wird dies der Fall sein. Sie müssen aber eines der drei angebotenen Themen bearbeiten. Dazu gibt es keine Alternative. Im Folgenden werden einige Ratschläge zur Themenwahl gegeben:

- Gehen Sie unbefangen an alle drei Vorschläge heran;
- Prüfen Sie, ob Sie aufgrund Ihrer Vorbildung eine besondere Präferenz für ein Thema haben (ein Jurist wird vielleicht eher ein gesellschaftsrechtliches Thema wählen, die Betriebswirtin neigt vielleicht eher zu einem Thema aus der Kostenrechnung);
- Haben Sie ein derartiges Thema vielleicht in der Praxis schon bearbeitet oder eine Fortbildung zu diesem Thema besucht, so können Sie Ihre Erfahrungen nutzen;
- Haben Sie keine Angst vor schwierigen oder exotischen Themen. Die Messlatte für einen guten Kurzvortrag ist umso niedriger, je problematischer das Thema ist (beim Thema Organschaft über die Grenze wird man Ihnen z.B. eher einen Fehler verzeihen als beim Thema Abschreibung von Gebäuden);
- Wenn Sie sich nicht eindeutig entscheiden können, schreiben Sie zu jedem Thema fünf Stichpunkte auf. Sie werden schnell merken, bei welchem Thema dies am leichtesten gelingt.

Wenn Sie sich für ein Thema entschieden haben, sollten Sie das Thema auf keinen Fall mehr wechseln. Wer das Thema nach zehn Minuten Vorbereitungszeit wechselt, hat das erste Thema nicht fertig und wird das zweite Thema in der restlichen Zeit nicht mehr erfolgreich abschließen können. Machen Sie sich Folgendes klar: Wer das schriftliche Examen geschafft hat, hat auf jeden Fall das Wissen und die Fähigkeit, um mit jedem Kurzvortragsthema Erfolg zu haben.

4. Die Vorbereitung

Nutzen Sie Ihre **30-minütige Vorbereitungszeit** optimal. Erstellen Sie zuerst eine Sammlung von ca. zehn Problemkomplexen zu Ihrem Thema („brainstorming“). Sie müssen angesichts der kurzen Vortragszeit klare Schwerpunkte setzen. Zeigen Sie Ihr Wissen. Für allgemeine Aussagen bekommen Sie keine Punkte. Haben Sie z.B. das Thema „Rücklage nach § 6b EStG“, so werden es die Prüfer kaum honorieren, wenn Sie Ihre Zeit damit füllen, darzustellen, dass stille Reserven bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens versteuert werden müssen (so im Original ein Prüfling). Suchen Sie interessante Punkte: Was geschieht mit der 6b-Rücklage bei einer Betriebsveräußerung, bei einer Umwandlung mit Zwischenwertansatz etc.

Formulieren Sie Ihren Vortrag nicht aus. Zum einen reicht Ihnen dafür die Vorbereitungszeit nicht; zum anderen werden Sie garantiert nicht mehr frei sprechen, wenn Sie ausformulierte Sätze vorbereitet haben.

Bewährt hat sich folgendes Verfahren: Halbieren Sie Ihr Manuskript; auf der linken Hälfte notieren Sie groß und deutlich lesbar Stichworte. Auf der rechten Seite können Sie die Stichworte durch Paragrafenangaben, Zahlenbeispiele u.ä. erläutern. Im Vortrag schauen Sie dann primär auf das Stichwort und erläutern dieses in freier Rede.

Nummerieren Sie Ihr Manuskript. Wir haben schon Kandidaten erlebt, die ihre eigenen Unterlagen nicht mehr in der richtigen Reihenfolge zur Hand hatten.

Bilden Sie Beispiele. Mit einem kleinen Beispiel können Sie häufig schwierige Komplexe einfach darstellen. Die Beispiele sollten aber stets kurz, prägnant und einfach sein.

Beispiel: Die X-GmbH mit Sitz in Deutschland unterhält eine Betriebsstätte in Frankreich, die Verluste erzielt; fraglich ist, ob die Verluste in Deutschland berücksichtigt werden können.

Bedenken Sie, dass Ihre Prüfer die Beispiele nicht mitschreiben.

Gliedern Sie Ihren Kurzvortrag grob in „Einleitung“, „Hauptteil“ und „Schluss“ sowie in eine Feingliederung. Die Feingliederung sollte nicht mehr als eine Ebene haben. Welche Gliederungsart Sie wählen, bleibt Ihnen überlassen (A, B, C ... oder I, II, III ... oder 1, 2, 3 ...).

Die Einleitung sollte nicht mehr als 10 % des Vortrags ausmachen. Bringen Sie hier eine Übersicht über das Thema.

Beispiel: „... Ich werde im Folgenden über das Thema die Gründung von Personengesellschaften reden ...“

Gehen Sie das Thema nicht zu schnell an; bedenken Sie, dass die ersten Sätze des Vortrags die schwierigsten sind und Ihre Nervosität am größten ist. Es bietet sich daher eine allgemeine Einführung an.

Beispiel: „... In Deutschland werden die meisten Gesellschaften als Personengesellschaft gegründet ...“

Der Hauptteil sollte ca. 80 % des Vortrags umfassen. Bauen Sie eine Spannung auf (vom einfachen zum komplizierten Problem). Fassen Sie den jeweiligen Problemkomplex zusammen.

Beispiel: „... Wie ich dargestellt habe, ist bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens auf eine Gesamthand § 23 EStG zu beachten ...“

Der Prüfer bekommt dann noch einmal plakativ Ihre Leistung dargestellt.

Dem **Schluss** bleiben maximal ca. 10 % vorbehalten. Lassen Sie Ihren Kurzvortrag ausklingen. Zeigen Sie den Prüfern, dass Sie sich dem Ende nähern.

Themenbereich Körperschaftsteuer/Gewerbsteuer

Problembereich 1: Ermittlung des Einkommens

Frage: Eine englische Limited mit statutarischem Sitz in London hat ihren Verwaltungssitz in Frankfurt. Ist die Gesellschaft in Deutschland steuerpflichtig?

Antwort: § 1 Abs. 1 KStG statuiert die unbeschränkte Steuerpflicht, wenn eine Körperschaft ihren Sitz oder die Geschäftsleitung in Deutschland hat. Für die Limited ist aber in einem ersten Schritt zu prüfen, ob sie überhaupt unter die Vorschrift des § 1 KStG fällt. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ist auszuschließen, da dieser die Kapitalgesellschaften (GmbH etc.) explizit aufführt. Hier ist die Limited nicht enthalten. Man könnte sie aber unter die Nummer 4 subsumieren, wenn sie eine sonstige juristische Person des privaten Rechts ist. Dies hat man früher anhand des deutschen Rechts geprüft (sog. Sitztheorie) und bei der Limited bejaht, da sie eine körperschaftliche Struktur hat, vom Gesellschafterbestand unabhängig ist und ihren Gewinn in Form einer Dividende ausschüttet. Der EuGH hat aber in mehreren Entscheidungen festgestellt, dass es nur auf das Recht des Staates ankommt, in dem die Gesellschaft gegründet wurde (sog. Gründungstheorie). Ist die Gesellschaft nach dem Recht des (europäischen) Gründungsstaates eine Kapitalgesellschaft, muss sie in jedem Staat der Europäischen Union entsprechend anerkannt werden.

Da somit die Limited eine Kapitalgesellschaft ist und ihre Geschäftsleitung (also ihr Verwaltungssitz) sich in Deutschland befindet, gilt sie als unbeschränkt steuerpflichtig (eine Übersicht über die europäischen Gesellschaftsformen finden Sie in BMF vom 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076 – Betriebsstättenere-lass – Tabelle 1 im Anhang).

Frage: Gehen wir einmal davon aus, die Limited betreibt in Deutschland ein Immobilienbüro. Sitz und Geschäftsleitung der Gesellschaft befinden sich in London. Unterliegt die Limited dann der deutschen Körperschaftsteuer?

Antwort: In diesem Fall ist zu prüfen, ob die Limited in Deutschland beschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 2 KStG ist. Dies ist der Fall, wenn die Limited Einkünfte in Deutschland erzielt. Da sie in Deutschland ein Immobilienbüro (= Betriebsstätte i.S.v. Art. 7 Abs. 1 DBA Großbritannien) betreibt, ist dies zu bejahen. Der Unterschied zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht besteht im Körperschaftsteuerrecht lediglich darin, dass bei der unbeschränkten Steuerpflicht das Welteinkommen, bei der beschränkten Steuerpflicht nur die in Deutschland erzielten Einkünfte erfasst werden. Der Steuersatz beträgt in beiden Fällen 15 %. Insoweit besteht ein wesentlicher Unterschied zu den §§ 49, 50 EStG.

Frage: Muss die Betriebsstätte der Limited in Deutschland eine Handels- und Steuerbilanz erstellen?

Antwort: Die Pflicht zur handelsrechtlichen Buchführung ergibt sich aus §§ 238, 1 ff. HGB. Da die Betriebsstätte in Deutschland ein Handelsgewerbe betreibt, ist sie Kaufmann im Sinne des § 1 Abs. 1 HGB. Die Rechtsform spielt insoweit keine Rolle. Als Kaufmann ist die Betriebsstätte aber nach § 238 HGB buchführungspflichtig.

Die Pflicht zur Aufstellung einer Steuerbilanz ergibt sich aus § 140 AO, da die Betriebsstätte nach anderen Vorschriften – nämlich denen des HGB – zur Buchführung verpflichtet ist.

Völlig unabhängig von der Frage der deutschen Buchführungspflicht besteht in Großbritannien eine Buchführungspflicht für die Limited nach englischem Recht. Das Problem der Buchführungspflicht in zwei Staaten besteht für Betriebsstätten regelmäßig.

Frage: Eine Kapitalgesellschaft mit statutarischem Sitz im Ausland ist Eigentümerin eines Mehrfamilienhauses in Deutschland. Die Verwaltung des Mehrfamilienhauses erfolgt über ein deutsches Immobilienbüro. Die ausländische Kapitalgesellschaft hat in Deutschland kein Büro und keine Mitarbeiter. Die Kapitalgesellschaft wird vom Finanzamt aufgefordert, eine Steuerbilanz einzureichen. Ist diese Aufforderung rechtens (siehe BFH vom 14.11.2018, I R 81/16, BStBl II 2019, 390).

Antwort: Da die ausländische Kapitalgesellschaft in Deutschland keine Betriebsstätte hat, kommt eine Buchführungspflicht nach § 238 HGB, § 140 AO nicht infrage. Allerdings statuiert § 140 AO eine Buchführungspflicht in Deutschland, wenn sich eine Buchführungspflicht „nach anderen Vorschriften“ ergibt. Als solche kommen auch ausländische Bilanzierungsvorschriften in Betracht. Da davon auszugehen ist, dass die Kapitalgesellschaft im Ausland nach dem Recht dieses Staates buchführungspflichtig ist, schlägt diese Buchführungspflicht auch auf das deutsche Recht durch. Die ausländische Kapitalgesellschaft muss daher eine Steuerbilanz vorlegen (so BFH a.a.O.).

Frage: Könnte die Limited Organgesellschaft i.S.d. §§ 14 ff. KStG sein?

Antwort: Nach dem bisherigen Wortlaut des § 14 Abs. 1 KStG musste die Organgesellschaft sowohl Geschäftsleitung als auch Sitz im Inland haben. Damit sollte insbesondere vermieden werden, dass die Verluste einer im Ausland ansässigen Kapitalgesellschaft über die Organshaft nach Deutschland transferiert werden. Diese Regelung war europarechtlich höchst umstritten. Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2013 wurde daher § 14 Abs. 1 KStG dahingehend geändert, dass die Geschäftsleitung im Inland sein muss, der Sitz aber in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union sein muss. Damit liegen die Voraussetzungen einer unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 KStG vor, da nach dieser Vorschrift die Kapitalgesellschaft ihre Geschäftsleitung oder (!) ihren Sitz im Inland haben muss.

Frage: Eine GmbH hat Geschäftsleitung und statutarischen Sitz in Deutschland. Seit einigen Jahren unterhält sie in Belgien eine Betriebsstätte. Da die Betriebsstätte über mehrere Jahre ausschließlich Verluste produzierte, schließt die GmbH die Betriebsstätte in Belgien. Kann die GmbH die Verluste der Betriebsstätte in Deutschland steuerlich verwerten?

Antwort: Die Definition einer Betriebsstätte findet sich in Art. 5 des DBA Belgien (**Anmerkung:** Sie können davon ausgehen, dass der Prüfer Ihnen ein einschlägiges DBA zur Verfügung stellt – niemand erwartet von Ihnen, dass Sie die Doppelbesteuerungsabkommen auswendig kennen). Nach Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 23 des DBA Belgien (entspricht weitgehend dem OECD-Musterabkommen) werden die Gewinne einer Betriebsstätte ausschließlich in dem Staat besteuert, in dem die Betriebsstätte liegt. Der andere Staat (hier: Deutschland) verzichtet insoweit auf die Besteuerung. Damit werden die Verluste der belgischen Betriebsstätte ausschließlich in Belgien versteuert und können grundsätzlich in Deutschland nicht verwertet werden. Verluste die in der laufenden Besteuerung nicht verwertet werden können, werden nach belgischem Steuerrecht – wie auch in Deutschland – auf die folgenden Veranlagungszeiträume vorgetragen (vergleichbar § 10d EStG).

Die Frage eines Progressionsvorbehalts (§ 32b EStG) braucht hier nicht geprüft zu werden, da § 32b EStG im Körperschaftsteuerrecht nicht anwendbar ist (vgl. R 8.1 KStR).

Wird die Betriebsstätte geschlossen, so ist eine Verwertung des Verlustvortrags in dem entsprechenden Staat nicht mehr möglich. Bereits in dem Urteil „Lidl Belgium“ (EuGH vom 15.05.2008, BStBl II 2009, 692) hat der EuGH entschieden, dass die Verluste dann in dem anderen Staat berücksichtigt werden müssen, wenn im Sitzstaat der Betriebsstätte die Verluste endgültig (z.B. aufgrund einer Betriebsaufgabe) nicht mehr verwertet werden können. Dies bedeutet, dass die deutsche GmbH die Verluste der belgischen Betriebsstätte – entgegen der Regelung in Art. 7 des DBA – in Deutschland verwerten kann (bestätigt durch BFH vom 05.02.2014, I R 48/11, BFH/NV 2014, 963).

Frage: § 14 KStG spricht nur von der Europäischen Gesellschaft, der Aktiengesellschaft oder der Kommanditgesellschaft auf Aktien. Fällt daher die Limited überhaupt unter diese Vorschrift?

Antwort: § 14 KStG wird durch § 17 KStG ergänzt. Danach kann eine Organgesellschaft auch eine andere Kapitalgesellschaft (z.B. eine GmbH oder eben eine Limited sein).

Frage: Sie haben gerade eben dargelegt, dass Verluste aus dem Ausland nicht nach Deutschland transferiert werden dürfen. Wir haben nun gesehen, dass die Organgesellschaft in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sein muss. Wäre es möglich, deutsche Gewinne mittels einer Organshaft auf einen im Ausland ansässigen Organträger zu übertragen?

Antwort: § 14 Abs. 1 KStG regelt nur die Frage, ob die Organgesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat. Mit Wirkung ab VZ 2012 wurde aber in § 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 6 KStG eine (klarstellende) Regelung aufgenommen, wonach das Einkommen der Organgesellschaft einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers zugerechnet werden muss. Es ist daher grundsätzlich möglich, dass der Organträger seinen Sitz im Ausland hat. Er muss aber über eine Betriebsstätte (vgl. § 12 AO sowie die entsprechenden Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen) in Deutschland verfügen und daher der deutschen Besteuerung unterliegen (vgl. Art. 7 OECD-Musterabkommen).

Frage: Gehen wir im Folgenden von einer in Deutschland ansässigen GmbH aus. Bitte erklären Sie den Unterschied zwischen Jahresüberschuss und Einkommen.

Antwort: Der Begriff des Jahresüberschusses ergibt sich aus § 266 Abs. 3 A. V. HGB. Der Jahresüberschuss ist das Betriebsergebnis der GmbH, das nach handelsrechtlichen Vorschriften ermittelt wird. Der Jahresüberschuss ist aufgrund der Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 EStG auch in der Steuerbilanz auszuweisen.

Aus dem Jahresüberschuss ist außerbilanziell das steuerliche Einkommen (§ 8 Abs. 1 KStG) zu berechnen. Hierbei müssen Korrekturen vorgenommen werden, die sich aufgrund der steuerlichen Vorschriften ergeben.

Zwischenfrage: Können Sie mir dafür Beispiele nennen?

Antwort: Ein typisches Beispiel ist die Vorschrift des § 8b Abs. 1 KStG. In der Handelsbilanz sind Dividenden, die eine Kapitalgesellschaft aus der Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft erzielt, in voller Höhe zu erfassen (Buchungssatz: Geld an Beteiligungsertrag). Dementsprechend umfasst der Jahresüberschuss den vollen Beteiligungsertrag. Damit wird auch in der Steuerbilanz im Jahresüberschuss dieser volle Beteiligungsertrag ausgewiesen. Erst auf der Ebene der Einkommensermittlung wird nun der Beteiligungsertrag außerbilanziell in voller Höhe abgezogen (§ 8b Abs. 1 KStG) und 5 % als nicht abziehbare Betriebsausgabe wieder dem Einkommen hinzugerechnet (§ 8b Abs. 5 KStG).

Ein weiteres Beispiel wäre z.B. eine Parteispende durch eine Kapitalgesellschaft. In der handelsrechtlichen Buchführung muss die Parteispende als Aufwand verbucht werden (Buchungssatz: Spendenaufwand an Bank). Die Spende mindert damit den Jahresüberschuss sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz. Bei der Ermittlung des Einkommens muss dann die Parteispende nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG i.V.m. § 4 Abs. 6 EStG wieder hinzugerechnet werden, da sie unter den abziehbaren Spenden nicht aufgeführt ist.

Frage: Welche Bedeutung hat in diesem Zusammenhang der Begriff des Bilanzgewinnes?

Antwort: Der Jahresüberschuss kann nach § 268 Abs. 1 HGB auch unter Verwendung des Jahresergebnisses ausgewiesen werden. In diesem Fall ist ein Posten „Bilanzgewinn“ zu erstellen, der den Jahresüberschuss und Gewinnvorträge aus den Vorjahren umfasst.

Themenbereich Steuerliches Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht

Problembereich 1: Allgemeines – Steuerschuldverhältnis

Frage: Wie verwirklicht die Finanzbehörde die Steuerforderungen oder die sonstigen Ansprüche gegen die Steuerpflichtigen?

Antwort: Überall dort, wo ein Überordnungsverhältnis der öffentlichen Hand (hier Finanzamt) gegenüber dem Bürger besteht und wo demnach die Behörde hoheitlich handelt, kann sie dies durch den Erlass von Verwaltungsakten verwirklichen. Ein Verwaltungsakt ist die Maßnahme einer Behörde auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts zur Regelung eines Einzelfalles mit Außenwirkung (§ 118 AO). Die klassischen Verwaltungsakte einer Finanzbehörde sind die Steuerbescheide (§ 155 AO). Ein Steuerbescheid muss nach § 157 AO schriftlich ergehen. Die Finanzbehörden erlassen aber vielfach auch Verwaltungsakte, die keine Steuerbescheide sind wie z.B. Feststellungsbescheide (§§ 179 ff. AO), Steuermessbescheide (§ 184 AO), Haftungsbescheide oder Duldungsbescheide (§ 191 AO).

Tipp! Im Prüfungsgebiet Verfahrensrecht kommt man ohne Gesetzestext nicht aus. Wenn bei der Prüfung ein Gesetzestext in Reichweite liegt, greifen Sie danach und lesen Sie den einschlägigen Paragraphen. Das sollten Sie aber nur tun, wenn Sie den betreffenden Paragraphen kennen. Ein wildes Blättern auf der Suche nach etwas Tauglichem wirkt sich nachteilig aus. Wenn Sie nicht sicher sind, ob Sie auf den Gesetzestext zurückgreifen können, fragen Sie einfach die Prüfungskommission, bzw. den Vorsitzenden oder den betreffenden Prüfer.

Frage: Die Finanzbeamten müssen die Steuerangelegenheiten diskret behandeln. Gibt es hierzu gesetzliche Bestimmungen?

Antwort: Die Interessen des Steuerpflichtigen auf eine vertrauliche und diskrete Bearbeitung der Steuerangelegenheiten ist durch § 30 AO geschützt. Danach haben Amtsträger (§ 7 AO) das Steuergeheimnis zu wahren. Ein Amtsträger verletzt das Steuergeheimnis, wenn er die Verhältnisse eines Steuerpflichtigen, die ihm im Rahmen der Veranlagung, im Rahmen einer Außenprüfung oder sonst bekannt werden, unbefugt offenbart. Darunter fallen auch private Verhältnisse des Steuerpflichtigen, die mit der Besteuerung nichts zu tun haben. Die Verletzung des Steuergeheimnisses führt zu disziplinarischen Maßnahmen gegen den betreffenden Amtsträger (i.d.R. Steuerbeamten). Die Verletzung des Steuergeheimnisses erfüllt aber auch einen Straftatbestand. Wer das Steuergeheimnis verletzt, kann nach § 355 StGB mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren oder mit Geldstrafe bestraft werden.

§ 30 AO a.F. ist durch das BVGuaÄndG vom 17.07.2017 mit Wirkung vom 25.05.2018 wesentlich geändert worden. Zum einen erhalten die Finanzbehörden mehr Möglichkeiten, personenbezogene Daten zu verarbeiten (vgl. §§ 29b, 29c AO). Zum anderen wird die Liste erlaubter Offenbarungen und Mitteilungen erweitert (vgl. §§ 30 Abs. 4, 31, 31a, 31b, 31c AO). Insbesondere ist eine Offenbarung von Daten zulässig, wenn die Offenbarung der Durchführung eines Strafverfahrens wegen einer Tat dient, die keine Steuerstraftat ist, und die Kenntnisse entweder in einem Verfahren wegen einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit erlangt worden sind und das Verfahren dem Steuerpflichtigen angezeigt wurde oder ohne Bestehen einer steuerlichen Verpflichtung oder unter Verzicht auf ein Auskunftsverweigerungsrecht erlangt worden sind oder für sie ein zwingendes öffentliches Interesse besteht.

Ein zwingendes öffentliches Interesse ist gegeben, wenn die Offenbarung erforderlich ist zur Abwehr erheblicher Nachteile für das Gemeinwohl oder einer Gefahr für die öffentliche Sicherheit, die Verteidigung oder die nationale Sicherheit oder zur Verhütung oder Verfolgung von Verbrechen und vorsätzlichen schweren Vergehen gegen Leib und Leben oder gegen den Staat und seine Einrichtungen, schwere

Wirtschaftsstrafaten verfolgt werden sollen oder die Offenbarung erforderlich ist zur Richtigstellung in der Öffentlichkeit verbreiteter unwahrer Tatsachen, die geeignet sind, das Vertrauen in die Verwaltung erheblich zu erschüttern.

Hinweis! Durch das Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz (FISG) vom 03.06.2021, BGBl I S. 1534 sind in § 31b AO mit Wirkung ab 01.07.2021 folgende Änderungen eingetreten:

„(2a) Die Finanzbehörden übermitteln der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen folgende Daten nach Maßgabe des § 31 Absatz 5 des Geldwäschegesetzes im automatisierten Verfahren, soweit dies zur Wahrnehmung der Aufgaben der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen nach § 28 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 des Geldwäschegesetzes erforderlich ist:

1. beim Bundeszentralamt für Steuern die nach § 5 Absatz 1 Nummer 13 des Finanzverwaltungsgesetzes vorgehaltenen Daten,
2. bei den Landesfinanzbehörden die zu einem Steuerpflichtigen gespeicherten Grundinformationen, die die Steuernummer, die Gewerbekennzahl, die Grund- und Zusatzkennbuchstaben, die Bankverbindung, die vergebene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer sowie das zuständige Finanzamt umfassen.

(2b) Wird von der Verordnungsermächtigung des § 22a des Grunderwerbsteuergesetzes zur elektronischen Übermittlung der Anzeige im Sinne des § 18 des Grunderwerbsteuergesetzes Gebrauch gemacht, übermitteln die Landesfinanzbehörden die dort eingegangenen Datensätze nach Maßgabe des § 31 Absatz 5a des Geldwäschegesetzes der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben nach § 28 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 des Geldwäschegesetzes im automatisierten Verfahren. Absatz 2 Satz 2 gilt entsprechend.“

§ 31b Abs. 2a AO n.F. sieht für die Übermittlung von Daten im Zusammenhang mit § 31 Abs. 5 Satz 2 GwG die Möglichkeit vor, Daten zum automatisierten Abruf bereit zu stellen.

§ 31b Abs. 2b AO n.F. regelt die nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erforderliche Rechtsgrundlage für die korrespondierende Übermittlung der elektronischen Grundstücksveräußerungsanzeige im Sinne des § 18 Abs. 1 Satz 1 Grunderwerbsteuergesetz durch die Landesfinanzbehörden.

Frage: Der zweite Teil der AO (§§ 33 bis 77 AO) ist mit „Steuerschuldrecht“ überschrieben. Dort sind allgemeine Grundlagen beschrieben, die für das Steuerschuldverhältnis Gültigkeit haben. Können Sie auf einige Grundregeln und Grundsätze eingehen?

Antwort: Zum einen ist § 39 AO zu nennen, wonach im Steuerrecht die wirtschaftliche Betrachtungsweise gilt. Wirtschaftsgüter sind nicht dem rechtlichen sondern dem wirtschaftlichen Eigentümer bzw. dem Treugeber zuzurechnen. § 40 AO stellt klar, dass ein Handeln gegen ein gesetzliches Verbot oder die Sittenwidrigkeit eines Handelns für die Besteuerung unbeachtlich ist. Dasselbe gilt nach § 41 AO dann, wenn ein Rechtsgeschäft zwar unwirksam ist, wenn die Beteiligten aber das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Die (zivilrechtliche) Nichtigkeit oder (zivilrechtliche) Unwirksamkeit eines solchen Rechtsgeschäfts ist für die Besteuerung ohne Belang. Andererseits können nach § 42 AO durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten die Steuergesetze nicht umgangen werden. Aber auch der gesamte Themenkomplex der Haftung für eine fremde Steuer ist dort geregelt.

Tipp! Eine so allgemein gehaltene Frage ist für den Examenskandidaten eine große Chance. In einem solchen Fall hat er die Möglichkeit, das Prüfungsgespräch in eine ihm willkommene Richtung zu lenken. Er muss seine Antworten nur auf die Teilfragen konzentrieren und ausdehnen, zu denen er etwas (mehr) sagen kann.

Frage: In den §§ 44 bis 46 AO sind Rechtsfolgen aus bestimmten Sachverhalten beschrieben, die auch in zivilrechtlichen Vorschriften geregelt sind: Gesamtschuldnerschaft (§ 44 AO), Gesamtrechtsnachfolge (§ 45 AO) und Abtretung, Verpfändung und Pfändung einer Forderung (§ 46 AO). Was besagen diese abgabenrechtlichen Bestimmungen und wie konkurrieren sie mit den zivilrechtlichen Vorschriften?

Antwort: Wer (neben anderen) als Gesamtschuldner nach § 44 AO eine Steuer schuldet oder gesamtschuldnerisch für sie haftet, kann von der Finanzbehörde über den gesamten Betrag in Anspruch genommen werden. In welchen Fällen eine Gesamtschuld entsteht, richtet sich nach den Einzelsteuergesetzen oder auch nach dem BGB (z.B. bei Miterben, bei Gesellschaftern einer GbR) oder nach dem HGB (z.B. bei OHG-Gesellschaftern). Der Ausgleich unter den Gesamtschuldnern (bei voller Inanspruchnahme nur eines Gesamtschuldners) wird über §§ 421 ff. BGB, § 44 AO abgewickelt.

Ähnliches gilt für die in § 45 AO geregelte Gesamtrechtsnachfolge. Auch diese Vorschrift sagt nichts darüber aus, in welchen Fällen eine Gesamtrechtsnachfolge eintritt. Das beantworten andere Gesetze (z.B. § 1922 BGB oder das UmwG). Mithin ergänzt § 45 AO das, was aus anderen Bestimmungen schon bekannt ist. § 45 AO ist allerdings zu eng gefasst; es gehen nicht nur die Forderungen und Schulden auf den Rechtsnachfolger über. Dieser tritt vielmehr in die gesamte abgabenrechtliche Rechtsstellung des Vorgängers ein.

Tipp! Die Gesamtrechtsnachfolge nach § 45 AO (z.B. beim Todesfall nach § 1922 BGB) ist zu unterscheiden von der Einzelrechtsnachfolge, bei der ein Vermögen (Sachen, Sachgesamtheiten, Forderungen, Rechte etc.) nicht im Ganzen auf einen anderen Rechtsträger übergeht, sondern jeder einzelne Vermögensgegenstand übertragen werden muss.

§ 46 AO ermöglicht die Abtretung, Verpfändung und Pfändung von Steuererstattungsansprüchen. Die Abtretung ist jedoch gem. § 46 Abs. 2 AO nur wirksam, wenn sie auf einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck dem Finanzamt angezeigt wird. Zudem muss der Erstattungsanspruch schon entstanden sein, bevor dem Finanzamt die Abtretung angezeigt wird. § 46 AO besagt jedoch nichts darüber, wie eine Steuererstattungsforderung abgetreten wird. Das richtet sich nach den Bestimmungen der §§ 389 ff. BGB.

Anmerkung! Wenn in diesem Themenbereich „Steuerliches Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht“ Kalendertage genannt werden, sind diese Angaben fiktiv. Wenn ein Fristende auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag fällt, ergibt sich dies aus dem Sachverhalt.

Problembereich 2: Schulden und Haften für Steuerverbindlichkeiten

Frage: Was versteht man unter den Begriffen „haften“ und „schulden“?

Antwort: Kraft des Schuldverhältnisses ist der Gläubiger berechtigt, von dem Schuldner eine Leistung zu fordern (§ 241 BGB). Hat das Finanzamt gegen den Steuerpflichtigen S (aus dem Steuerschuldverhältnis) einen Anspruch auf Zahlung von 10.000 € (z.B. Einkommensteuer 2019), dann schuldet S diesen Betrag. Damit ist aber noch nicht gesagt, dass S für diesen Zahlungsanspruch auch haftet, d.h. persönlich mit seinem Vermögen (im Falle von Vollstreckungsmaßnahmen) auch einzustehen hat. Es ist durchaus möglich, dass ein Schuldner z.B. einen Geldbetrag schuldet, für diese eigene Schuld aber nicht haftet, so z.B. im Erbfall, wenn auf den Erben die Verbindlichkeiten des Erblassers übergegangen

Themenbereich Erbschaftsteuer

Problembereich 1: Erwerbsvorgänge in der Erbschaftsteuer

Frage: Geben Sie bitte die beiden wesentlichen Erwerbsvorgänge des Erbschaftsteuergesetzes an.

Antwort: Die beiden Haupttatbestände des Erbschaftsteuergesetzes sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erwerb von Todes wegen und nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG die Schenkung unter Lebenden. Diese beiden Tatbestände werden konkretisiert in § 3 Abs. 1 ErbStG zu den Erwerben von Todes wegen und in § 7 Abs. 1 ErbStG zu den Schenkungen unter Lebenden.

Frage: Kennen Sie noch andere Erwerbsvorgänge im Erbschaftsteuergesetz?

Antwort: Ja, neben den beiden genannten in der Praxis hauptsächlich vorkommenden Erwerbsvorgängen gibt es noch nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG die Zweckzuwendungen sowie nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG die fiktive Besteuerung einer sog. Familienstiftung oder eines Familienvereins. In einem solchen Fall wird das Vermögen der Stiftung oder des Vereins alle 30 Jahre einer Besteuerung unterzogen. Hintergrund dieser Regelung ist, dass bei einer Stiftung oder einem Verein keine einer Besteuerung im Todesfall unterliegende Eigentümer, Gesellschafter oder ähnliche Personen vorhanden sind und das Vermögen der Stiftung oder des Vereins ansonsten vollständig einer Erbschaftsbesteuerung entzogen wäre. Deshalb ist – ausgehend von einer Generationenfolge alle 30 Jahre – eine solche fiktive Besteuerung angeordnet worden. Voraussetzung ist aber, dass die Stiftung oder der Verein im Interesse einer Familie errichtet worden ist.

Tipp! Geben Sie in den Prüfungsrunden durchaus auch über die reine Beantwortung der Frage hinausgehende Erläuterungen, die zu dem jeweiligen Thema passen.

Frage: Gehen Sie bitte davon aus, dass ein Erwerb von Todes wegen vorliegt. Müssen dann noch weitere Voraussetzungen vorliegen, damit Sie zu einem steuerpflichtigen Erwerb kommen?

Antwort: Das Vorliegen eines Erwerbs von Todes wegen – also ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG – ist nur einer der notwendigen Voraussetzungen; dies wird auch als die sachliche Steuerpflicht bezeichnet. Es muss dann auch noch geprüft werden, ob persönliche Steuerpflicht vorliegt. Erst wenn dies geprüft wurde, kann festgestellt werden, ob der Erwerbsvorgang in Deutschland auch einer Besteuerung unterliegt. Damit die unbeschränkte persönliche Steuerpflicht vorliegt, muss wenigstens einer der Beteiligten (Erblasser oder Erbe) im Inland Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Darüber hinaus können noch Sonderfälle der unbeschränkten persönlichen Steuerpflicht vorliegen, wenn es sich um deutsche Staatsangehörige handelt, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben, oder wenn ein Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts besteht und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse bezogen wird.

Tipp! Hier müssen Sie auch immer den Prüfungsverlauf im Auge behalten. Tendenziell wird die Erbschaftsteuer am Ende des Prüfungstages abgeprüft und wird – wenn die Ergebnisse schon feststehen – oftmals nur recht kurz angesprochen. In diesen Fällen sollten auch Antworten möglichst knapp gehalten werden. Andererseits kann es hier aber auch noch zu einer intensiveren Befragung einer Kandidatin oder eines Kandidaten kommen – dann heißt es kämpfen um die Note.

Frage: Was sind die Konsequenzen, wenn eine solche unbeschränkte persönliche Steuerpflicht vorliegt? Und kennen Sie noch andere Arten der persönlichen Steuerpflicht?

Antwort: Wenn die unbeschränkte persönliche Steuerpflicht vorliegt, muss – soweit nicht sachliche Steuerbefreiungen vorliegen – das gesamte Vermögen der Besteuerung unterzogen werden. Dabei kommt es dann nicht darauf an, ob es sich um Vermögensteile handelt, die im Inland belegen sind oder ob es sich um ausländische Vermögensteile handelt. Neben der unbeschränkten persönlichen Steuerpflicht gibt es im Erbschaftsteuergesetz auch noch die beschränkte persönliche Steuerpflicht. Diese liegt vor, wenn weder der Erblasser oder Schenker noch der Erwerber Inländer im Sinne des Gesetzes sind. Liegt beschränkte persönliche Steuerpflicht vor, unterliegt nur das sog. Inlandsvermögen nach § 121 BewG der Erbschaft- oder Schenkungsteuer.

Tipp! An dieser Stelle könnte dann auch noch auf das Inlandsvermögen nach § 121 BewG hingewiesen werden. Insbesondere könnte in diesem Zusammenhang erwähnt werden, dass Inlandsvermögen nicht unbedingt bedeutet, dass es sich um im Inland vorhandenes Vermögen handeln muss, sondern dass nur die abschließend in § 121 BewG aufgeführten Vermögensteile zum Inlandsvermögen gehören können. So sind z.B. inländische laufende Guthaben bei Kreditinstituten kein Inlandsvermögen nach dieser Regelung.

Frage: Sie hatten zu Beginn schon die Schenkung unter Lebenden als einen von zwei Haupttatbeständen des Erbschaftsteuergesetzes genannt. Was sind die Tatbestandsvoraussetzungen dafür?

Antwort: Die Schenkung unter Lebenden ist in § 7 Abs. 1 ErbStG genannt. Der Grundtatbestand für diese Möglichkeit ergibt sich aus der Nummer 1 und ist jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch die Schenkung auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Damit müssen im Wesentlichen zwei notwendige Voraussetzungen vorliegen: Es muss eine freigebige Zuwendung vorliegen – also unentgeltlich erfolgen – und es muss aufgrund dessen eine Bereicherung des Erwerbers eintreten. Darüber hinaus muss diese Bereicherung auch von dem Zuwendenden gewollt sein. Eine ungewollte Bereicherung (z.B. wenn ein Gegenstand auf einer Versteigerung deutlich unter dem Verkehrswert erworben wird) kann schon grundsätzlich nicht zu einer Schenkung unter Lebenden führen. Darüber hinaus sind in § 7 Abs. 1 ErbStG noch weitere Möglichkeiten aufgeführt, die zu einer Schenkung unter Lebenden führen können. Dies sind Ergänzungstatbestände, die zum Teil auch der Verhinderung der Umgehung eines Besteuerungstatbestands dienen sollen. Zu nennen wäre hier z.B. was als Abfindung für einen Erbverzicht erlangt wird oder wenn aufgrund der Vereinbarung der Gütergemeinschaft zwischen Eheleuten eine Bereicherung eintritt.

Frage: Lassen Sie uns noch einmal zu den Erwerben von Todes wegen kommen. Kennen Sie neben dem Erbanfall noch weitere Möglichkeiten, die zu einem Erwerb von Todes wegen führt?

Antwort: Ja, im § 3 Abs. 1 ErbStG sind noch diverse weitere Tatbestände aufgeführt, die zu einem Erwerb von Todes wegen führen. So kann außerhalb der Erbschaft auch jemand durch ein Vermächtnis begünstigt sein. Im Rahmen einer testamentarischen Verfügung wird dabei jemanden ein Vermögensvorteil zugewendet. Dies könnte ein Geldvermächtnis sein, es könnte sich aber auch auf einen bestimmten Gegenstand beziehen (sog. Stückvermächtnis). Darüber hinaus stellt auch ein Pflichtteilsanspruch einen Erwerb von Todes wegen dar. Ein Pflichtteilsanspruch ist ein auf Geld gerichteter Anspruch, den jemand geltend machen kann, der als Ehepartner oder Kind von der gesetzlichen Erbfolge testamentarisch ausgeschlossen ist. Da der Pflichtteilsanspruch aus der Erbmasse der Erben zu begleichen ist, stellt der Pflichtteilsanspruch für die Erben eine Nachlassverbindlichkeit dar, § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG.

Frage: In § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG steht, dass auch jeder Vermögensvorteil zu einem Erwerb von Todes wegen führt, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrags bei dessen Tode von einem Dritten unmittelbar erworben wird. Können Sie uns dafür ein Beispiel nennen?

Antwort: Gerne, unter diese Position fällt typischerweise der nach dem Tode eines Versicherungsnehmers ausgezahlte Anspruch, den ein Begünstigter gegenüber einer Lebensversicherung geltend machen kann. Da die Lebensversicherung erst mit dem Tode des Versicherungsnehmers fällig wird, kann sie nicht in die Vermögensmasse der verstorbenen Person fallen. Deshalb wird die Versicherung an den oder die Begünstigten ausgezahlt. Soweit diese auch Erben sind, erwerben sie aus verschiedenen Positionen des § 3 Abs. 1 ErbStG.

Frage: Was wird allgemein unter einer mittelbaren Grundstücksschenkung verstanden und worin kann der Vorteil einer solchen mittelbaren Grundstücksschenkung bestehen?

Antwort: Eine mittelbare Grundstücksschenkung ist eine besondere Möglichkeit der lebzeitigen Zuwendung an einen Begünstigten. Bei einer solchen mittelbaren Grundstücksschenkung wird dem Begünstigten nicht ein Grundstück, sondern ein Geldbetrag zum Erwerb eines bestimmten Grundstücks zugewendet. Historisch gesehen hatte diese mittelbare Grundstücksschenkung den erheblichen bewertungsrechtlichen Vorteil, dass dann nicht der zugewendete Geldbetrag der Schenkungsteuer unterlag, sondern nur der meist günstigere Grundstückswert zur Besteuerung herangezogen wurde. In den Zeiten, in denen die bewertungsrechtlichen Grundstückswerte meist deutlich unter den Verkehrswerten der Grundstücke lagen, war dies eine häufig angewandte erbschaftsteuerrechtliche Gestaltung. Da nach den letzten Erbschaftsteuerreformen aber die Grundstücke tendenziell mit verkehrswertnahen Werten zu berücksichtigen sind, ist dieser Vorteil für den Beschenkten regelmäßig nicht mehr vorhanden bzw. nur noch geringfügig. Allerdings muss bei einer mittelbaren Grundstücksschenkung nicht der gesamte Geldbetrag zum Erwerb eines bestimmten Grundstücks zugewendet werden, es können auch Teilbeträge zugewendet werden, die dann für die Erbschaftsteuer mit einem entsprechenden Anteil des Grundbesitzwerts des Grundstücks berücksichtigt werden. Darüber hinaus können im Rahmen einer mittelbaren Grundstücksschenkung auch Geldbeträge zur Erweiterung (z.B. Ausbau oder Aufstockung) eines schon vorhandenen Grundstücks zugewendet werden. In diesem Fall würde anstelle des zugewendeten Geldbetrags der Zuwachs des Grundbesitzwerts zur Erbschaftsteuer herangezogen werden, dies kann auch heute noch in der Praxis zu einer geringeren Steuerlast für die Beteiligten führen.

Problembereich 2: Bewertung des übrigen Vermögens

Frage: Können Sie uns bitte den grundsätzlichen Bewertungsmaßstab nennen, der bei der Bewertung des übrigen Vermögens anzuwenden ist?

Antwort: Soweit bei der Bewertung des übrigen Vermögens für Zwecke der Erbschaftsteuer nichts anderes vorgeschrieben ist, kommt der gemeine Wert nach § 9 BewG zum Ansatz. Es ist der grundsätzliche Bewertungsmaßstab für die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Nach § 9 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, dabei sind ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen.

Bei der Ermittlung des gemeinen Werts ist auf den Einzelveräußerungspreis abzustellen, den der Besitzer des Gegenstands auf dem ihm zugänglichen Veräußerungsmarkt erzielen könnte. Als Einzelveräußerungspreis umfasst der gemeine Wert soweit möglich die gesetzliche Umsatzsteuer. Der Einzel-

**Fränznick/Grobshäuser/Radeisen/Hellmer/
Pientka/Hendricks/Holzner/Ramb/Dauber**

Der Kurzvortrag in der mündlichen Steuerberaterprüfung 2021/2022

13. Auflage

**101 ausgewählte Themen mit Gliederung
und ausformuliertem Kurzvortrag**

**Rechtliche Rahmenbedingungen/Gliederung/
Kurzvortrag/Tipps**

ESt/KSt/GewSt/Bilanzsteuerrecht

Umwandlungssteuer

AO/FGO/USt/ErbSt/Bewertung

BWL/VWL

Berufsrecht/Bürgerliches Recht/Handelsrecht

Gesellschaftsrecht/Insolvenzrecht

Vorbereitung auf den Kurzvortrag, Auswahl des Themas, optische Aufbereitung der Gliederung, Einleitungs- und Schlusssatz, Rhetorik und Körpersprache

1. Die Phase bis zur mündlichen Prüfung

Die Steuerberaterprüfung besteht aus zwei gleichwertigen Teilen, der schriftlichen und der mündlichen Prüfung. Zur mündlichen Prüfung wird zugelassen, wer in der schriftlichen Prüfung mindestens die Gesamtnote 4,5 erreicht hat (§ 25 Abs. 2 DVStB).

Zur **mündlichen Prüfung** ist spätestens zwei Wochen vorher zu laden (§ 26 Abs. 1 DVStB). Die Prüfungsergebnisse werden in der Regel Anfang bis Mitte Januar des auf die schriftliche Prüfung folgenden Jahres bekannt gegeben. Unter Berücksichtigung der zweiwöchigen Ladungsfrist beginnen die mündlichen Prüfungen Ende Januar (z.B. in Baden-Württemberg, Hessen und Niedersachsen) oder erst Ende Februar (z.B. in Sachsen-Anhalt). Die Vorbereitung auf die mündliche Prüfung findet zwischen der Bekanntgabe des Ergebnisses der schriftlichen Steuerberaterprüfung und der mündlichen Prüfung, somit in einem Zeitraum von etwa zwei bis zehn Wochen nach Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses, statt. Daher wird der Zeitraum zwischen Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses und der tatsächlichen Prüfung in der Regel nicht für eine ordentliche Vorbereitung auf die mündliche Prüfung ausreichen. Mit den Vorbereitungen auf die mündliche Prüfung und den Kurzvortrag sollte bereits unmittelbar nach der schriftlichen Prüfung begonnen werden.

Die mündliche Prüfung wird vor einem Prüfungsausschuss abgelegt, der aus sechs Personen besteht. Hierunter sind drei Vertreter der Verwaltung, unter diesen auch der Vorsitzende der mündlichen Prüfung sowie ein Vertreter der Wirtschaft und zwei Steuerberater.

Die **Prüfungsgebiete** sind das für die schriftliche Prüfung bereits relevante Allgemeine und Besondere Steuerrecht. Hinzu kommt das Berufsrecht, Wirtschaftsrecht (Bürgerliches Recht, Handels- und Gesellschaftsrecht), Insolvenzrecht, Recht der Europäischen Gemeinschaft, Betriebswirtschaftslehre, Rechnungswesen und Volkswirtschaftslehre (§ 37 Abs. 3 StBerG).

Die mündliche Prüfung beginnt mit dem **Kurzvortrag**. Der Prüfungskandidat erhält drei Themen zur Auswahl. Die Vorbereitungszeit auf den Kurzvortrag beträgt 30 Minuten. Anschließend ist der Kurzvortrag vor der Prüfungskommission abzuhalten. Dabei darf der Kurzvortrag grundsätzlich eine Dauer von zehn Minuten nicht überschreiten. Er sollte diese Dauer aber auch nicht wesentlich unterschreiten. In Berlin allerdings sollte der Kurzvortrag lediglich sechs bis acht Minuten dauern. Nach dem Kurzvortrag haben die Prüfungskandidaten in der Regel eine kurze Pause. Anschließend schließt sich das Prüfungsgespräch an, welches in sechs Einheiten stattfindet. Die auf einen Prüfling entfallende Prüfungszeit soll insgesamt 90 Minuten nicht überschreiten (§ 26 Abs. 7 DVStB). Meist entfallen auf jeden Prüfling je Prüfungsrunde etwa zehn Minuten, sodass die Prüfungsgespräche, abhängig von der Anzahl der Teilnehmer, in der Regel ca. 30 bis 50 Minuten, bei drei bis fünf Prüfungskandidaten, dauern.

Zur **Vorbereitung auf den Kurzvortrag** stehen in einigen Bundesländern, wie beispielsweise in Berlin, keine Hilfsmittel zur Verfügung. In anderen Ländern dürfen ausschließlich die Beck'schen Steuergesetze verwendet werden (z.B. in Hessen). In Baden-Württemberg darf zu den Steuergesetzen noch eine Ausgabe des BGB benutzt werden. Teilweise werden aber auch weitere Hilfsmittel, wie beispielsweise Schönfelder, Deutsche Gesetze, zugelassen und in Bremen gar die Beck'schen Steuer Richtlinien. Taschenrechner sind nicht erforderlich und auch nicht zugelassen.

Im Prüfungsgespräch stehen Beck'sche Steuergesetze, Beck'sche Steuer Richtlinien, Beck'sche Steuererlasse und Schönfelder Deutsche Gesetze, zur Verfügung. Ganz allgemein lässt sich sagen, dass die Hilfsmittel dann benutzt werden dürfen, wenn der Prüfer dazu auffordert oder aber wenn die Prüfungskommission dies von Beginn an zulässt bzw. die Nutzung der Hilfsmittel im entsprechenden Bundesland üblich ist. Da Dauer des Kurzvortrags, Hilfsmittel zur Vorbereitung des Kurzvortrags und Hilfsmittel für das Prüfungsgespräch von Bundesland zu Bundesland verschieden sind, sollten Sie sich hierüber rechtzeitig informieren. Auskünfte hierüber gibt Ihnen die für Sie, die für das Ablegen der Steuerberaterprüfung zuständige Steuerberaterkammer.

Die Steuerberaterprüfung ist dann bestanden, wenn die Durchschnittsnote von schriftlicher und mündlicher Prüfung die Note von 4,15 nicht übersteigt. Dementsprechend muss ein Prüfling, der beispielsweise mit einer nicht seltenen Vornote der schriftlichen Prüfung von 4,5 in die mündliche Prüfung geht, dort mindestens eine Durchschnittsnote von 3,8 erzielen. Dies zeigt, wie wichtig die mündliche Steuerberaterprüfung ist.

2. Die Vorbereitung auf den Kurzvortrag

Die Zeit zwischen schriftlicher und mündlicher Steuerberaterprüfung ist sehr kurz. Daher sollte frühzeitig nach der schriftlichen Prüfung mit der Vorbereitung auf die mündliche Prüfung und den Kurzvortrag begonnen werden. Da bestimmte Standardthemen immer wieder Kurzvortragsthema einer mündlichen Prüfung sind, ist ein Teil der Vorbereitung das **Bearbeiten und Üben von Standardkurzvorträgen**. Ein ausgewählter Teil von Standardkurzvorträgen ist auch in den nachfolgenden 101 Kurzvorträgen enthalten. Es lohnt sich darüber hinaus, die Prüfungsprotokolle früherer Prüfungen anzuschauen. Diese sind zwar mit Vorsicht zu genießen, da der Protokollant stets eine subjektive Wahrnehmung der Prüfung wiedergibt. Die Kurzvortragsthemen aber lassen sich eindeutig aus den Prüfungsprotokollen entnehmen.

Darüber hinaus haben die Kurzvortragsthemen regelmäßig aktuelle Probleme zum Gegenstand. Dementsprechend sollten Sie sich stets über aktuelle Nachrichten aus der Wirtschaft, aktuelle Rechtsprechung, neueste Verwaltungserlasse und aktuell verabschiedete bzw. im Gesetzgebungsverfahren befindliche Gesetze informieren. Tagesaktuelle Informationen finden Sie insbesondere auch über das Internet. Das BMF bietet einen kostenlosen Newsletter an, in welchem regelmäßig über neueste Entwicklungen berichtet wird.

Ganz entscheidend für die mündliche Prüfung und auch für den Kurzvortrag ist Ihre **mentale Verfassung**. Es gilt: Je öfter eine Prüfungssituation durchgespielt worden ist, desto sicherer werden Sie und desto souveräner werden auch der Kurzvortrag und das Prüfungsgespräch sein.

Der Kurzvortrag kann mit einfachen Mitteln geübt werden, indem man sich ein Thema aus der Tageszeitung auswählt und hierüber einen zehnminütigen Vortrag hält. Dies kann vor einer Gruppe, ggf. einer Arbeitsgemeinschaft, oder aber auch vor dem Spiegel erfolgen. Am effektivsten ist es allerdings, fachkundige Zuhörer zu haben. Daher bietet sich der Vortrag vor den Mitstreitern einer Arbeitsgemeinschaft ganz besonders an.

Das nachhaltige Üben hat einen weiteren Vorteil. Durch das Üben von Kurzvorträgen anhand aktueller Themen wird gleichzeitig der Stoff auch für das mündliche Prüfungsgespräch abgedeckt.

Ihr Ziel muss es letzten Endes sein, über ein x-beliebiges Thema innerhalb von 30 Minuten eine Gliederung anzufertigen und hierüber zehn Minuten frei vorzutragen zu können.

Zum **Abschluss der Prüfungsvorbereitungen** empfehlen wir die Teilnahme an einer Prüfungssimulation bei einem Seminaranbieter mit einschlägiger Erfahrung. Hierbei sollten Sie allerdings darauf achten, dass dieses Seminar unter Prüfungsbedingungen abgehalten wird. Sie sollten die Möglichkeit haben, zum einen **mehrere** Kurzvorträge selbst abzuhalten und zum anderen **mehrere** Prüfungsgespräche in mehreren Prüfungssitzungen mit drei bis fünf Teilnehmern absolvieren zu können. Nur so „schnuppern“ Sie „echte Prüfungsluft“.

3. Der Kurzvortrag

Die **Vorbereitung und das Abhalten des Kurzvortrags** kann in fünf Schritte unterteilt werden:

1. Auswahl des Themas,
2. Brainstorming,
3. Erstellen des Kurzvortragsmanuskripts,
4. Probevortrag vor dem „geistigen Auge“,
5. Auftritt vor der Prüfungskommission.

Im Rahmen Ihrer Vorbereitung sollten Sie jeden dieser fünf Schritte bewusst wahrnehmen und trainieren. Halten Sie sich hierbei auch an die hier vorgeschlagenen oder von Ihnen selbst erarbeiteten zeitlichen Vorgaben. Ein ganz zentraler Punkt bei der Vorbereitung und dem Abhalten des Kurzvortrags ist die Zeiteinteilung. **Gehen wir bitte im Folgenden einmal die zentralen fünf Punkte durch.**

Schritt 1: Auswahl des Themas

Stellen Sie sich frühzeitig darauf ein, dass keines der drei Ihnen vorgelegten Kurzvortragsthemen Ihr Wunschthema sein wird. Das macht aber auch nichts, da Sie gründlich vorbereitet sind. Nachdem Sie bereits die schriftliche Steuerberaterprüfung bestanden haben, können Sie davon ausgehen, auch das für das Bestehen der mündlichen Steuerberaterprüfung erforderliche steuerliche Wissen parat zu haben. Den zusätzlichen Prüfungsstoff der mündlichen Prüfung haben Sie gründlich vorbereitet, das Halten eines Kurzvortrages und das Prüfungsgespräch haben Sie ebenfalls trainiert.

Dementsprechend werden Sie auch in der Lage sein, eines der drei Kurzvortragsthemen anzunehmen. Gehen Sie wie folgt an die **Auswahl des Kurzvortragsthemas** ran:

Lesen Sie sich die Kurzvortragsthemen unbefangen und ohne Vorurteile durch. Lehnen Sie ein Thema nicht schon deswegen ab, weil es vielleicht die ungeliebte Abgabenordnung etc. betrifft.

Kommt Ihnen ein Thema bekannt vor oder können Sie Parallelen zu einem bereits bearbeiteten Thema ziehen, dann sollten Sie auch in der Lage sein, das vermeintlich bekannte Thema zu bearbeiten. Allerdings ist hier Vorsicht angebracht, da beim Ziehen von Parallelen zu anderen Kurzvortragsthemen auch schnell das Thema verfehlt werden kann.

Bearbeiten Sie als Betriebswirt eher betriebswirtschaftliche Themen und als Jurist eher juristische Themen. Wir stellen immer wieder fest, dass das Halten eines Kurzvortrages in einem fremden Fachbereich meist mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden ist. In der Regel wird der in einem fremden Fach Vortragende die Fachsprache und Fachbegriffe nicht fehlerfrei beherrschen. Der Prüfer ist in der Regel ein Fachmann, sodass hier Fehler schnell offenkundig werden.

Beherrschen Sie ein Thema besonders gut und die anderen eher schlecht, dann liegt die Entscheidung ohnehin auf der Hand.

Die Frage, ob ein spezielles oder allgemeines Thema ausgewählt werden soll, kann nicht pauschal beantwortet werden. Beides kann Vor- und Nachteile haben. Wird ein spezielles Thema ausgewählt, so kann nur ein Prüfer der Prüfungskommission angesprochen werden. Es ist tief in das Thema einzusteigen, sodass man ein spezielles Thema nur dann wählen sollte, wenn man auch die Thematik gut beherrscht. Ein allgemeines Thema hat den Vorteil, dass alle Prüfer angesprochen werden können und man sich inhaltlich eher an der Oberfläche bewegen kann.

Die **Auswahl eines Themas**, das sich am Gesetzestext orientiert, kann vorteilhaft sein, da die Gliederung schon vom Gesetz vorgegeben wird. Dies wird allerdings auch bei der Bewertung berücksichtigt, sodass hier mit Sicherheit mehr verlangt werden wird, wohingegen bei einem Kurzvortragsthema, bei dem das Gesetz nichts vorgibt, die Messlatte für die Bewertung tiefer liegen wird.

Gehen Sie ruhig auch an ein schwieriges Thema ran. Hier werden Fehler eher verziehen, die Bewertung wird hier besser sein als bei einem leichten Thema, denn dort werden Fehler weniger verziehen.

Haben Sie kein passendes Thema gefunden? Dann überlegen Sie sich doch zu jedem Thema ein paar Sekunden lang, was Sie dazu beitragen könnten. Das Thema mit den meisten Punkten wird dann Ihres sein.

Haben Sie ein Thema ausgesucht, so sollten Sie das Thema nicht mehr wechseln. Das kostet zu viel Zeit, eine sinnvolle Vorbereitung wird nicht mehr möglich sein und wird Sie aus dem Konzept bringen. Hiervon kann es nur eine ganz seltene Ausnahme geben, wenn Sie mit der Bearbeitung eines Themas begonnen haben und mit diesem überhaupt nicht zurechtkommen, ist ein Wechseln denkbar. Für die ordentliche Bearbeitung eines zweiten Themas wird, wenn Sie den Wechsel nicht schon in den ersten paar Minuten vollziehen, aber nicht mehr genügend Zeit bleiben. Befolgen Sie unseren Ratschlag, alle Themen einmal gedanklich durchzuspielen, dürften Sie in diese Situation eigentlich gar nicht geraten.

Ist ein Thema ausgewählt, so gibt es kein Hätte, Wenn und Aber mehr. Die anderen beiden Kurzvortragsthemen vergessen Sie sodann, jedenfalls bis zum Prüfungsgespräch.

Der Vorgang des Sichtens der Themen, das gedankliche Durchspielen des Themas und die Auswahl des Themas sollten nicht mehr als zwei bis drei Minuten beanspruchen.

Themenbereich Körperschaftsteuer

Vortrag 1: Ausschüttungs-/Dividendenbesteuerung

I. Einführende Hinweise

Durch die **Unternehmensteuerreform** wurde zum 01.01.2009 die einkommensteuerliche Regelung zur Besteuerung von Ausschüttungen und Dividenden vollständig neu geregelt.

Tipp! Das Thema „Dividendenbesteuerung seit dem 01.01.2009“ eignet sich als Vortragsthema, aber auch für die Prüfungsrunde. Der Wechsel zwischen Dividendenbesteuerungen und Zinsbesteuerung wird gerne in der Schlussrunde abgefragt.

Der maximale Steuersatz für die Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG beläuft sich seit dem 01.01.2009 auf 25 % (§ 32d Abs. 1 EStG). Aus diesem Grund beträgt die Kapitalertragsteuer für alle nach dem 31.12.2008 zugeflossenen Ausschüttungen/Dividenden 25 % (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG und § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG).

II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	Einleitung	Thema; Kurzübersicht
1.	Allgemeines	Systematische Unterscheidung Abgeltungsbesteuerung/ Teileinkünfteverfahren; zeitlicher Anwendungsbereich
2.	Gesellschafter – natürliche Personen	System der Besteuerung; Höhe der Kapitalertragsteuer; Behandlung der Kapitalertragsteuer; Zeitpunkt der Anrechnung
3.	Werbungskostenabzug/Betriebsausgabenabzug	Abzug des Sparerpauschbetrages; kein Abzug tatsächlicher Werbungskosten; § 3c Abs. 2 EStG im Teileinkünfteverfahren
4.	Option zum Teileinkünfteverfahren	Tatbestandsmerkmale; zeitliche Bindung; einmaliger Widerruf
5.	Besteuerungsverfahren	Veranlagungsverfahren (§ 32d Abs. 1 EStG und § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG); Deklarationspflicht (§ 32d Abs. 2 EStG)
6.	Gesellschafter – Kapitalgesellschaften	Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 S. 1 und Abs. 4 KStG
6.1	Systematik	Teileinkünfteverfahren oder Abgeltungsbesteuerung
6.2	Betriebsausgaben	Pauschalierung der abziehbaren Betriebsausgaben; § 8b Abs. 5 KStG
6.3	Steuerpflicht bei Streubesitz	Normierung der Steuerpflicht
7.	Gesellschafter – Personengesellschaften	Anwendung der Bruttomethode der beteiligten Mitunternehmer je nach Rechtsform
8.	Gewerbsteuerliche Besonderheiten	Gewerbsteuerliches Schachtelprivileg; § 9 Nr. 2a GewStG; Behandlung der Refinanzierungsaufwendungen

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	Schluss	Fazit: keine Vereinfachung; Probleme Beteiligung ohne Optionsmöglichkeit mit Refinanzierungsaufwendungen im Privatvermögen sowie Erhebung der Kirchensteuer

III. Der Vortrag

Einleitung

Sehr geehrte Frau Prüfungsvorsitzende (geehrter Herr Prüfungsvorsitzender), meine Damen und Herren, ich habe das Thema „**Ausschüttungs-/Dividendenbesteuerung**“ für meinen mündlichen Vortrag gewählt. Dabei werde ich mich auf die Besteuerung auf der Ebene des Gesellschafters/Aktionärs beschränken.

Für die Besteuerungssystematik von Ausschüttungen kommt der Rechtsform des Gesellschafters (natürliche Person, Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften) entscheidende Bedeutung zu. Daneben ist für natürliche Personen die Einkunftsart für die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und Steuer erheblich.

1. Allgemeines

Ausschüttungen einer GmbH und Dividenden einer AG zählen bei natürlichen Personen zu den Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Dabei ist es für die Frage der Besteuerung unerheblich, ob es sich um Gewinnausschüttungen/Dividenden handelt, die den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechen oder um verdeckte Gewinnausschüttungen. Soweit die Einkünfte zu einer anderen Einkunftsart gehören, sind sie dieser zuzurechnen (Subsidiaritätsklausel; § 20 Abs. 8 EStG). Sofern die Einkünfte zu den Überschusseinkunftsarten gehören, sind die Ausschüttungen/Dividenden mit Zufluss i.S.d. § 11 EStG zu besteuern. Handelt es sich um einen beherrschenden Gesellschafter, erfolgt die Besteuerung zum Zeitpunkt der Beschlussfassung der Gesellschaftsversammlung bzw. Hauptversammlung (H 20.2 EStH „Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen“).

Bei bilanzierenden Gesellschaftern entscheidet der Gewinnausschüttungsbeschluss – unabhängig vom Beteiligungsumfang – über den Zeitpunkt der Aktivierung der Ausschüttung und damit über den Zeitpunkt der Besteuerung.

Tip! Behalten Sie bitte im Hinterkopf, dass sowohl für die Erhebung der Kapitalertragsteuer (§ 44 Abs. 1 und Abs. 2 EStG) als auch für die Anrechnung (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG) gesonderte Normen hinsichtlich der zeitlichen Erfassung normiert sind. Dies ist ein sehr beliebtes Fragekriterium in der Prüfungsrunde.

2. Gesellschafter – natürliche Personen

Im Bereich der Besteuerung von **Ausschüttungen/Dividenden bei natürlichen Personen** sind zwei unterschiedliche Besteuerungssysteme normiert, die von der Qualifikation der Einkunftsart abhängig sind. Während die Besteuerung unter der Regie der Abgeltungsbesteuerung eine pauschalierte Einkünfteermittlung der Einnahmen ggf. abzüglich eines Sparer-Pauschbetrags auf der Basis eines Abgeltungsteuersatzes im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG von maximal 25 % vorsieht (§ 20 Abs. 9 EStG i.V.m. § 32d Abs. 1 EStG), erfolgt die Besteuerung im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG) für alle anderen Einkunftsarten. Die Betriebseinnahmen/Einnahmen im Teileinkünfteverfahren sind zu 40 % (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG) steuerfrei. Korrespondierend dazu erfolgt eine Kürzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten um 40 % (§ 3c Abs. 2 EStG). Die so ermittelten Einkünfte werden im Rahmen der Einkommensbesteuerung auf der Basis ihres individuellen Steuersatzes der Besteuerung zugrunde gelegt.

Die einbehaltene Kapitalertragsteuer und der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind – sofern die Ausschüttung/Dividende im Rahmen der Steuererklärung deklariert werden – auf die festsetzende Einkommensteuer bzw. den festzusetzenden Solidaritätszuschlag anzurechnen (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG i.V.m. § 43 Abs. 1 S. 3 KStG).

3. Werbungskostenabzug/Betriebsausgabenabzug

Die Abgeltungsbesteuerung und das Teileinkünfteverfahren unterscheiden sich hinsichtlich des Werbungskostenabzugs grundlegend. Während unter der Regie der Abgeltungsbesteuerung grundsätzlich der Sparer-Pauschbetrag zum Abzug kommt und tatsächliche Werbungskosten die Einkünfte nicht mindern (§ 20 Abs. 9 EStG), ermitteln sich die Einkünfte im Teileinkünfteverfahren aus der Gegenüberstellung der Einnahmen zu den tatsächlichen Werbungskosten. Ein Abzug des Sparer-Pauschbetrags scheidet im Teileinkünfteverfahren aus.

4. Option zum Teileinkünfteverfahren

Zur Vermeidung von Standortbenachteiligungen räumt § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG den Steuerpflichtigen ein **Optionsrecht** ein. Bei Vorliegen der Voraussetzungen kann für Ausschüttungen/Dividenden, die zu Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führen, auf Antrag die Besteuerung anstelle der Grundsätze der Abgeltungsbesteuerung nach den Grundsätzen des Teileinkünfteverfahrens gewählt werden. Allerdings kann der Steuerpflichtige gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG beantragen, dass die Steuer auf Kapitalerträge nicht nach § 32d Abs. 1 EStG berechnet wird, sondern dem Regelsteuersatz nach § 32a EStG unterliegt. Dadurch wird bewirkt, dass gerade keine Abgeltungswirkung eintritt, Werbungskosten geltend gemacht werden können und das Teileinkünfteverfahren anzuwenden ist.

Die Ausübung des Optionsrechts erfordert tatbestandsmäßig, dass der Anteilseigner/Aktionär zu mindestens 25 % beteiligt oder zu 1 % mit beruflicher Tätigkeit für die Gesellschaft beteiligt ist. Unter dem Begriff berufliche Tätigkeit wird eine nichtselbständige Tätigkeit oder eine freiberufliche Tätigkeit verstanden. Diese Voraussetzungen müssen zumindest an einem Zeitpunkt im Veranlagungszeitraum der Antragstellung erfüllt sein. Der Antrag, der spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung des betreffenden Veranlagungszeitraumes zu stellen ist, bindet grundsätzlich für fünf Veranlagungszeiträume. Ein einmaliger Widerruf innerhalb des Fünfjahreszeitraumes ist jedoch zulässig. Das Optionsrecht gilt nur zum Teileinkünfteverfahren; niemals vom Teileinkünfteverfahren zur Abgeltungsbesteuerung.

Für Optionsanträge zum Teileinkünfteverfahren muss ab dem 01.01.2017 bei einer Beteiligung von 1 % bis 25 % durch die berufliche Tätigkeit ein maßgeblicher unternehmerischer Einfluss auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft möglich sein.

Tipp! Sofern Sie ausreichend Zeit haben sollten, würde sich an dieser Stelle ein Beispiel anbieten. Anhand dessen könnten Sie die Besteuerungssystematik einer Beteiligung in 2021 ohne Einnahmen nur mit Schuldzinsen aus der Refinanzierung des Kaufpreises der Anteile darstellen.

5. Besteuerungsverfahren

Während die Besteuerung von Ausschüttungen/Dividenden nach den **Grundsätzen des Teileinkünfteverfahrens** stets eine entsprechende Festsetzung der Einkünfte im Veranlagungsverfahren erfordert, sieht die Abgeltungsbesteuerung vom Grundsatz keine Deklaration der Einnahmen im Veranlagungsverfahren vor. Durch die Einbehaltung der Abgeltungssteuer (= Kapitalertragsteuer) i.H.v. 25 % und den darauf entfallenden Solidaritätszuschlag sollen die Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich abgegolten sein (§ 43 Abs. 5 EStG); d.h. eine entsprechende Deklaration in der Steuerklärung kann dem Gesetzeszweck folgend grundsätzlich unterbleiben.

6. Gesellschafter – Kapitalgesellschaften

Vor dem Hintergrund der Ertragsteuerbelastung von ausgeschütteten durch eine Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Gewinnen war es im System des Halbeinkünfteverfahrens unerlässlich, Ausschüttungen und Dividendenzahlungen zwischen zwei Kapitalgesellschaften zu befreien. Dieser Grundsatz gilt auch seit dem 01.01.2009 unverändert fort.

6.1 Systematik

Bei Anteilseignern/Aktionären, die die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft haben, stellt die Ausschüttung/Dividende innerhalb der Steuerbilanz einen Beteiligungsertrag dar, der außerhalb der Steuerbilanz nach § 8b Abs. 1 S. 1 KStG in vollem Umfang steuerbefreit ist,

6.2 Betriebsausgaben

Nach § 8b Abs. 5 S. 1 KStG sind – bezogen auf die nach § 8b Abs. 1 S. 1 KStG steuerbefreite Ausschüttung – 5 % als **pauschal nicht abziehbare Betriebsausgaben** außerhalb der Steuerbilanz hinzuzurechnen. Sofern tatsächliche Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung bestehen, sind diese in vollem Umfang abziehbar. Die bei der Ausschüttung einbehaltene Kapitalertragsteuer und der darauf entfallende Solidaritätszuschlag werden auf die jeweiligen festgesetzten Beträge angerechnet (§ 31 Abs. 1 S. 1 KStG).

6.3 Steuerpflicht bei Streubesitz

Für Gewinnausschüttungen, die nach dem 28.02.2013 zufließen (§ 34 Abs. 7a KStG) wurde für sog. Streubesitz auf der Seite der empfangenen Körperschaft die Steuerpflicht durch das Gesetz zur Umsetzung der EuGH-Entscheidung vom 20.10.2011 normiert (§ 8b Abs. 4 KStG). Maßgeblich für die Beteiligungshöhe sind grundsätzlich die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres.

Dieses strenge Stichtagsprinzip ist nur für den Fall des Erwerbs einer Beteiligung von mindestens 10 % ausgenommen (§ 8b Abs. 4 Satz 6 KStG). Bei der Ermittlung der Beteiligungshöhe sind nur unmittelbare Beteiligungen zu berücksichtigen. Allerdings gelten über eine Mitunternehmerschaft gehaltene Anteile ausdrücklich anteilig als eine unmittelbare Beteiligung des Mitunternehmers (§ 8b Abs. 4 Sätze 4 und 5 KStG).

7. Gesellschafter – Personengesellschaften

Befinden sich die GmbH-Anteile oder Aktien im Betriebsvermögen einer Personengesellschaft, hängt die endgültige Besteuerung von der Rechtsform der beteiligten Mitunternehmer ab. Sofern die Mitunternehmer die Rechtsform körperschaftsteuerlicher Personen haben, gelten die Grundsätze des § 8b KStG. Handelt es sich bei den Mitunternehmern um natürliche Personen, ist das Teileinkünfteverfahren einschlägig. Dieses findet jedoch erst auf der Ebene des betreffenden Mitunternehmers Anwendung (sog. Bruttomethode).

Tipp! Stellen Sie an dieser Stelle deutlich heraus, dass diese Punkte grundsätzlich der Vollständigkeit und der Abrundung des Themas dienen und nur mittelbar mit der Einführung der Abgeltungsbesteuerung zu tun haben.

8. Gewerbesteuerliche Besonderheiten

Soweit die **Dividenden/Ausschüttungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Gewerbeertrag** (§ 7 GewStG) enthalten sind (§ 3 Nr. 40 Buchst. d EStG, § 8b KStG), ist nach § 9 Nr. 2a GewStG rechtsformabhängig zu prüfen, ob die Voraussetzungen des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs erfüllt sind. Beträgt die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraumes mindestens 15 % am Grund- oder Stammkapital, wird der im Gewerbeertrag enthaltene Anteil der Ausschüttung/Dividende nach § 9 Nr. 2a GewStG gekürzt.

Tipp! Soweit Sie an dieser Stelle noch ausreichend Zeit haben, wäre ein Vergleich zwischen dem gewerbesteuerlichen und körperschaftsteuerlichen Streubesitz denkbar.

Im Ergebnis unterbleibt eine gewerbesteuerliche Besteuerung der Ausschüttung auf der Ebene des Gesellschafters/Aktionärs. Sind die Voraussetzungen des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs nicht erfüllt, werden die im Gewerbeertrag (= Einkünfte aus Gewerbebetrieb) steuerbefreiten Teile der Gewinnausschüttung/Dividende nach § 8 Nr. 5 GewStG hinzugerechnet.

Schluss

Die mit der einkommensteuerlichen Reform der Besteuerung von Ausschüttungen und Dividenden beabsichtigte Vereinfachung dürfte häufig nicht erreicht worden sein. Insbesondere führt das derzeit bestehende Antragsrecht zur Einbehaltung der Kirchensteuer dazu, dass trotz Kapitalertragsteuer- und Solidaritätszuschlagsabzug in vielen Fällen die Ausschüttungen/Dividenden als Einnahmen aus Kapitalvermögen zu deklarieren sind, um eine fehlerhafte Kirchensteuerfestsetzung zu vermeiden.

Auch die Besteuerung von Ausschüttungen refinanzierter Beteiligungen ohne Optionsmöglichkeit wird vor dem Hintergrund der Besteuerung nach dem Leistungsprinzip gerichtlich überprüft werden müssen.

Vor dem Hintergrund der zunehmenden digitalen Betriebsprüfung wird die Anzahl derartiger Fälle perspektivisch wohl noch weiter zunehmen. Generell sind Erleichterungen bei der Erfüllung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten denkbar, wenn die Besteuerung dadurch nicht gefährdet wird, vgl. § 148 AO. Diese können auch rückwirkend, zum Beispiel im Zeitpunkt der Prüfung noch beantragt werden, § 148 Satz 2 AO.

Ich danke Ihnen für Ihre Aufmerksamkeit.

Vortrag 8: Ordnungsgemäße Kassenführung nach der Abgabenordnung

I. Einführende Hinweise

Auch wenn das Thema Ordnungsgemäße Kassenführung seit vielen Jahren Schwerpunkt der Betriebsprüfungen bei bargeldintensiven Betrieben darstellt, ist das Thema durch das Auslaufen der Übergangsfrist nach dem sog. „Kassenerlass“ des BMF aus 2010 zum 31.12.2016 sowie dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen ist die ordnungsgemäße Kassenführung wieder in den Fokus der breiten Öffentlichkeit geraten.

II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	Einleitung	Thema/Kurzübersicht
1.	Allgemeines zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen	§§ 145 bis 147 AO werden ergänzt durch diverse Verwaltungsanweisungen
2.	Einsatz von elektronischen Kassen (Registrier- und PC-Kassen)	Grundsätzlich Einzelaufzeichnungspflicht, Ausnahmen
3.	Einsatz von offenen Ladenkassen	Grundsätzlich auch Einzelaufzeichnungspflicht, retrograder Kassenbericht zulässig
4.	Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung	Recht auf unmittelbaren oder mittelbaren Datenzugriff
5.	Folgen von Mängeln	Verlust der Ordnungsmäßigkeit der gesamten Buchführung, Entfall Anscheinsvermutung des § 158 AO, Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (§ 162 AO).
6.	Ausblick: Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen	Ab 1.1.2020: zertifizierte technische Sicherheitseinrichtungen, Registrierungspflicht, Bonpflicht und ab 01.01.2018 Kassennachschau
	Schluss	Dauerhafte Anforderungen an die laufende Betreuung in der Praxis, Haftungsrisiken für Steuerberater bei offensichtlichen Verstößen denkbar

III. Der Vortrag

Einleitung

Sehr geehrter Herr Prüfungsvorsitzender/Sehr geehrte Frau Prüfungsvorsitzende, meine Damen und Herren, ich habe das Thema „**Ordnungsgemäße Kassenführung nach der Abgabenordnung**“ gewählt.

Mein Vortrag ist wie folgt gegliedert: (Aufzählen der o.g. Gliederungspunkte Nr. 1. bis 6.).

1. Allgemeines zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen

Für die Aufbewahrung digitaler Unterlagen gelten die Vorschriften der Abgabenordnung (AO), insbesondere §§ 145 bis 147 AO. Außerdem gibt es mehrere Verwaltungsvorschriften.

Diese sind:

- BMF-Schreiben vom 26.11.2010, BStBl I 2010, 1342,
- BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450 (GoBD – Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff), (gültig ab 01.01.2015. Bis 31.12.2014: GDPdU – BMF-Schreiben vom 16.07.2001 (BStBl I 2001, 415)). Das BMF Schreiben vom 14.11.2014 wurde aktualisiert durch BMF-Schreiben vom 28.11.2019, IV A 4 – S 0316/19/10003:001).
- BMF-Schreiben vom 09.01.1996, BStBl I 1996, 34 (gültig laut der Übergangsfrist nach dem BMF-Schreiben vom 26.11.2010 bis 31.12.2016 für nicht aufrüstbare Registrierkassen).

Unternehmen mit Bargeldeinnahmen nutzen in der Praxis in der Regel der Buchführung „vorgelagerte Systeme“ wie Registrierkassen, PC-Kassensysteme, Taxameter etc. Diese Systeme unterliegen als Teil der Buchführung denselben Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten wie Buchführungssysteme.

Der Einsatz dieser Technik hat eine Reihe von betriebswirtschaftlichen Vorteilen, ist allerdings auch mit Pflichten verbunden. Im Folgenden möchte ich Ihnen einen Überblick verschaffen, um häufige Fehlerquellen in der Kassenbuchführung zu kennen und zu vermeiden.

Was muss beim Einsatz von elektronischen Kassen (Registrier- und PC-Kassen) aufgezeichnet und aufbewahrt werden?

2. Einsatz von elektronischen Kassen (Registrier- und PC-Kassen)

Beim Einsatz von elektronischen Kassen sind grundsätzlich alle Einnahmen und Ausgaben einzeln aufzuzeichnen. Dies wird von der höchstrichterlichen Rechtsprechung bestätigt (BFH-Urteil vom 16.12.2014, X R 42/13, BStBl II 2015, 519, u.a.).

Im Übrigen ergibt sich der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht aus den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften in § 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG. Er gilt nicht nur für Buchführungspflichtige, sondern auch für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln (sog. Einnahmen-Überschuss-Rechner).

Wird eine elektronische Kasse geführt, müssen alle Einzeldaten, die durch die Nutzung der Kasse entstehen, während der Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren (vgl. § 147 Abs. 3 Satz 1 AO bzw. § 257 Abs. 4 HGB):

- jederzeit verfügbar,
- unverzüglich lesbar und
- maschinell auswertbar

aufbewahrt werden.

Neben den vorgenannten Journaldaten sind u.a. auch die Auswertungs-, Programmier-, Stammdatenänderungsdaten sowie Handbücher, Bedienungs- und Programmieranleitungen aufzubewahren.

Können mit der elektronischen Registrierkasse nicht alle Kasseneinzeldaten für zehn Jahre im Gerät gespeichert werden, ist die Kasse mit Speichererweiterungen auszustatten. Sollte dies technisch nicht möglich sein, sind die Daten auf einem externen Datenträger zu speichern. Dem Unternehmen obliegt der Nachweis, dass alle steuerlich relevanten Daten manipulationssicher, unveränderbar und jederzeit lesbar gespeichert werden. Ggf. ist hierfür die Hilfe eines IT-Dienstleisters in Anspruch zu nehmen. Hierdurch anfallende Kosten trägt das Unternehmen. Die IT-Kassendienstleister werden auch über derzeitige und zu erwartende technische Aufrüstungsmöglichkeiten informieren können.

Dies gilt auch bei einem Wechsel des Kassensystems. Auch hier sind die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Kassendaten des Altsystems zu sichern.

Ausnahmeregelungen bei nicht aufrüstbaren Registrierkassen

Wird ein Kassensystem verwendet, bei dem eine dauerhafte Datenspeicherung im o.g. Sinn technisch nachweislich nicht möglich ist, durfte die Kasse längstens bis zum 31.12.2016 eingesetzt werden (Härtefallregelung – BMF-Schreiben vom 26.11.2010, BStBl I 2010, 1342).

Seit dem 01.01.2017 müssen Unterlagen i.S.d. § 147 Abs. 1 AO, die mittels elektronischer Registrierkassen, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxametern und Wegstreckenzähler erstellt worden sind, für die Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufbewahrt werden (§ 147 Abs. 2 AO).

§ 146a AO – Ordnungsvorschrift für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme; Verordnungsermächtigung

§ 146a AO über die Verordnungsermächtigung zur Ordnungsvorschrift für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme tritt zum 01.01.2020 in Kraft. Hiervon betroffen sind Vorschriften zu elektronischen Aufzeichnungssystemen, die über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE) verfügen müssen, Anforderungen an Sicherheitsmodule, Speichermedien, einheitliche digitale Schnittstellen, die elektronische Aufbewahrung der Aufzeichnungen, Protokollierung von digitalen Grundaufzeichnungen zur Sicherstellung der Integrität und Authentizität sowie der Vollständigkeit der elektronischen Aufzeichnung u.a.m. (vgl. dazu im Einzelnen auch Nr. 3 AEAO zu § 146a, zur digitalen Schnittstelle für steuerliche Außenprüfungen und Nachschauen vgl. Nr. 4 AEAO zu § 146a).

Nach § 146a Abs. 1 AO hat derjenige, der aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems erfasst, ein **elektronisches Aufzeichnungssystem zu verwenden**, das jeden aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfall und anderen Vorgang **einzelnen, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnet**.

Ebenfalls ab dem 01.01.2020 ist die verpflichtende elektronische Belegausgabe bei elektronischen Aufzeichnungssystemen eingeführt worden.

Mit der **Belegausgabepflicht** entsteht für den am Geschäftsvorfall Beteiligten aber keine Pflicht zur Mitnahme des Belegs.

Ab 2020 sind **folgende Angaben auf den Belegen vorgeschrieben**:

- Name und Adresse des Unternehmens,
- Ausstellungsdatum des Belegs,
- Zeitpunkt der Transaktion,
- Menge der Artikel bzw. Dienstleistungen,
- Umfang und Art der Leistung,
- Transaktionsnummer,
- Entgelt und Steuerbetrag sowie Gesamtsumme mit dem angewandten Steuersatz,
- Seriennummer des Aufzeichnungssystems oder Sicherheitsmoduls.

Hinweis! Aus Gründen der Zumutbarkeit und Praktikabilität besteht unter den Voraussetzungen des § 148 AO die Möglichkeit einer Befreiung von der Belegausgabepflicht.

Auf die **Pflicht zur Ausgabe von Kassenbelegen** kann im Fall des Vorliegens sog. sachlicher Härten **verzichtet werden**. Solche Härten liegen z.B. vor, wenn durch höhere Gewalt eine Belegausgabe nicht möglich ist. Dazu zählen z.B. Stromausfall, Wasserschaden, Ausfall der Belegausgabe-Einheit oder wenn die Belegausgabepflicht im konkreten Einzelfall unzumutbar ist (zum Ausfall der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung vgl. Nr. 7 AEAO zu § 146a).

Hinweis! Zur Regelung für elektronische Kassensysteme ab 01.01.2020 s. Kapitel 6.

3. Einsatz von offenen Ladenkassen

Im Fall einer offenen Ladenkasse besteht keine gesetzliche Pflicht zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems.

Bei der „offenen Ladenkasse“ sind die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Kassenführung – im Gegensatz zur Kassenführung mit Hilfe einer Registrierkasse/PCKasse – mit hohem Aufwand verbunden. Auch hier ist prinzipiell die Aufzeichnung eines jeden einzelnen Handelsgeschäftes mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles erforderlich.

Schluss

Das Steuerrecht setzt oftmals zivilrechtlich wirksame Verträge voraus. In der steuerlichen Beratung insbesondere in der Gestaltungsberatung ist hierauf ganz besonders zu achten. Werden minderjährige Kinder beispielsweise zum Zwecke der Gewinnverlagerung an dem Unternehmen der Eltern still beteiligt, so ist ein **Ergänzungspfleger** zu bestellen und die Genehmigung des Vormundschaftsgerichts einzuholen.

Danke für Ihre Aufmerksamkeit.

Vortrag 3: Verjährung im Zivil- und Steuerrecht

I. Einführende Hinweise

Die **Verjährung** spielt sowohl im Zivil- als auch im Steuerrecht eine entscheidende Rolle. Während im Zivilrecht die Verjährung dazu führt, dass der Schuldner die Leistung verweigern kann (Leistungsverweigerungsrecht), führt im Steuerverfahrensrecht die Verjährung zum Erlöschen des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis. Darüber hinaus bestehen unterschiedliche Hemmungs- und Unterbrechungstatbestände bzw. Tatbestände zum Neubeginn der Verjährung. Letzten Endes unterscheiden sich auch die Verjährungsfristen. Es empfiehlt sich, im vorliegenden Kurzvortrag strukturiert vorzugehen und die Verjährung nach Zivilrecht einerseits und sodann die Verjährung nach Steuerrecht andererseits darzustellen. Für die Darstellung der einzelnen Verjährungsregelungen wird vorgeschlagen, dies in Gegenstand, Wirkung, Beginn sowie Hemmung und Neubeginn bzw. Unterbrechung der Verjährung zu gliedern.

II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	Einleitung	Thema; Kurzübersicht
1.	Verjährung im bürgerlichen Recht	§§ 194 ff. BGB
1.1	Gegenstand der Verjährung	Ansprüche, § 194 BGB
1.2	Wirkung der Verjährung	Leistungsverweigerungsrecht, § 214 Abs. 1 BGB
1.3	Beginn der Verjährung	Regelmäßige Verjährungsfrist: Entstehung und Kenntnis des Anspruchs, § 199 Abs. 1 BGB Andere: mit Entstehung des Anspruchs, § 200 BGB
1.4	Hemmung und Neubeginn der Verjährung	Seit 2002 Hemmung und Neubeginn der Verjährung
1.4.1	Wirkung der Hemmung	Zeitraum der Hemmung wird nicht eingerechnet, § 209 BGB
1.4.2	Gründe für die Hemmung der Verjährung	Verhandlungen, § 203 BGB Katalog des § 204 Abs. 1 BGB Beispiele: Klageerhebung und Zustellung Mahnbescheid
1.4.3	Wirkung des Neubeginns der Hemmung	Neubeginn, § 212 BGB; mit dem Tag, der dem Ereignis folgt Verjährung endet dann in der Regel unterjährig
1.4.4	Gründe für den Neubeginn der Verjährung	Anerkenntnis des Anspruchs, § 212 Abs. 1 Nr. 1 BGB Gerichtliche Vollstreckungshandlung, § 212 Abs. 2 Nr. 2 BGB

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
1.5	Verjährungsfristen	Regelmäßig drei Jahre, § 195 BGB Zehn Jahre auf Übertragung von Eigentum an einem Grundstück, § 196 BGB 30 Jahre Herausgabeansprüche, § 197 BGB
2.	Verjährung im Steuerrecht	Zwei Jahre Mängelansprüche bei Kauf Steuerverfahrensrecht geregelt in AO Steuerstrafrecht geregelt in AO und StGB
2.1	Verjährung im Steuerverfahrensrecht	Geregelt in der AO
2.1.1	Gegenstand der Verjährung	Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, § 37 AO
2.1.2	Wirkung der Verjährung	Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis erlischt, § 47 AO
2.1.3	Beginn und Ablauf der Verjährung	Festsetzungsfrist, § 169 Abs. 1 AO Frist Zahlungsverjährung, § 232 AO
2.1.3.1	Festsetzungsverjährung	Ablauf des Kalenderjahres, in dem Steuer entstanden ist, § 170 Abs. 1 AO Ablauf des Kalenderjahres, in dem Steuererklärung oder Anmeldung eingereicht worden ist Frist ein Jahr für Verbrauchssteuern, vier Jahre für übrige Steuern
2.1.3.2	Zahlungsverjährung	Fünf Jahre, § 228 S. 2 AO Beginn: Ablauf Kalenderjahr in dem Anspruch erstmals fällig Fälligkeit ergibt sich aus Einzelsteuergesetz Hemmung wegen höherer Gewalt Unterbrechung = Neubeginn bei Stundung, Aussetzung der Vollziehung, Anmeldung im Insolvenzverfahren, § 231 Abs. 3 AO
2.2	Weitere Verjährungsvorschriften	Haftungsbescheid, § 191 Abs. 3 S. 1 AO Festsetzung von Zinsen, § 239 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 AO Vollstreckungskosten, § 346 Abs. 2 S. 1 und 2 AO
2.3	Verjährung im Steuerstrafrecht	Maßgebend StGB, § 369 Abs. 2 StGB Steuerhinterziehung fünf Jahre, § 370 AO, § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB Steuerordnungswidrigkeit ebenfalls fünf Jahre, § 384 AO
3.	Verwirkung	Verwirkung nach Treu und Glauben, § 242 BGB Längere Zeit nicht geltend gemacht und Verpflichtete darauf vertraut, dass künftig nicht geltend gemacht würde Beispiel: Zivilrecht Beispiel: Steuerrecht
	Schluss	Steuerberater muss die Verjährung zugunsten Mandanten im Auge behalten

III. Der Vortrag

Einleitung

Sehr geehrte Damen und Herren der Prüfungskommission, das Thema meines Kurzvortrages lautet „**Verjährung im Zivil- und Steuerrecht**“.

In meinem Vortrag werde ich auf die Unterschiede der Verjährung im Zivilrecht einerseits und im Steuerrecht andererseits eingehen. Dabei werde ich innerhalb der verschiedenen Rechtsbereiche insbesondere darauf eingehen, was Gegenstand der Verjährung sein kann und wie die Verjährung wirkt. Beginn der Verjährung sowie mögliche Hemmungs- oder Unterbrechungstatbestände werde ich ebenso darstellen, wie den Ablauf einer Verjährungsfrist. Meine Ausführungen werde ich mit der gesetzlich zwar nicht verankerten, aber der Verjährung sehr nahestehenden Verwirkung abschließen.

1. Verjährung im bürgerlichen Recht

1.1 Gegenstand der Verjährung

Im bürgerlichen Recht unterliegen Ansprüche, also das Tun, Dulden oder Handeln von einem anderen zu verlangen, der Verjährung (§ 194 Abs. 1 BGB).

1.2 Wirkung der Verjährung

Die **Verjährung nach bürgerlichem Recht** führt zu einem Leistungsverweigerungsrecht (§ 214 Abs. 1 BGB). Dementsprechend ist der Schuldner berechtigt, nach Eintritt der Verjährung, die Leistung zu verweigern. Im bürgerlichen Recht ist dies als Einrede ausgestaltet, d.h. die Verjährung muss vom Schuldner in einem Prozess ausdrücklich geltend gemacht werden. Wird diese nicht geltend gemacht, so würde der Schuldner in einem Prozess verurteilt werden, auch wenn der Anspruch verjährt wäre.

1.3 Beginn der Verjährung

Nach § 199 Abs. 1 BGB **beginnt die regelmäßige Verjährung** mit der Entstehung des Anspruchs und mit Kenntnis des Gläubigers bzw. grob fahrlässige Unkenntnis des Gläubigers von den, den Anspruch begründenden Umständen, d.h. beide Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Die Verjährung von Ansprüchen, die nicht der regelmäßigen Verjährungsfrist unterliegen, beginnt nach § 200 BGB mit der **Entstehung des Anspruchs**. Nachdem die meisten Ansprüche der regelmäßigen Verjährungsfrist unterliegen und sofern dies nicht der Fall ist, das spezielle Gesetz hierzu in der Regel Sonderregelungen enthält, ist die Vorschrift des § 200 BGB in der Praxis nur noch für wenige Ausnahmefälle anwendbar. So greift diese Vorschrift beispielsweise für den Beginn der Verjährung hinsichtlich Ansprüchen auf Übertragung des Eigentums an Grundstücken oder im Hinblick auf Herausgabeansprüche aus Eigentum und anderen dinglichen Rechten (§ 196 BGB, § 197 Abs. 1 Nr. 1 BGB).

1.4 Hemmung und Neubeginn der Verjährung

In dem seit 2002 geltenden modernisierten Schuldrecht gibt es zwei Tatbestände, die zum Hinausschieben der Verjährung führen können. Zum einen ist dies die **Hemmung der Verjährung** und zum anderen der **Neubeginn der Verjährung**.

1.4.1 Wirkung der Hemmung

Nach § 209 BGB wird der Zeitraum, in dem die Verjährung gehemmt wird, in die Verjährungsfrist nicht eingerechnet. Würde beispielsweise ein Anspruch zum 31.12.2020 verjähren und die Parteien vom 16.11.2020 bis 30.11.2020 Verhandlungen über den Anspruch führen, so wäre der **Eintritt der Verjährung** um diesen Zeitraum, und somit um 14 Tage, gehemmt. Dieser Zeitraum wäre der Verjährungsfrist von drei Jahren bis zum 31.12.2020 hinzuzurechnen. Nach der Sonderregelung des § 203 Satz 2 BGB tritt die Verjährung jedoch frühestens drei Monate nach dem Ende der Hemmung ein und würde im vorliegenden Fall somit erst zum 28.02.2021 enden.

Tipp! Wenn es um Daten und Fristen geht, ist es sinnvoll ein **einfaches** und im Rahmen des Vortrages **nachvollziehbares** Beispiel zu bringen.

Barzen/Dauber/Ermers/Hendricks/Holzner/Kaponig

Vorbereitung auf die mündliche Steuerberaterprüfung/Kurzvortrag 2021/2022 mit Fragen und Fällen aus Prüfungsprotokollen

9. Auflage

Examensrelevante Prüfungsthemen kennen

Optimal vorbereitet in die mündliche Steuerberaterprüfung

Themenstellungen im Prüfungsgespräch

**Tipps und Tricks zur richtigen Vorbereitung auf die
mündliche Steuerberaterprüfung**

**Auswertung von Prüfungsprotokollen mit
Fragen und Antworten**

Teil A Vorbereitung für die mündliche Prüfung

1. Einleitung

1.1 Zulassung zur mündlichen Prüfung

Zur mündlichen Prüfung werden die Teilnehmer der Bewerber eingeladen, wenn die Gesamtnote der schriftlichen Prüfung die Zahl 4,5 nicht übersteigt. Die zuständige Steuerberaterkammer hat die Bewerber, die an der mündlichen Prüfung teilnehmen, hierzu spätestens zwei Wochen vorher zu laden. Mit der Ladung können die Teilnoten der schriftlichen Prüfung mitgeteilt werden.

Telefonische Vorweganfragen werden aus datenschutzrechtlichen Gründen nicht beantwortet.

1.2 Einladung und Ablauf der mündlichen Prüfung

Bei der Einladung zur mündlichen Prüfung wird Ihnen die Prüfungskommission mitgeteilt. Es geht hieraus nicht hervor, welche Prüfer in der Kommission sitzen. Dieses können Sie aber im Vorfeld durch Ihr Lehrgangsinstitut erfahren.

Hinweis! Es kann aufgrund der vorliegenden Prüfungsprotokolle der Vorjahre hilfreich sein, sich einen Eindruck von den einzelnen Prüferinnen und Prüfern zu machen.

Dem Prüfungsausschuss gehören drei Beamte des höheren Dienstes oder vergleichbare Angestellte der Finanzverwaltung an, davon einer als Vorsitzender sowie drei Steuerberater oder zwei Steuerberater und ein Vertreter der Wirtschaft.

Der Ausschuss entscheidet mit Stimmenmehrheit. Bei Stimmengleichheit ist die Stimme des Vorsitzenden entscheidend.

In der mündlichen Prüfung werden der Vortrag und jeder Prüfungsabschnitt gesondert bewertet. Die Noten werden vom Prüfungsausschuss festgesetzt und für die mündliche Prüfung eine Gesamtnote gebildet.

Im unmittelbaren Anschluss an die mündliche Prüfung berät der Prüfungsausschuss über das Ergebnis der Prüfung. Die Prüfung ist bestanden, wenn die durch zwei geteilte Summe aus den Gesamtnoten für die schriftliche und die mündliche Prüfung die Zahl 4,15 nicht übersteigt. Der Vorsitzende eröffnet hierauf den Bewerbern, ob sie die Prüfung nach der Entscheidung des Prüfungsausschusses bestanden haben; er handelt insoweit als Vertreter der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde. Noten werden nicht verteilt (§§ 27 und 28 DVStB).

Tipp! Seien Sie auf jeden Fall mindestens 30 Minuten vor der Uhrzeit der Ladung im Prüfungsgebäude. Es werden vom Aufsichtsführenden Ihre Personalien geprüft und die Vortragsthemen der Kurzvorträge verteilt.

Für den Vortrag über den Fachgegenstand werden dem Bewerber eine halbe Stunde vor Beginn der Prüfung drei Themen zur Auswahl gestellt.

Da die Vorbereitungszeit von 30 Minuten für den Kurzvortrag gestaffelt ist, werden die Prüflinge zu unterschiedlichen Zeiten eingeladen.

Bei den drei Themen zum Kurzvortrag werden meistens unterschiedlich Bereiche vorgegeben z.B. aus dem Ertragsteuerrecht, ein Umsatzsteuerthema und ein allgemeines Thema wie Berufsrecht, Handelsrecht etc. Welche Themen Ihnen angeboten werden, können wir nicht vorhersagen; dies ist vergleichbar mit der Ziehung der Lottozahlen.

Tipp! Nehmen Sie sich für die Pausen kleine Snacks mit, da es keine Mittagspause gibt. Es liegt ein langer anstrengender Tag von ca. 8 Stunden vor Ihnen.

Die Prüfungsgebiete sind gem. § 37 Abs. 3 StBerG:

- Steuerliches Verfahrensrecht,
- 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 Gemeinschaft,
- Betriebswirtschaft und Rechnungswesen,
- Volkswirtschaft,
- Berufsrecht.

Nicht erforderlich ist, dass sämtliche Gebiete Gegenstand der Prüfung sind.

Schwierig ist für die meisten Bewerber das Thema Volkswirtschaft, da Sie sich nur insoweit vorbereiten können, die Grundbegriffe wie Bruttosozialprodukt usw. zu verstehen. Wichtig ist, dass Sie sich mindestens drei Wochen vor der Prüfung mit den aktuellen Themen aus den „großen“ Zeitungen wie z.B. FAZ, Handelsblatt, DIE ZEIT, Spiegel, Focus aber auch der Bildzeitung beschäftigen. In fast allen Fällen wird in diesem Bereich über aktuelle Themen gesprochen, teilweise auch diskutiert.

In der mündlichen Prüfung werden der Vortrag und jeder Prüfungsabschnitt gesondert bewertet und die Noten zwischen 1 bis 6 vom Prüfungsausschuss festgesetzt. Die auf jeden Bewerber entfallende Prüfungszeit soll neunzig Minuten nicht überschreiten.

Grundsätzlich werden die gleichen Hilfsmittel wie bei der schriftlichen Prüfung zugelassen. Mindestens benötigen Sie die Texte folgender Gesetze und ggf. hierzu erlassene Durchführungsverordnungen und Richtlinien:

- Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Verwaltungszustellungsgesetz,
- Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz, Bewertungsgesetz,
- Umsatzsteuergesetz,
- Einkommen-, Gewerbe- und Gewerbesteuer-gesetz,
- Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz,
- Außensteuergesetz,
- Investitionszulagengesetz,
- Grunderwerbsteuergesetz, Grundsteuergesetz,
- BGB, HGB, AktG, GmbH-Gesetz,
- Steuerberatungsgesetz.

Weitere Aussagen zu den Hilfsmitteln werden im Ladungsschreiben zur mündlichen Prüfung getroffen.

Die mündliche Prüfung gilt als nicht abgelegt, wenn der Bewerber aus einem von ihm nicht zu vertretenden Grund an der Ablegung der Prüfung gehindert ist. Die Prüfung kann in diesem Fall nachgeholt werden. Eine Erkrankung ist durch ein amtsärztliches Zeugnis nachzuweisen. Wird die mündliche Prüfung ohne ausreichende Entschuldigung versäumt, so gilt die Prüfung als nicht bestanden.

Einwendungen gegen den Ablauf der Vorbereitung auf den Vortrag oder der mündlichen Prüfung wegen Störungen, die durch äußere Einwirkungen verursacht worden sind, sind unverzüglich, spätestens jedoch bis zum Ende der mündlichen Prüfung, durch Erklärung gegenüber dem Aussichts-führen-den oder dem Vorsitzenden des Prüfungsausschusses geltend zu machen.

Bei Täuschungsversuchen oder Benutzung nicht zugelassener Hilfsmittel kann der Vortrag als ungenügend bewertet werden. In schweren Fällen kann der Bewerber ausgeschlossen werden. Dies gilt auch bei ungebührlichem Verhalten während der Prüfung.

Im unmittelbaren Anschluss an die mündliche Prüfung berät der Prüfungsausschuss über das Ergebnis der Prüfung. Die Prüfung ist bestanden, wenn die durch zwei geteilte Summe aus den Gesamtnoten für die schriftliche und mündliche Prüfung die Zahl 4,15 nicht übersteigt.

Hat der Bewerber die Prüfung nicht bestanden, kann er eine Bekanntgabe der tragenden Gründe der Entscheidung verlangen.

1.3 Der Kurzvortrag

Während des Vortrags sind Sie mit der Prüfungskommission „alleine“. Nach Ihrem Vortrag müssen Sie den Raum verlassen, da die Kommission Ihren Vortrag bewertet.

Der Vortrag sollte nicht länger als 10 Minuten dauern. Dies steht weder im Gesetz noch in der Durchführungsverordnung. Ein Vortrag unter fünf Minuten wird aber sicherlich negativ bewertet. Sollten Sie die zehn Minuten überschreiten, wird die Kommission dies ebenfalls nicht positiv bewerten. Der Vorsitzende wird bei längerer Überschreitung der Zeit abbrechen und sich für den Vortrag „bedanken“. Der Vorsitzende des Prüfungsausschusses leitet die mündliche Prüfung. Er ist berechtigt, „jederzeit“ in die Prüfung einzugreifen.

Eine Vortragszeit von 7 bis 9 Minuten ist sicherlich optimal. Sie haben viele Dinge beim Vortragen zu beachten und jetzt noch der Zeitfaktor. Natürlich können Sie nicht stetig zwischendurch auf Ihre Uhr oder u.U. auf die Uhr im Prüfungsraum sehen. Einige Kandidaten haben ihre Armbanduhr auf dem Handgelenk verdreht. Somit haben Sie die Möglichkeit, wenn sie zwischendurch auf die Notizen sehen, auch die Zeit „im Auge“ zu haben.

Beispiel: Sie sind kurz vor dem Ende Ihrer Schlussworte und erkennen, dass erst vier Minuten vergangen sind. Jetzt können Sie immer noch als Ende des Vortrags zur Abrundung ein oder zwei Beispiele bringen und kommen dann vielleicht auf sieben Minuten.

Natürlich: „Alles ist leichter geschrieben als getan!“, aber mit viel Übung ist alles möglich.

In diesem Buch wird ausführlich erläutert, was Sie bei der Vorbereitung und während des Vortrags alles zu beachten haben. Sinn und Zweck dieser „Veranstaltung“ ist es überwiegend, dass die Prüfungskommission einen Gesamteindruck von Ihnen erhält. Schließlich können Sie nach der bestandenen Prüfung und Bestellung sofort als Steuerberater tätig werden und damit den Berufstand vertreten.

1.4 Das Prüfungsgespräch

Nach den Vorträgen der Bewerber wird eine kurze Pause eingelegt. Danach beginnt das allgemeine Prüfungsgespräch. Sie werden jetzt mit vier oder fünf Mitbewerbern ausgiebig über alle Themen des § 37 Abs. 3 StBerG befragt. Ausführlich hierzu s. 2.10.

3. 659 Beispiele für Themen zur Selbstausarbeitung von Vorträgen

3.1 Allgemeines

Nachfolgend werden Vorschläge zu Themen, die Sie zu eigenen Vortragsübungen wählen können gemacht. Wenn möglich, nehmen Sie Ihre Übungsvorträge mit einer Videokamera auf und betrachten diese anschließend selbstkritisch. Ihre Aufnahmen sollten neutrale Personen ansehen, um die Resonanz der Betrachter zu erfahren. Achten Sie auf Ihre Gestik und Mimik, Sprachgeschwindigkeit, Lautstärke (s. 2.11).

3.2 Themen zum Ertragsteuerrecht

1. § 15a EStG
2. § 16 EStG
3. § 17 EStG
4. § 20 EStG
5. § 46 EStG
6. § 6b EStG
7. Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen bei Körperschaften (Zinsschranke)
8. Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG, § 9 Abs. 5 EStG, § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG
Ertragsteuerliche Beurteilung
9. Arten der Steuerpflicht gem. §§ 1 und 1a EStG
10. Abgrenzung von § 15 EStG und § 18 EStG
11. Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen vom Grundvermögen
12. Abzug von Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben
13. Abgrenzung von Kosten der Lebensführung von den Betriebsausgaben und den Werbungskosten
14. Abschreibungen im Steuerrecht
15. Abweichendes Wirtschaftsjahr bei Einkommensteuer und Gewerbesteuer
16. Abzug von Aufwendungen für Arbeitsmittel beim Arbeitnehmer im Einkommensteuerrecht
17. Altlastenrückstellung, Ertragsteuerliche Behandlung
18. Anrechnung und Abzug von ausländischen Steuern
19. Abgeltungsteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen
20. Anschaffungskosten, Herstellungskosten im Einkommensteuerrecht
21. Arbeitsverhältnis zwischen Ehegatten
22. Arbeitsverträge zwischen nahen Angehörigen und deren steuerliche Beurteilung
23. Aufbau von Doppelbesteuerungsabkommen
24. Negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten
25. Aus- und Fortbildungskosten im Einkommensteuerrecht
26. Ausländische Einkünfte im Einkommensteuerrecht
27. Ausscheiden eines lästigen Gesellschafters
28. Ausscheiden und Eintreten von Gesellschaftern in Personenhandelsgesellschaften
29. Ausscheiden von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen
30. Ausschüttungs-/Dividendenbesteuerung
31. Ausschüttungen und anrechenbare Kapitalertragsteuer bei beherrschenden Gesellschaftern mit Beteiligungen im Betriebsvermögen
32. Außerordentliche Einkünfte im EStG und deren Besteuerung
33. Befreiungen von der Gewerbesteuer

34. Beginn und Ende der sachlichen Gewerbesteuerpflicht
35. Beginn und Ende der Körperschaftsteuerpflicht
36. Beginn und Ende der Steuerbefreiungen im Körperschaftsteuerrecht
37. Berufsverbände und Wirtschaftsverbände in der Körperschaftsteuer
38. Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht
39. Beschränkte Steuerpflicht bei ausländischen Körperschaften
40. Besteuerung der Mitunternehmer
41. Besteuerung negativer ausländischer Einkünfte
42. Besteuerung von Beteiligungen an ausländischen Zwischengesellschaften
43. Besteuerungsgegenstand in der Gewerbesteuer
44. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts in der Körperschaftsteuer
45. Betriebsaufgabe/Betriebsverpachtung
46. Betriebsaufspaltung
47. Betriebsausgaben, Werbungskosten, Kosten der Lebenshaltung
(Art der Aufwendungen, Abgrenzung)
48. Betriebsveräußerung
49. Betriebsverpachtung aus einkommen- und gewerbesteuerlicher Sicht
50. Bewertung der Entnahme von Wirtschaftsgütern zu Spendenzwecken
51. Bewertung im Einkommensteuerrecht
52. Bewirtungskosten im Einkommen- und Umsatzsteuerrecht
53. Buchwertprivileg bei Sachspenden aus Betriebsvermögen
54. Verfahren bei der Besteuerung nach dem Gewerbeertrag
55. GmbH & Co KG
56. Dividendenansprüche, Behandlung
57. Doppelstöckige Personengesellschaft, steuerliche Beurteilung
58. Doppelte Haushaltsführung im Ertragsteuerrecht
59. Ehescheidungsfolgen in der Einkommensteuer
60. Steuerfreiheit von Zuschlägen gem. § 3b EStG
61. Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in
eine Personengesellschaft
62. Einkommensteuerliche Behandlung von Zuschüssen
63. Einkommensteuerliche Folgen bei der verbilligten Überlassung von Wohnraum
64. Einkommensteuerpflicht
65. Einkünfte aus Gewerbebetrieb
66. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
67. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
68. Einlagen und Entnahmen im Steuerrecht
69. Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte
70. Die Besteuerung der britischen Limited im deutschen Körperschaftsteuerrecht
71. Entnahme/Einlage, verdeckte Gewinnausschüttung/verdeckte Einlage, vergleichende
Darstellung
72. Entschädigungen nach § 24 EStG
73. Entstehung und Erhebung der Einkommensteuer
74. Erbauseinandersetzung
75. Erbengemeinschaft und Erbauseinandersetzung, ertragsteuerliche Behandlung
76. Erbfall bei Ehegatten im Einkommensteuerrecht
77. Ermittlung des Gewerbeertrags und des Gewerbekapitals

7. Bilanzsteuerrecht

7.1 50 Fragen zum Bilanzsteuerrecht

Frage 1: Eine kurze Einstiegsfrage: Wie erfolgt die Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern?

Antwort: Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter sind gemäß § 253 Abs. 1 S. 1 HGB mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.

Hinweis! Ob eine solche Einstiegsfrage kurz und knapp oder ausführlicher beantwortet werden soll hängt von der Prüfungssituation und dem Prüfer ab. Sollte der Prüfer nach einer knappen Antwort keine Folgefrage stellen, oder die Frage weitergeben, dürfte er weiterführende Ausführungen erwarten. Versuchen Sie – trotz dieser anstrengenden Prüfungssituation – auf die jeweilige Frageart des Prüfers einzugehen.

Frage 2: Wie erfolgt die steuerbilanzielle Zugangsbewertung von Wirtschaftsgütern, die in ein Betriebsvermögen eingelegt werden?

Antwort: Gemäß § 4 Abs. 1 S. 8 EStG eingelegte Wirtschaftsgüter werden grundsätzlich mit ihrem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage bewertet (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 HS 1 EStG). Es gibt allerdings bestimmte Ausnahmen, die u.a. in § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 HS 2 EStG aufgelistet sind.

Ein Beispiel hierfür ist die Einlage einer Beteiligung i.S.v. § 17 Abs. 1 EStG. Die Bewertung erfolgt gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 HS 2 lit. b EStG nicht mit dem Teilwert, sondern höchstens mit den Anschaffungskosten. Dies gilt auch für die Bewertung einer sogenannten wertgeminderten Beteiligung, d.h. bei Beteiligungen, deren Wert im Zeitpunkt der Einlage unter die Anschaffungskosten gesunken ist (H 17 Abs. 8 „Einlage einer wertgeminderten Beteiligung“ EStH).

Ferner ist die Sondervorschrift des § 6 Abs. 5 EStG zu beachten. Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen verschiedenen Betriebsvermögen liegt nämlich grundsätzlich sowohl eine Entnahme als auch eine Einlage vor. Die Bewertung der (Entnahme und) Einlage erfolgt gemäß § 6 Abs. 5 EStG zwingend zum Buchwert.

Frage 3: Wie erfolgt die Folgebewertung bei Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens?

Antwort: Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens ist zu unterscheiden, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist oder nicht. Bei einer zeitlichen Nutzungsbegrenzung erfolgt eine planmäßige Abschreibung (§ 253 Abs. 3 S. 1 und 2 HGB). Unabhängig von der zeitlichen Nutzung hat darüber hinausgehend eine Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert zu erfolgen, wenn die Vermögensgegenstände dauerhaft im Wert gemindert sind (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB). Bei Finanzanlagen können Abschreibungen gemäß § 253 Abs. S. 4 HGB auch bei nicht dauerhafter Wertminderung vorgenommen werden (sogenanntes gemildertes Niederstwertprinzip). Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind auf ihren niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben (§ 253 Abs. 4 S. 1 HGB).

Frage 4: Hat die handelsrechtliche Folgebewertung im Hinblick auf die Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert auch Bindungswirkung für die steuerbilanzielle Folgebewertung?

Antwort: Grundsätzlich gelten die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für die steuerbilanzielle Würdigung (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG). Allerdings handelt es sich bei der steuerbilanziellen Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 und 3 sowie Nr. 2

EStG um ein Wahlrecht. Die Finanzverwaltung führt hierzu aus, dass Wahlrechte, die nur steuerrechtlich bestehen, unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden können (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG). Die Ausübung des steuerlichen Wahlrechts wird insoweit nicht nach § 5 Abs. 1 S. 1 Halbsatz 1 EStG durch die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beschränkt (BMF-Schreiben vom 12.03.2010, BStBl I 2010, 239 Rz. 13). Die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung in der Handelsbilanz ist nicht zwingend in der Steuerbilanz durch eine Teilwertabschreibung nachzuvollziehen; der Steuerpflichtige kann darauf auch verzichten (BMF-Schreiben vom 12.03.2010, a.a.O., Rz. 15). Zu beachten ist, dass eine Abschreibung sowohl bei Wirtschaftsgütern des Anlage- als auch des Umlaufvermögens eine dauerhafte Wertminderung voraussetzt.

Frage 5: Fallen Ihnen Konstellationen ein, in denen es Sinn machen könnte, keine Teilwertabschreibung vorzunehmen?

Antwort: Ja, dies ist insbesondere bei Abschreibungen von Beteiligungswerten an Kapitalgesellschaften sinnvoll, wenn der Anteilseigner wiederum eine Kapitalgesellschaft ist. Der steuerbilanzielle Abschreibungsaufwand ist außerbilanziell gemäß § 8b Abs. 3 S. 3 KStG zu neutralisieren. Im Fall einer möglichen Zuschreibung in Folgejahren, ist der Zuschreibungsertrag gemäß § 8b Abs. 2 S. 3 KStG zwar zu 100 % steuerfrei. Gleichwohl gelten gemäß § 8b Abs. 3 S. 1 KStG 5 % als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben. Faktisch kommt es somit zu einer Versteuerung von 5 % des Abschreibungsbetrags im Fall der späteren Zuschreibung.

Frage 6: Wir haben bereits festgestellt, dass Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens mit ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bewertet werden und eine Prüfung auf einen niedrigeren beizulegenden Wert stattfindet. Sieht das HGB für bestimmte Konstellationen auch Vereinfachungen vor?

Antwort: Ja, § 256 HGB regelt die sog. Bewertungsvereinfachungsverfahren. Hiernach können Vermögensgegenstände, soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) entspricht, nach bestimmten Verbrauchsfolgeverfahren angesetzt werden. Diese Verfahren erleichtern die in der Praxis häufig schwierigen Bewertungen.

Frage 7: Bitte erläutern Sie kurz anhand eines Beispiels, wie ein solches Verbrauchsfolgeverfahren funktioniert.

Antwort: § 256 S.1 HGB nennt hier das sog. Fifo-Verfahren (First in-First out). Das bedeutet, dass die zuerst angeschafften Vermögensgegenstände auch als erstes wieder veräußert werden. Am Beispiel eines Lebensmittelimporteurs verdeutlicht, würde dies folgendes bedeuten:

29.12.2020	Einkauf von 100 Äpfeln für 0,50 €/Stück
30.12.2020	Einkauf von 100 Äpfeln für 0,52 €/Stück
31.12.2020	Verkauf von 50 Äpfeln für 1,00 €/Stück

Unter Berücksichtigung der Fifo-Methode werden die verkauften 50 Äpfel aus der ersten angeschafften Tranche veräußert, wodurch sich folgender Vorratsvermögensansatz zum 31.12.2020 ergibt:

50 Äpfel zu 0,50 €/Stück	=	25,00 €
100 Äpfel zu 0,52 €/Stück	=	52,00 €
		77,00 €

Frage 8: Fallen Ihnen noch andere Bewertungsvereinfachungsverfahren ein?

Antwort: Ja, z.B. das Lifo-Verfahren (Last in-first out). Hierbei wird unterstellt, dass die zuletzt angeschafften Vermögensgegenstände zuerst veräußert werden.

Frage 9: Wäre dieses Verfahren auch für Ihren oben genannten Beispielsfall des Lebensmittelpartners anwendbar?

Antwort: M.E. wäre dies kein sinnvolles Verfahren und damit nicht anwendbar. Das gewählte Verfahren muss mit dem GoB vereinbar sein. Bei der Lifo-Methode wird unterstellt, dass die zuerst angeschafften Vermögensgegenstände erst als letztes veräußert werden. Bei verderblichen Lebensmitteln wie Äpfeln, würde das aber nicht den tatsächlichen Lebenssachverhalt widerspiegeln.

Frage 10: Angenommen die Lifo-Methode würde bei nicht verderblichen Sachen angewendet werden. Wäre dieses Verfahren auch für die Steuerbilanz möglich?

Antwort: Ja. Die Lifo-Methode ist im Gegensatz zur Fifo-Methode steuerlich anerkannt.

Frage 11: Was ist in diesem Zusammenhang unter einem Festwert zu verstehen?

Antwort: Das Festwertverfahren (§ 240 Abs. 3 i.V.m. § 256 S. 2 HGB) ermöglicht ebenfalls eine vereinfachte Bewertung. Hiernach können Vermögensgegenstände zu einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung sind.

Frage 12: Sind weitere Voraussetzungen für dieses Verfahren zu berücksichtigen?

Antwort: Ja, der Bestand dieser Vermögensgegenstände darf in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegen. Des Weiteren ist zur Überprüfung eine körperliche Bestandsaufnahme (i.d.R. alle drei Jahre) durchzuführen.

Frage 13: Gibt es Besonderheiten, wenn Vermögensgegenstände in fremder Währung angeschafft werden?

Antwort: Ja, hier sieht § 256a HGB eine Umrechnung zum Devisenkassenmittelkurs am Abschlussstichtag vor.

Frage 14: Würde eine Umrechnung zu einem Wechselkurs nicht bestehenden GoB widersprechen, wenn bspw. der Kurs einer Forderung zum Abschlussstichtag über ihren Wert zum Anschaffungszeitpunkt steigt?

Antwort: Grundsätzlich ja. Allerdings schreibt § 256a S. 2 HGB vor, dass bei Vermögensgegenständen mit einer Restlaufzeit von weniger als einem Jahr, das Realisations- und Anschaffungskostenprinzip durchbrochen werden.

Frage 15: Zu welchem Zeitpunkt sind Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zu aktivieren?

Antwort: Die Forderung ist dann zu aktivieren, wenn die Verpflichtung aus der Leistung erfüllt ist und der Anspruch hieraus so gut wie sicher ist. Entsprechend des Realisationsprinzips ist kein vorheriger Ansatz einer Forderung möglich.

Frage 16: Wie sieht es in diesem Zusammenhang mit Abschlagsrechnungen aus? Dürfen Abschlagszahlungen auch als Forderungen aktiviert werden?

Antwort: Grundsätzlich gilt auch hier das Realisationsprinzip. Für Bewertungszwecke erfolgt hierbei ein Ausweis als Vorratsposten „unfertige Leistungen“.

13. Handelsrecht

13.1 11 Fragen zum Handelsrecht

Frage 1: Bitte erklären Sie den Hintergrund des Spruches „unter Kaufleuten gilt Schweigen als Zustimmung“.

Antwort: Ist der Kaufvertrag für beide Teile ein Handelsgeschäft, d.h. An- und Verkauf erfolgt im Rahmen des Unternehmens des Kaufmannes, so hat der Käufer die Ware gem. § 377 HGB unverzüglich nach der Ablieferung durch den Verkäufer zu untersuchen und, wenn sich ein Mangel zeigt, diesen dem Verkäufer unverzüglich anzuzeigen. Unterlässt der Käufer die Anzeige, so gilt die Ware als genehmigt, es sei denn, dass es sich um einen Mangel handelt, der bei der Untersuchung nicht erkennbar war. Zeigt sich später ein solcher Mangel, so muss die Anzeige unverzüglich nach der Entdeckung gemacht werden; anderenfalls gilt die Ware auch in Ansehung dieses Mangels als genehmigt.

Dies gilt jedoch nicht, wenn der Verkäufer den Mangel arglistig verschwiegen hat.

Auch muss z.B. ein Kommissionär in einem bestehenden Kommissionsverhältnis gem. § 362 HGB unmittelbar auf ein vom Kommittenten angetragenes (angebotenes) Geschäft reagieren und widersprechen, sonst gilt sein Schweigen als Annahme. Vgl. auch Frage 9.

Frage 2: Was macht ein Kommissionsgeschäft aus und wie wird es bilanziell abgebildet?

Antwort: Kommissionär ist, wer es gewerbsmäßig übernimmt, Waren oder Wertpapiere für Rechnung eines anderen (des Kommittenten) in eigenem Namen zu kaufen oder zu verkaufen. Der Kommissionär ist verpflichtet, das übernommene Geschäft mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns auszuführen; er hat hierbei das Interesse des Kommittenten wahrzunehmen und dessen Weisungen zu befolgen. Er hat dem Kommittenten die erforderlichen Nachrichten zu geben, insbesondere die Ausführung der Kommission unverzüglich anzuzeigen. Er ist verpflichtet, dem Kommittenten über das Geschäft Rechenschaft abzulegen und ihm dasjenige herauszugeben, was er aus der Geschäftsbesorgung erlangt hat, d.h. im Fall der Verkaufskommission das Entgelt oder bei der Einkaufskommission die erhaltene Ware. Handelt der Kommissionär nicht entsprechend den Anweisungen des Kommittenten, so ist er diesem zum Ersatz des Schadens verpflichtet; der Kommittent braucht dieses Geschäft nicht für seine Rechnung gelten zu lassen. Anders als die Fiktion im Bereich der Umsatzsteuer weist der Kommissionär in seinem handelsrechtlichen Jahresabschluss das Kommissionsgeschäft nicht wie ein Eigenhändler als An- und Verkauf von Ware aus, sondern gibt als Erlöse lediglich die Provision, die er vom Kommittenten erhält, an. Der Ausweis entspricht also eher dem des Handelsvertreters als dem des Eigenhändlers.

Frage 3: Welche Konsolidierungsarten gibt es und was passiert jeweils dabei?

Antwort: Die Konsolidierung ist eine Methode zur Darstellung mehrerer rechtlich selbständiger Einheiten eines Konzerns als ein einheitliches „fiktives“ Unternehmen. Dieses Vorgehen nennt man Einheitstheorie. Denkbare Konsolidierungsformen sind im Konsolidierungskreis die Vollkonsolidierung sowie die Quoten- und Equitykonsolidierung. Im Rahmen der Konsolidierung erfolgen folgende Zwischenschritte:

- Kapitalkonsolidierung,
- Schuldenkonsolidierung,
- Zwischenergebniseliminierung,
- Aufwands- und Ertragskonsolidierung.

Im Rahmen der Kapitalkonsolidierung werden in einer Konzernsummenbilanz die Ansätze der Beteiligungen an Tochtergesellschaften im Einzelabschluss der Muttergesellschaft durch den Ansatz der Wirt-

schaftsgüter der Tochtergesellschaften ersetzt. Dabei werden die Wirtschaftsgüter in einer sog. Handelsbilanz II (HB II) neu bewertet zu anteiligen Anschaffungskosten der Mutter aus dem Erwerb der Beteiligung. Dabei wird der Kaufpreis der Tochtergesellschaft aufgeteilt auf die einzelnen Wirtschaftsgüter der Tochtergesellschaft. Diesen Vorgang nennt man Kaufpreisallokation (englisch purchase price allocation, PPA). Bei der Schuldenkonsolidierung werden konzerninterne Forderungen und Verbindlichkeiten miteinander verrechnet, quasi aus der Bilanz heraus gekürzt, was zu einer Verkürzung der Bilanzsumme und in seltenen Fällen zu einem Ergebniseffekt führen kann. Bei der Zwischenergebniseliminierung werden konzernintern realisierte Gewinne, z.B. aus dem Weiterverkauf von Handelsware, neutralisiert, da sie ja bei der Betrachtung des Konzerns als ein Unternehmen, noch nicht angefallen sind. Bei der Aufwands- und Ertragskonsolidierung werden Aufwände und Erträge zwischen Konzerneinheiten miteinander verrechnet und damit aus der Gesamt-Gewinn und Verlustrechnung heraus gekürzt.

Frage 4: In welchem Verhältnis stehen BGB und HGB zueinander?

Antwort: Das BGB regelt grundsätzlich die Rechtsverhältnisse aller privaten Rechtssubjekte zueinander, soweit diese nicht abweichende individuelle Regelungen (durch Vertrag) festlegen oder den allgemeinen Regeln des BGB speziellere Regeln eines Spezialgesetzes vorgehen. Soweit das HGB die Rechtsverhältnisse von Kaufleuten untereinander oder z.B. Regelungen zu Gesellschaftsformen regelt, gehen die spezielleren Regelungen des HGB den allgemeineren Regeln des BGB als „lex specialis“ vor. Das Handelsrecht ist das Sonderprivatrecht der Kaufleute und ergänzt, modifiziert oder ersetzt alle sonst einschlägigen Vorschriften des BGB (vgl. Art. 2 I EGHGB). Das HGB ergänzt daher die allgemein gültigen Rechtsregeln des BGB um Sondervorschriften für Kaufleute.

Frage 5: Für welche Fälle von Handelsgeschäften enthält das HGB spezielle Regelungen?

Antwort: Das HGB beinhaltet insbesondere Spezialregelungen zum Handelskauf, also dem Kauf unter Kaufleuten, dem Kommissionsgeschäft, zum Fracht- und Speditionsgeschäft sowie dem Lagergeschäft dem Seehandel und der Schifffahrt.

Frage 6: Was unterscheidet eine Prokura von einer Handlungsvollmacht?

Antwort: Eine Prokura ist eine von einem Kaufmann erteilte voll umfängliche Vertretungsvollmacht, die den Prokuristen zur Vornahme aller (gerichtlichen und außergerichtlichen) Geschäfte und Rechtshandlungen, die der Betrieb eines Handelsgewerbes mit sich bringt, ermächtigt. Die gesetzlichen Grundlagen ergeben sich aus den §§ 48 ff. HGB. Die Prokura kann mündlich oder schriftlich erteilt werden und ist in das Handelsregister einzutragen. Die Eintragung wirkt jedoch nicht konstitutiv, sondern deklaratorisch. Auch wenn die Prokura im Innenverhältnis Beschränkungen unterliegt, darf der Umfang der Prokura im Außenverhältnis nicht eingeschränkt werden. Insbesondere darf ein Prokurist auch selbst Handlungsvollmachten erteilen. Ausgeschlossen sind dem Prokuristen nur persönliche Geschäfte des Betriebsinhabers wie etwa die Unterschrift des Jahresabschlusses, Insolvenzantrag und Bestellung von Prokuristen. Der Prokurist unterschreibt mit dem Zusatz „ppa.“. Eine Handlungsvollmacht ist hingegen eine durch einen Kaufmann oder Prokuristen erteilte beschränkte Vertretungsvollmacht, die sich auf das unmittelbare Handelsgeschäft des vertretenen Kaufmanns bezieht und dabei „üblicherweise“ vorkommt. Anders als dem Prokuristen ist dem Handlungsbevollmächtigten z.B. die Eingehung von Wechselverbindlichkeiten, die Darlehensaufnahme und die Prozessführung ohne entsprechender Spezialvollmacht nicht erlaubt. Die Handlungsvollmacht wird auch anders als die Prokura nicht in das Handelsregister eingetragen, was den Umfang der Vertretungsvollmacht für den Dritten schwerer erkennen lässt. Der Handlungsbevollmächtigte unterzeichnet mit „i.V.“.

Frage 7: Welche rechtlichen Folgen hat die Kaufmannseigenschaft?

Antwort: Die Folgen der Kaufmannseigenschaft sind:

- Ein Kaufmann muss Bücher führen und einen Jahresabschluss erstellen, § 238 HGB.
- Ein Kaufmann kann mündlich eine Bürgschaft übernehmen (§ 350 HGB), während eine private Bürgschaft nur in schriftlicher Form gültig ist (§ 766 BGB).
- Schweigen gilt beim Kaufmann in bestimmten Fällen als Annahme des Vertragsangebots (§ 362 HGB), bei Privatpersonen nicht.
- Während bei Privatpersonen eine verwirkte Vertragsstrafe gemäß § 343 BGB vom Richter herabgesetzt werden kann, wenn sie unverhältnismäßig hoch ist, gilt dies für Kaufleute nicht (§ 348 HGB).
- Der private Bürge hat die Einrede der Vorausklage (§ 771 BGB), kann also die Befriedigung des Gläubigers verweigern, solange dieser nicht eine Zwangsvollstreckung gegen den Hauptschuldner ohne Erfolg versucht hat. Diese Einrede steht dem bürgenden Kaufmann nicht zu (§ 349 HGB). Er kann deshalb parallel zum nicht zahlenden Hauptschuldner in Anspruch genommen werden (selbstschuldnerische Bürgschaft).
- Wer von einem Kaufmann eine diesem nicht gehörende bewegliche Sache erwirbt, kann diese nicht nur dann gutgläubig erwerben, wenn er an das Eigentum des Veräußerers glaubt (§ 932 BGB), sondern schon dann, wenn sich sein guter Glaube auf die Verfügungsbefugnis des Kaufmanns i.S.v. § 185 BGB bezieht (§ 366 HGB).
- Der gesetzliche Zinssatz für Kaufleute (§ 352 HGB) ist höher als der von einer Privatperson geschuldete gesetzliche Zins (§ 246 BGB).
- Der Kaufmann schuldet Fälligkeitszinsen (§ 353 HGB), der Privatmann nicht (gilt für die Zeit bis zum Verzug, ab dort übernimmt § 288 II BGB als lex specialis).
- Die Sorgfaltspflicht eines Kaufmanns (§ 347 HGB) ist höher als die einer Privatperson (§ 276 BGB), ein Kaufmann hat empfangene Waren bei mangelhafter oder Fehllieferung (aliud) unverzüglich zu rügen, um seine Gewährleistungsrechte nicht zu verlieren (§ 377 HGB).

Frage 8: Der Kaufmann K erteilt seinem Mitarbeiter M Prokura „für Geschäfte bis 50.000 € Gesamtvolumen“. Die Prokura wird im Handelsregister eingetragen. M bestellt daraufhin mit dem Zusatz „ppa.“ einen Kopierermietvertrag für 10 Jahre Laufzeit á 6.000,00 Miete/Jahr. Ist der Vertrag wirksam zu Stande gekommen?

Antwort: Ja, eine Beschränkung des Umfangs der Prokura ist im Außenverhältnis unwirksam, § 50 HGB.

Frage 9: Was ist ein Kaufmännisches Bestätigungsschreiben und was bewirkt es?

Antwort: Ein kaufmännisches Bestätigungsschreiben (kurz: KBS) ist eine schriftliche Bestätigung eines vorher mündlich geschlossenen Vertrags. Das KBS dient nur der Beweisvorsorge bei mündlichen Verträgen. Schweigt der Empfänger nach Erhalt des KBS, so gilt dies später als Beweis, dass ein mündlicher Vertrag des wieder gegebenen Inhalts geschlossen wurde, wenn der Empfänger und Absender Kaufleute sind, (nach h.M. wohl aber auch bei Freiberuflern möglich). Nach meiner Meinung als Absender auch Privatperson, wenn im Vorfeld tatsächlich Vertragsverhandlungen stattgefunden haben. Der Absender darf in die Bestätigung ferner nicht unredlich nicht vereinbarte Bestandteile aufnehmen und sie dem Empfänger damit „unterjubeln“ und der Empfänger darf nicht (unverzüglich) widersprochen haben.

Frage 10: Was ist die negative Publizität des Handelsregisters?

Antwort: Durch die sog. negative Publizität wird das Vertrauen des Rechtsverkehrs geschützt, dass die eintragungspflichtigen Tatsachen im Handelsregister abschließend eingetragen sind, mithin das Handelsregister vollständig ist.

Christoph Voos

Betriebswirtschaft und Recht in der mündlichen Steuerberaterprüfung 2021/2022

Ausgewählte Prüfungsthemen im Überblick sowie in Fragen und Antworten

Besonderheiten der mündlichen Prüfung

Grundlagen des betrieblichen Rechnungswesens

**Externe Rechnungslegung nach HGB:
Einzel- und Konzernabschluss**

Internes Rechnungswesen und Controlling

Investition, Finanzierung und Unternehmensbewertung

Grundlagen des Prüfungswesens

Berufsrecht und Europarecht

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 auf Grund 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 Steuerstraft- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht,
- Steuern vom Einkommen und Ertrag,
- Bewertungsrecht, Erbschaftsteuer und Grundsteuer,
- Verbrauch- und Verkehrssteuern, 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**.

4. Externe Rechnungslegung nach HGB: Einzelabschluss

4.1 Themenbereich im Überblick: Das sollen Sie lernen!

Die HGB-Rechnungslegung hat in den letzten Jahren auch in der schriftlichen Prüfung erneut an Bedeutung gewonnen. Während „früher“ lediglich in einigen Teilaufgaben evtl. **Abweichungen der Steuerbilanz von der Handelsbilanz** thematisiert wurden, ist es seit wenigstens einem Jahrzehnt in allen Klausuren „aus dem Gebiet der Buchführung und des Bilanzwesens“, d.h. der sog. „Bilanzsteuerrechtsklausur“ üblich, diese Abweichungen bei allen Teilaufgaben detailliert darzustellen. Daneben werden auch Aussagen zu evtl. Steuerlatenzen nach § 274 HGB von den Kandidaten erwartet, obwohl es sich hierbei um ein rein handelsrechtliches Thema handelt.

In der schriftlichen Prüfung mussten Sie daher unter Angabe der einschlägigen Vorschriften erläutern, wie dargestellte Einzelsachverhalte handels- und steuerrechtlich zu behandeln sind. Ferner wurde Ihnen die Vorgabe gemacht, die Bilanzansätze auf einen Stichtag zu ermitteln und die für die Erstellung der Handels- und Steuerbilanz zum Stichtag noch erforderlichen Buchungssätze anzugeben. Kurzum: Es kam – neben einem vorausgesetzten Fachwissen – insbesondere auf die **Klausurtechnik** an.

In der mündlichen Steuerberaterprüfung sind allerdings darüber hinaus weitere Themenfelder prüfungsrelevant. Während die Aufgaben in „der Schriftlichen“ v.a. und fast ausschließlich quantitativ ausgelegt waren und zum Ziel hatten einen Bilanzansatz zu einem bestimmten Stichtag zu ermitteln, sind die **Fragen „der Mündlichen“ zur HGB-Rechnungslegung eher qualitativ angelegt**. Es handelt sich damit eher um „Verständnisfragen“. Häufig sollen Sie etwas „nennen“, „aufzählen“, „erläutern“, „beschreiben“ oder „abgrenzen“. Es empfiehlt sich die §§ 238–289 HGB vor der Prüfung einmal komplett gelesen zu haben. Einzelne „Dauerbrenner“ werden nachfolgend in den „Fragen und Antworten“ behandelt.

4.2 Fragen und Antworten

Kernthema: „Bestandteile des Jahresabschlusses“

Frage: Können Sie kurz die Bestandteile des Jahresabschlusses nennen?

Antwort: Ja. Der Jahresabschluss besteht grundsätzlich aus einer Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung. Das ist in § 242 Abs. 3 HGB niedergelegt.

Frage: [...] besteht der Jahresabschluss immer nur aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung?

Antwort: Nein. Kapitalgesellschaften müssen den Jahresabschluss um einen Anhang erweitern.

§ 247 Abs. 1 Satz 1 HGB führt hierzu aus:

„Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft haben den Jahresabschluss (§ 242) um einen Anhang zu erweitern, der mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung eine Einheit bildet, sowie einen Lagebericht aufzustellen.“

Frage: Der Jahresabschluss besteht dann also aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung, einem Anhang und dem Lagebericht?

Antwort: Nein. Ein Lagebericht, dessen gesetzliche Grundlage sich im Übrigen in § 289 HGB befindet, ist zwar von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften aufzustellen. Er ist allerdings nach der gesetzlichen Systematik **nicht Teil des Jahresabschlusses**.

Kernthema: „Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze“

Frage: Dann halten wir einmal fest. Der Jahresabschluss besteht bei Kapitalgesellschaften aus einer Bilanz, einer Gewinn- und Verlustrechnung und einem Anhang. Neben dem Jahresabschluss ist ferner ggf. noch ein Lagebericht aufzustellen. Jetzt schauen wir uns einmal die **Grundsätze zur Aufstellung des Jahresabschlusses** an. Welche fallen Ihnen ein?

Antwort: Bei Kapitalgesellschaften existiert eine sog. Generalnorm, die in § 264 Abs. 2 HGB niedergelegt ist. Danach hat der Jahresabschluss ein den **tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild des Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** der Gesellschaft zu vermitteln.

Frage: Können Sie uns einige weitere Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze nennen?

Antwort: Ja, das wären u.a.:

- Materielle Grundsätze,
- Ansatzgrundsätze,
- Bewertungsgrundsätze,
- Vorsichtsprinzip,
- Periodisierungsprinzip.

Frage: Gut! Dann werden wir uns diese Grundsätze bzw. Prinzipien im Folgenden einmal genauer ansehen. Was verstehen Sie unter materiellen Grundsätzen?

Antwort: Zunächst ist hier das **Vollständigkeitsgebot** des § 264 Abs. 1 HGB zu nennen, wonach alle Vermögensgegenstände und Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie alle Aufwendungen und Erträge zu erfassen sind.

Ferner wird hierzu der **Grundsatz der Richtigkeit** sowie **Grundsatz der Willkürfreiheit** gezählt, welche allerdings teilweise bereits Bestandteil der „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ sind.

Frage: Dann kommen wir zu den Ansatzgrundsätzen. Welche kennen Sie?

Antwort: Hier können folgende Grundsätze genannt werden:

- Verrechnungsverbot (§ 246 Abs. 2 HGB),
- Ansatzstetigkeit (§ 246 Abs. 3 HGB),
- Bilanzidentität (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB).

Frage: Gut! Dann schauen wir uns einmal die Bewertungsgrundsätze an. Was verstehen Sie darunter?

Antwort: Bewertungsgrundsätze finden sich v.a. in § 252 Abs. 1 HGB. Hierunter fallen:

- Stichtagsbezogenheit (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB),
- Grundsatz zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB),
- Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB),
- Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB).

Frage: Kommen wir nun zum Vorsichtsprinzip. Was wird darunter verstanden?

Antwort: Das Vorsichtsprinzip zeigt sich auch in anderen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen, die insbesondere im § 252 und § 253 HGB niedergelegt sind. Im Einzelnen können folgende Grundsätze genannt werden:

- Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB),
- Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB),
- Mindestwertprinzip (§ 253 Abs. 3 Satz 1 HGB),
- Höchstwertprinzip (§ 253 Abs. 1 HGB),
- Anschaffungswertprinzip (§ 253 Abs. 1 HGB).

Frage: Kommen wir abschließend zum Periodisierungsprinzip. Was verstehen Sie darunter?

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**.

Frage: Gut! Können Sie uns einige Neuerungen nennen?

Antwort: Ja. Es führt 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 zukünftig gelten?

Antwort: Nach § 49 Abs. 1 und 2 StBerG n.F. gilt zukünftig 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 n.F. 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 Patentanwaltsordnung oder der Wirtschaftsprüferordnung ihren Beruf mit Rechtsanwälten, Patentanwälten, Wirtschaftsprüfern oder vereidigten Buchprüfern im Geltungsbereich dieses Gesetzes gemeinschaftlich ausüben dürfen,

4. mit Personen, die in der Berufsausübungsgesellschaft einen freien Beruf nach § 1 Absatz 2 des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes ausüben, es sei denn, dass die Verbindung mit dem Beruf des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten, insbesondere seiner Stellung als unabhängigem Organ der Steuerrechtspflege, nicht vereinbar ist oder das Vertrauen in seine Unabhängigkeit gefährden kann.“

Im Ergebnis sind damit **interprofessionelle Berufsausübungsgemeinschaften** möglich, um dem Bedürfnis der Mandanten nach einer umfassenden Beratung „aus einer Hand“ Rechnung zu tragen. Zukünftig können auch beratende Volks- und Betriebswirte oder auch sonstige Sachverständige, **z.B. vereidigte Sachverständige zur Bewertung von Arzt- und Zahnarztpraxen**, Gesellschafter einer Berufsausübungsgemeinschaft werden.

Frage: Das war aber eine ausführliche Antwort. Gibt es auch Neuerungen bei der „Bürogemeinschaft“?

Antwort: Ja, diese Form der Zusammenarbeit wurde in § 55h Abs. 1 StBerG n.F. geregelt:

„(1) Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte können sich zu einer Gesellschaft verbinden, die der gemeinschaftlichen Organisation der Berufstätigkeit der Gesellschafter unter **gemeinschaftlicher Nutzung von Betriebsmitteln** dient, jedoch nicht selbst als Vertragspartner von steuerberatenden Mandatsverträgen auftreten soll (**Bürogemeinschaft**).

(2) Eine Bürogemeinschaft können Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte **auch mit Personen eingehen, die nicht Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte sind**, es sei denn, die Verbindung ist mit dem Beruf des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten, insbesondere seiner Stellung als unabhängigem Organ der Steuerrechtspflege nicht vereinbar, und kann das Vertrauen in seine Unabhängigkeit gefährden. Eine Bürogemeinschaft nach Satz 1 kann insbesondere dann ausgeschlossen sein, wenn in der anderen Person ein Grund vorliegt, der bei einem Steuerberater nach § 40 Absatz 2 Nummer 2 zur Versagung der Bestellung führen würde.

(3) Die in der Bürogemeinschaft tätigen Steuerberater und Steuerbevollmächtigten **sind verpflichtet, angemessene organisatorische, personelle und technische Maßnahmen zu treffen, die die Einhaltung ihrer Berufspflichten gewährleisten.**“

Frage: Was ändert sich bei der Berufshaftpflichtversicherung ab dem 01.08.2022?

Antwort: Nach § 55 f. Abs. 3 und 4 StBerG n.F. gilt Folgendes: