

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.

§ 5 Abs. 7 EStG. Danach muss der Erwerber die Drohverlustrückstellung zunächst in der Buchführung passivieren, da er sie ja für 500 T€ angeschafft hat (§ 253 HGB). In der ersten Bilanz ist die Drohverlustrückstellung aber aufzulösen, wodurch ein Gewinn in Höhe von 500 T€ entsteht. Dieser Gewinn darf dann auf das Jahr des Erwerbs und die folgenden 15 Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt werden.

Problembereich 6: Dividenden/Veräußerung von Beteiligungen

Frage: Gesellschafter G ist zu 75 % an einer GmbH beteiligt. Er hat die Anschaffungskosten der Beteiligung in Höhe von 100 T€ über ein Darlehen finanziert (Zinssatz 3 % p.a.). In 2021 erhält er 20 T€ Dividende. Wie sind die steuerlichen Folgen?

Antwort: Im Veranlagungszeitraum 2021 werden die Dividenden nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG besteuert. Nach § 32d Abs. 1 EStG gilt aber ein besonderer Steuersatz in Höhe von 25 % (= Abgeltungsteuer). Dieser gilt mit Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer nach §§ 43 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 5, 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG als abgegolten.

Nach § 20 Abs. 9 EStG können die Finanzierungskosten nicht als Werbungskosten abgezogen werden, da § 20 Abs. 9 EStG lex specialis zu § 9 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist. Abziehbar ist lediglich ein Sparerpauschbetrag in Höhe von 801 €.

Allerdings kann der Gesellschafter nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG einen Antrag auf Anwendung des regulären Steuertarifs stellen. Die Grenze von mindestens 25 % ist im vorliegenden Fall überschritten. Der Antrag würde sich für den Gesellschafter lohnen, da zwar seit dem Veranlagungszeitraum 2009 im Rahmen des § 3 Nr. 40 Buchstabe d) EStG 60 % der Dividende zum regulären Tarif zu versteuern sind. Im Gegenzug können aber die Werbungskosten nach § 3c Abs. 2 EStG in Höhe von 60 % geltend gemacht werden.

Frage: Angenommen die Dividende wird im August 2021 für den Gewinn des laufenden Jahres ausgeschüttet (sog. Vorabausschüttung). Im Februar 2022 stellt sich heraus, dass der Gewinn 2021 geringer als erwartet ausfällt. Die Gesellschafter zahlen die Dividende wieder zurück. Welche Folgen hat dies?

Antwort: Eine vollzogene Dividende kann nicht rückgängig gemacht werden (vgl. H 20.2 EStH „Rückgängigmachung einer Gewinnausschüttung“). Die Rückzahlung stellt eine verdeckte Einlage dar (vgl. R 8.9 KStR). Der Gesellschafter muss die Dividende – wie oben beschrieben – versteuern. Die Rückzahlung ist bei der GmbH in der Handels- und Steuerbilanz entweder als Ertrag oder als Kapitalrücklage (vgl. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB) zu buchen. Erfolgt die Buchung über Ertrag, muss das Einkommen nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG außerbilanziell wieder gekürzt werden. Auf jeden Fall stellt die Rückzahlung gemäß § 27 KStG einen Zugang im steuerlichen Einlagekonto dar. Im Übrigen erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung. Dies beeinflusst einen künftigen Veräußerungsgewinn gemäß § 17 Abs. 2 EStG.

Frage: Wie ist die Ausschüttung aus dem Einlagekonto beim Gesellschafter zu besteuern? Wann liegt eine Ausschüttung aus dem Einlagekonto vor?

Antwort: Eine Ausschüttung aus dem Einlagekonto ist nach § 27 KStG gegeben, wenn die Ausschüttung den ausschüttbaren Gewinn übersteigt. Ausschüttbarer Gewinn ist das Eigenkapital im Sinne des § 266 HGB abzüglich Stammkapital, abzüglich Einlagekonto.

Die Ausschüttung aus dem Einlagekonto fällt kraft ausdrücklicher Regelung nicht unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, sondern unter § 17 Abs. 4 EStG. Im Regelfall entsteht hier kein Gewinn, da verdeckte Einlagen, die das Einlagekonto erhöhen, zu nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne des § 17 EStG führen.

Frage: Was sind die Voraussetzungen einer Veräußerung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG?

Antwort: Der Gesellschafter muss die Beteiligung im Privatvermögen halten und an dieser innerhalb der letzten fünf Jahre mindestens zu 1 % beteiligt gewesen sein.

Frage: Gilt § 17 Abs. 1 EStG auch, wenn die Beteiligung an einer englischen Limited mit Sitz in Deutschland veräußert wird?

Antwort: § 17 Abs. 1 EStG spricht nur von „Kapitalgesellschaft“. Es ist daher zu prüfen, ob die Limited in ihrer Grundstruktur einer deutschen Kapitalgesellschaft entspricht. Dies ist zu bejahen, da die Limited eine juristische Person ist, ein Stammkapital hat, kein Gesellschafter persönlich haftet und der Gewinn in Form von Dividenden ausgeschüttet wird (Anmerkung: Eine Übersicht ausländischer Rechtsformen finden Sie in Tabelle 1 als Anhang zum sog. Betriebsstättenerlass, Beck'sche Erlasse 800 § 12/1). Der Veräußerungsgewinn ist auch in Deutschland zu erfassen, da Art. 13 Abs. 5 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Großbritannien Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen ausdrücklich dem Staat zuweist, in dem der Gesellschafter ansässig ist.

Frage: Nehmen wir einmal an, der Gesellschafter habe die Anteile an der englischen Limited in 2018 für 100.000 £ erworben; der Kurs betrug zu diesem Zeitpunkt 1 € = 0,6 £. In 2021 veräußert der Gesellschafter die Anteile für 120.000 £; der Kurs beträgt zu diesem Zeitpunkt 1 € = 0,8 £. Wie hoch ist der Veräußerungsgewinn?

Antwort: Die Anschaffungskosten sind in 2018 nach dem damaligen Kurs zu berechnen (vgl. § 256a HGB); sie betragen somit $(100.000 \text{ £} / 0,6 =) 166.667 \text{ €}$. Der Veräußerungserlös ist ebenfalls im Veräußerungszeitpunkt umzurechnen und beträgt somit $(120.000 \text{ £} / 0,8 =) 150.000 \text{ €}$ (so ausdrücklich: BFH vom 24.01.2012, IX R 62/10). Somit beträgt der Veräußerungsverlust nach §§ 17 Abs. 1 Satz 1, 3 Nr. 40 Buchstabe c), 3c Abs. 2 EStG $(150.000 \text{ €} ./ 166.667 \text{ €}) \times 60 \%$, somit $./ 10.000 \text{ €}$.

Frage: Ein Gesellschafter der zu 70 % an der A-GmbH beteiligt ist, überführt die Beteiligung auf die B-GmbH, an der er ebenfalls beteiligt ist. Muss er die stillen Reserven, die in seinem Gesellschaftsanteil stecken aufdecken?

Antwort: Es liegt eine Einlage einer Beteiligung in eine Kapitalgesellschaft vor. Dabei ist zwischen einer offenen und einer verdeckten Einlage zu differenzieren.

Eine offene Einlage liegt vor, wenn dem Einbringenden im Gegenzug für die Einlage Gesellschaftsanteile (= Stammkapital) gewährt werden. Dies ist nur bei der Gründung oder bei einer Kapitalerhöhung möglich. Die offene Einlage stellt grundsätzlich einen Tausch und damit einen entgeltlichen Vorgang dar (vgl. BFH vom 24.04.2007, I R 35/05, BStBl II 2008, 253). Damit greift grundsätzlich § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG. Erlös ist der gemeine Wert der neuen Anteile (§ 6 Abs. 6 EStG).

Ausnahmsweise kann nach § 21 UmwStG die Aufdeckung der stillen Reserven vermieden werden, wenn die übernehmende Gesellschaft nach der Einbringung aufgrund ihrer Beteiligung einschließlich der eingebrachten Anteile nachweisbar unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen Gesellschaft hat. Dies ist hier der Fall, da die B-GmbH nach der Einbringung über 70 % der Anteile verfügt. Damit kann die B-GmbH wählen, ob sie die Beteiligung mit dem gemeinen oder einem niedrigeren Wert ansetzt. Setzt sie den Buchwert an, entsteht für den Gesellschafter kein Einbringungsgewinn. Setzt sie einen höheren Wert an, so entsteht ein Einbringungsgewinn, der unter § 17 EStG fällt (vgl. § 21 Abs. 2 und 3 UmwStG).

Erfolgt die Überführung der Anteile an der A-GmbH im Wege einer verdeckten Einlage (siehe hierzu R 8.9 KStR), so führt dies nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG zwingend zur Aufdeckung der stillen Reserven. § 21 UmwStG ist in diesem Fall grundsätzlich nicht anwendbar, da die Übertragung nach § 21 UmwStG

„gegen Gewährung neuer Anteile“ erfolgen muss. Dies ist aber im Fall einer (ausschließlich) verdeckten Einlage aber gerade nicht der Fall.

Frage: Wie sind die Rechtsfolgen zu beurteilen, wenn die aufnehmende Kapitalgesellschaft ihren Sitz in Frankreich hat und eine offene Einlage erfolgt?

Antwort: Da die offene Einlage in eine deutsche Kapitalgesellschaft zur Aufdeckung der stillen Reserven führt, kann für die Einlage eine ausländische Kapitalgesellschaft nichts anderes gelten. Im Falle der Anwendung des § 21 UmwStG kann die Aufdeckung der stillen Reserven unterbleiben, wenn der Gesellschafter in Deutschland ansässig bleibt und damit Deutschland weiterhin das Recht auf die Besteuerung der stillen Reserven verbleibt und die aufnehmende Gesellschaft ihren Sitz in der EU hat (§ 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG i.V.m. Art. 13 OECD-Musterabkommen).

Frage: Gesellschafter G erwarb in 2011 80 % der Anteile an der X-GmbH für 100.000 €. Er gewährte der GmbH in 2013 ein Darlehen über 500.000 €. Zu diesem Zeitpunkt war die GmbH unstreitig voll umfänglich zahlungsfähig. Besondere Vereinbarungen für den Fall einer möglichen finanziellen Krise wurden nicht getroffen. Im Mai 2020 muss die GmbH die Insolvenz anmelden. Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens wird im Juni 2020 mangels Masse abgelehnt. Es bestehen keinerlei Chancen, dass G Gelder von der GmbH erhalten wird. Prüfen Sie bitte den Fall anhand des § 17 Abs. 4 EStG.

Antwort: Unabhängig davon, wann die Löschung der GmbH im Handelsregister erfolgt, muss der Tatbestand des § 17 Abs. 4 EStG in dem VZ steuerlich geltend gemacht werden, in dem der Verlust aus der Auflösung der GmbH und mögliche nachträgliche Anschaffungskosten mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststehen (vgl. H 17 Abs. 7 EStH „Auflösung und Kapitalherabsetzung“). Diese Voraussetzungen liegen im Juni 2020 vor, da die Mittel der GmbH noch nicht einmal ausreichen, ein Insolvenzverfahren durchzuführen.

Damit erzielt G zunächst einen Verlust in Höhe von 100.000 €, der nach **§ 3 Nr. 40 Buchstabe c)** i.V.m. **§ 3c Abs. 2 EStG** i.H.v. 60 % anzusetzen ist. Fraglich ist, ob G auch nachträgliche Anschaffungskosten durch den Verlust der Darlehensansprüche geltend machen kann. Nach der bisherigen jahrzehntelangen Rechtsprechung des BFH und der Verwaltungsansicht führte der Verlust von sog. eigenkapitalersetzenden Darlehen zu nachträglichen Anschaffungskosten i.S.v. § 17 Abs. 4 EStG. Nach bisheriger Rechtsansicht (vgl. BMF vom 21.10.2010, BStBl I 2010, 832) wäre hier in 2013 ein Darlehen i.S.v. § 39 InsO gewährt worden. Nach dieser Vorschrift haben grundsätzlich alle Darlehen eines Gesellschafters im Insolvenzfall einen eigenkapitalersetzenden Charakter. Danach hätte G weitere Anschaffungskosten in Höhe von 500.000 € gehabt. Der Auflösungsverlust hätte sich auf $(100.000 € + 500.000 €) \times 60 \% = 360.000 €$ erhöht.

Mit Urteil vom 11.07.2017, IX R 36/15, BStBl II 2019, 208 verwarf der BFH seine bisherige Rechtsprechung. Er begründete dies im Wesentlichen damit, dass § 39 InsO keine Rechtsgrundlage für die Berücksichtigung von Darlehensverlusten im Einkommensteuerrecht darstelle. Der BFH weitete diese Rechtsprechung auch auf Bürgschaftsverluste aus. Er anerkennt nunmehr lediglich verdeckte Einlagen als nachträgliche Anschaffungskosten i.S.v. § 17 EStG.

Mit BMF-Schreiben vom 05.04.2019, BStBl I 2019, 257 übernahm nunmehr die Verwaltung diese Rechtsprechung. Aus Vertrauensschutzgründen ist die alte Rechtsprechung noch für die Fälle anwendbar, in denen die Darlehen (bzw. Bürgschaften) bis einschließlich 27.09.2017 (Veröffentlichung des BFH-Urteils) eigenkapitalersetzend wurden.

Da nach BMF vom 21.10.2010 a.a.O. das Darlehen bereits mit Hingabe nach dem Rechtsgedanken des § 39 InsO eigenkapitalersetzend wurde, liegt hier noch ein sog. Altfall vor. G kann damit den Verlust des Darlehens im Rahmen des § 17 EStG steuerlich geltend machen.

Aufgrund der Vertrauensschutzregelung wird die neue Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung erst in einigen Jahren ihre volle Bedeutung erlangen.

Frage: Wie wäre der Fall zu lösen, wenn das Darlehen erst im Dezember 2021 gewährt werden würde und der Insolvenzantrag erst in 2021 gestellt werden würde?

Antwort: Dann wäre der Fall nur nach der **neuen Rechtslage** zu lösen. Nach **§ 17 Abs. 2a EStG** ergäbe sich das gleiche Ergebnis.

Frage: Nehmen wir an, anstelle des Darlehens gibt der Gesellschafter im Dezember 2021 eine Bürgschaftserklärung ab.

Antwort: Der BFH a.a.O. lehnt die Berücksichtigung von Bürgschaftsverlusten ab. Nach **§ 17 Abs. 2a EStG** führen nun auch Bürgschaftsverluste zu nachträglichen Anschaffungskosten, wenn die Rückgriffsforderung (§ 774 BGB) wertlos ist. Dies ist hier aufgrund des Insolvenzverfahrens garantiert der Fall.

Frage: Ein Steuerpflichtiger erwarb 1995 20 % der Anteile an einer GmbH. Zu diesem Zeitpunkt lag die Grenze für die Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG bei mehr als 25 %. In 2021 veräußert der Gesellschafter seine Anteile. Ich gebe Ihnen noch den Hinweis, dass mit Wirkung ab 31.03.1999 die Grenze für den § 17 EStG auf nunmehr mindestens 10 % herabgesetzt wurde.

Antwort: Der Steuerpflichtige konnte bei seinem Erwerb davon ausgehen, dass er die Beteiligung ohne Entstehung eines steuerlichen Veräußerungsgewinns veräußern könnte. Dieses Vertrauen in die Rechtslage vor 31.03.1999 wurde erst erschüttert, als die Grenze auf nunmehr 10 % herabgesetzt wurde. Nunmehr wusste der Steuerpflichtige, dass er einen Veräußerungsgewinn versteuern müsse. Das BVerfG gewährte dem Steuerpflichtigen aber einen Vertrauensschutz und erklärte § 17 EStG insoweit als verfassungswidrig, als in einem Veräußerungsgewinn Gewinne enthalten sind, die vor 31.03.1999 entstanden. Die Verwaltung (BMF vom 20.12.2010, BStBl I 2011, 16) splittet nunmehr den Veräußerungsgewinn auf. In einem 1. Schritt ist die gesamte Besitzzeit monatsgenau zu ermitteln. In einem 2. Schritt sind die Monate zwischen dem 31.03. 1999 und dem Verkauf der Beteiligung zu ermitteln (= Zeitraum für den kein Schutzbedürfnis besteht). Steuerpflichtig ist dann nur der Gewinn, der sich verhältnismäßig für die Zeit nach dem 31.03.1999 ergibt.

Frage: Welche Voraussetzungen müssen für die Anerkennung eines Verlustes im Rahmen des § 17 EStG gegeben sein?

Antwort: Nach **§ 17 Abs. 2 Satz 6 EStG** ist ein Veräußerungsverlust nur anzuerkennen, wenn eine Beteiligung von mindestens 1 % fünf Jahre lang gehalten wurde.

Frage: Kommen wir zu einem neuen Fall. Ein Gesellschafter ist seit dem VZ 2002 an einer GmbH zu 75 % beteiligt. Die Anschaffungskosten betrugen 50 T€. Der Gesellschafter verlegt in 2020 seinen Wohnsitz nach Spanien. Zu diesem Zeitpunkt ist die Beteiligung 200 T€ wert. Hat dies steuerliche Folgen?

Antwort: Nach **§ 6 Abs. 1 AStG** führt der Wegzug aus Deutschland dazu, dass die stillen Reserven einer Beteiligung in Form einer fiktiven Veräußerung nach § 17 EStG zu versteuern sind. Damit wäre ein Gewinn in Höhe von $(150 \text{ T€} \times 60 \% =) 90 \text{ T€}$ steuerpflichtig. Diese Regelung ist aber mit der Freizügigkeit in der EU möglicherweise nicht vereinbar. Aus diesem Grund wird bei einem Wegzug in ein Mitgliedsland der EU die Steuer zwar festgesetzt, aber bis auf weiteres zinslos gestundet. Die Stundung wird nach § 6 Abs. 5 AStG widerrufen, wenn der Steuerpflichtige entweder den Hoheitsbereich der EU verlässt oder aber seine Beteiligung veräußert.

Frage: Welche neuen gesetzgeberischen Entwicklungen haben sich bei der Stundungsmöglichkeit nach § 6 Abs. 5 AStG ergeben?

Antwort: Durch das am 21.05.2021 beschlossene ATAD-Umsetzungsgesetz wurde die Stundungsmöglichkeit nach § 6 Abs. 5 AStG mit Wirkung ab 2022 abgeschafft. Wegzüge in andere EU-Staaten (und andere Tatbestände des § 6 AStG) sind damit ab 2022 nicht mehr mit einer dauerhaften und zinslosen Stundung begünstigt. Es ist damit ab 2022 nur noch möglich, die zinslose Steuerlast in sieben Jahresraten zu bezahlen. Dies entspricht der bisherigen Regelung für Drittstaatenfälle.

Frage: Drehen wir den Spieß um. Der Gesellschafter ist weiterhin in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Die Gesellschaft, eine GmbH deutschen Rechts verlegt aber ihren Sitz nach Spanien. Welche Folgen hat dies?

Antwort: Nach § 4a GmbHG in der Fassung des MoMiG muss der statutarische Sitz einer GmbH im Inland liegen. Damit führt die Sitzverlegung gesellschaftsrechtlich zur Auflösung der GmbH. Dies hat nach § 11 KStG und § 17 Abs. 4 EStG die Liquidation zur Folge.

Frage: Wie verträgt sich Ihre Lösung mit § 12 Abs. 3 KStG?

Antwort: Nach § 12 Abs. 3 KStG führt die Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung grundsätzlich zu einer Liquidation im Sinne des § 11 KStG, wenn dadurch die unbeschränkte Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft in Deutschland endet. Dies gilt aber nicht, wenn die Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung in einen Mitgliedstaat der EU erfolgt. § 12 Abs. 3 KStG ist aber nur dann anzuwenden, wenn die Körperschaft nach der Sitzverlegung gesellschaftsrechtlich weiter existiert. Dies ist derzeit nur bei der europäischen Aktiengesellschaft (societas europaea oder SE) der Fall.

Frage: Wann ist dann § 17 Abs. 5 EStG anwendbar, wonach die Sitzverlegung in ein außer-europäisches Land als Veräußerung der Anteile zum gemeinen Wert gilt?

Antwort: Die Vorschrift hat derzeit kaum einen Anwendungsbereich. Wie oben dargestellt, führt die Sitzverlegung der GmbH – auch innerhalb der EU – stets zur Auflösung nach §§ 11 KStG, 17 Abs. 4 EStG. Die Sitzverlegung einer SE in ein Land außerhalb der EU führt auch bereits gesellschaftsrechtlich zur Auflösung und damit zu den Folgen des § 11 KStG.

Bei einer Sitzverlegung innerhalb der EU ist weitere Voraussetzung der Entstehung eines fiktiven Veräußerungsgewinnes, dass das Besteuerungsrecht Deutschlands aufgrund der Sitzverlegung verloren gehen muss.

Wird z.B. der Sitz einer SE nach Spanien verlegt, so geht das Besteuerungsrecht Deutschlands nicht verloren, da sowohl Dividenden als auch Veräußerungsgewinne nach den DBA (hier: Art. 10 DBA-Spanien) stets im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters – also in Deutschland – versteuert werden.

Ist allerdings ein Gesellschafter nur beschränkt steuerpflichtig, so ist der Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e) EStG nur dann in Deutschland zu versteuern, wenn die Gesellschaft Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat. § 17 Abs. 5 EStG könnte damit greifen, wenn ein beschränkt steuerpflichtiger Gesellschafter an einer SE beteiligt ist und diese ihren Sitz in ein anderes Land der EU verlegt.

Frage: Kehren wir noch einmal zu einer Ausschüttung aus dem Einlagekonto zurück. Der Gesellschafter einer deutschen GmbH hatte dieser ein Darlehen gewährt. Er verzichtet auf das Darlehen. Welche Folgen hat dies für die GmbH und den Gesellschafter?

Antwort: Auf der Ebene der GmbH ist die Darlehensverbindlichkeit auszubuchen (Buchungssatz: Darlehensverbindlichkeit an Erträge). Außerbilanziell ist nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG der Gewinn wieder um

Problembereich 2: Lieferungen im Umsatzsteuerrecht

Frage: Geben Sie uns bitte zuerst eine Definition der Lieferung im Umsatzsteuerrecht. Nennen Sie dabei die wesentlichen Voraussetzungen.

Antwort: Die Lieferung ist in § 3 Abs. 1 UStG definiert. Danach liegt eine Lieferung vor, wenn der Unternehmer einem Anderen die Verfügungsmacht über einen Gegenstand verschafft. Als Gegenstände werden dabei alle Sachen und Tiere angesehen (§ 90 und § 90a BGB), aber auch Wirtschaftsgüter, die im Geschäftsverkehr wie Gegenstände gehandelt werden – z.B. Strom- oder Wärmelieferung. Nach der Rechtsprechung des BFH wird die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft, wenn Wert, Substanz und Ertrag an einem Gegenstand auf den Erwerber übergehen, der Käufer muss also über den Gegenstand wirtschaftlich verfügen können.

Tipp! Abstrakte Begriffe, wie die „Verschaffung der Verfügungsmacht“ sollten in einer mündlichen Prüfung nicht nur verwendet, sie sollten auch erläutert oder umschrieben werden. Beachten Sie, dass nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 22.10.2009, C-242/08 – Swiss Re, BFH/NV 2009, 2108) bei der Übertragung von Vertragsbündeln (hier Versicherungsverträgen) keine Lieferung vorliegt. Deshalb werden auch „Firmenwert, Praxiswert und Kundenstamm“ im Rahmen einer sonstigen Leistung übertragen.

Frage: Worauf stellt das Umsatzsteuerrecht mit seinem Lieferbegriff ab, wird hier auf das zivilrechtliche Eigentum oder auf das wirtschaftliche Eigentum Bezug genommen?

Antwort: Im Umsatzsteuerrecht wird auf das wirtschaftliche Eigentum abgestellt. Der Erwerber muss über den Gegenstand tatsächlich verfügen können. Das zivilrechtliche Eigentum ist dafür nicht entscheidend. Ein praktisches Beispiel ist der steuerbare und steuerpflichtige Verkauf eines Grundstücks. Zivilrechtlich wird der Käufer erst Eigentümer, wenn die Umschreibung im Grundbuch erfolgt ist, wirtschaftliches Eigentum erlangt er aber schon mit dem Nutzen- und Lastenwechsel. Damit ist zu diesem Zeitpunkt auch schon die Lieferung ausgeführt worden. Anders ist es bei einem Verkauf unter Eigentumsvorbehalt, hier wird die Verfügungsmacht an dem Gegenstand dem Kunden schon übertragen, obwohl sich der Verkäufer noch das zivilrechtliche Eigentum vorbehalten hat.

Frage: Richtig, sehen Sie hier auch Auswirkungen dieser Grundüberlegung bei dem sog. „sale and lease back“?

Antwort: Ja, beim „sale and lease back“ greifen diese Grundsätze genauso, allerdings kommt es hier gerade nicht zu einer Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums. Lassen Sie mich erst einmal kurz auf den wirtschaftlichen Hintergrund dieses Vorgangs eingehen: Beim „sale and lease back“ überträgt der Eigentümer eines oder mehrerer Gegenstände einem Leasinggeber das zivilrechtliche Eigentum daran und least den oder die übertragenen Gegenstände dann in der Regel langfristig wieder zurück. Zumindest in den Fällen, in denen die Wirtschaftsgüter dann ertragsteuerrechtlich weiter beim Leasingnehmer bilanziert werden, liegt keine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums vor, sodass keine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG gegeben ist. Der BFH hat dazu festgestellt, dass in diesem Fall der Übertragung eine reine Sicherungsfunktion zukommt.

Tipp! Nachdem der BFH (Urteil vom 06.04.2016, V R 12/15, BStBl II 2017, 188) entschieden hatte, dass sale-and-lease-back-Geschäfte als Mitwirkung des Käufers und Leasinggebers an einer bilanziellen Gestaltung des Verkäufers und Leasingnehmers zu steuerpflichtigen sonstigen Leistungen führen können, hat die Finanzverwaltung den UStAE (Abschn. 3.5 Abs. 7 UStAE) um diesen Hinweis ergänzt. Eine solche Mitwirkung liegt vor, wenn die Anschaffung des Leasinggegenstands überwie-

gend durch ein Darlehen des Verkäufers und Darlehensgebers finanziert wird.

Der EuGH (Urteil vom 27.03.2019, C-201/18 – Mydibel SA) hat dies im Wesentlichen bestätigt und hat das „sale-and-lease-back“ als nicht steuerbar eingeordnet.

Frage: Da wir gerade den Themenbereich des Leasing angesprochen haben: Wie grenzen Sie bei Leasingverträgen ab, ob es sich um eine Lieferung oder eine sonstige Leistung des Leasinggebers handelt.

Antwort: Früher wurde die Zuordnung bei Leasingverträgen entsprechend der ertragsteuerrechtlichen Beurteilung vorgenommen. Nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 04.10.2017, C-164/16 – Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd., BFH/NV 2017, 1695) war an dieser Lösung nicht mehr festzuhalten, sodass die Finanzverwaltung (BMF, Schreiben vom 18.03.2020, BStBl I 2020, 286; Abschn. 3.5 Abs. 5 ff. UStAE) eigenständige Regelungen zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Leasingverträgen erlassen hat. Damit bei einem Leasingvertrag oder einem auf Übertragung des Eigentums gerichteten Mietvertrag von einer Lieferung ausgegangen werden kann, müssen kumulativ zwei Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Vertrag muss ausdrücklich eine Klausel zum Übergang des Eigentums an dem Gegenstand des Miet- oder Leasingvertrags vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer enthalten und
2. aus den Vertragsbedingungen muss deutlich hervorgehen, dass das Eigentum am Gegenstand automatisch auf den Leasingnehmer übergehen soll, wenn der Vertrag bis zum Vertragsablauf planmäßig ausgeführt wird. Dabei ist auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abzustellen und die Voraussetzungen aus objektiver Sicht zu beurteilen.

Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass eine Klausel zum Eigentumsübergang auch dann vorliegt, wenn in dem Vertrag lediglich eine Kaufoption für den Gegenstand enthalten ist. Zur Prüfung, ob auch die zweite Bedingung erfüllt ist, übernimmt die Finanzverwaltung die Formulierungen aus dem EuGH-Urteil. Auch bei einer im Vertrag enthaltenen unverbindlichen Kaufoption soll die Bedingung erfüllt sein, wenn angesichts der finanziellen Vertragsbedingungen die Optionsausübung am Vertragsende in Wirklichkeit als einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer erscheint. Dabei darf der Vertrag dem Leasingnehmer keine echte wirtschaftliche Alternative bieten, dass er zum Optionszeitpunkt, je nach Interessenlage den Gegenstand erwerben, zurückgeben oder weiter mieten kann.

Frage: Wie gehen Sie bei der Prüfung einer Leistung vor, wenn eine einheitliche Leistung sowohl Elemente der Lieferung als auch Elemente einer sonstigen Leistung aufweist?

Antwort: Zuerst ist immer zu prüfen, ob es sich tatsächlich um eine einheitliche Leistung handelt, die Leistung also nicht in mehrere Einzelleistungen unterteilt werden kann. Wenn eine einheitliche Leistung vorliegt, muss geprüft werden, ob es sich um eine Werklieferung oder um eine Werkleistung handelt. Die gesetzliche Abgrenzung erfolgt dabei über § 3 Abs. 4 UStG, der die Werklieferung positiv definiert. Eine Werklieferung liegt vor, wenn der Unternehmer bei der von ihm ausgeführten Leistung nicht nur Nebensachen oder Zutaten verwendet. Allerdings muss hier auch die Rechtsprechung (hier insbesondere BFH, Urteil vom 09.06.2005, V R 50/02, BStBl II 2006, 98) mit beachtet werden. So sind unter Zutaten oder sonstigen Nebensachen Lieferungen zu verstehen, die bei einer Gesamtbetrachtung aus der Sicht des Durchschnittsbetrachters nicht das Wesen des Umsatzes bestimmen, die also bei einer qualitativen Abgrenzung von untergeordneter Bedeutung sind. Eine Werklieferung setzt aber immer voraus, dass der leistende Unternehmer einen Gegenstand des Auftraggebers mit verwendet (z.B. Bebauung eines Grundstücks, Einbau eines Ersatzteils in eine vorhandene Maschine).

Tipp! Grundsätzlich kann die Abgrenzung zwischen Werklieferung und Werkleistung nicht nach quantitativen Kriterien erfolgen, sondern muss nach qualitativen Kriterien vorgenommen werden. Aus Vereinfachungsgründen beanstandet es die Finanzverwaltung aber nicht, wenn bei der Reparatur an beweglichen körperlichen Gegenständen von einer Werklieferung ausgegangen wird, wenn mehr als die Hälfte des Gesamtentgelts auf das verwendete Material entfällt, Abschn. 3.8 Abs. 6 UStAE.

Frage: Kommen wir zu einem kleinen Fall: Ein Unternehmer schenkt seiner Tochter ein Fahrzeug, das er vor vier Jahren unter Vorsteuerabzug erworben und seinem Unternehmen zugeordnet hatte. Welche Konsequenzen ergeben sich für den Unternehmer?

Antwort: Der Unternehmer hatte beim Kauf des Fahrzeugs den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG, ein Ausschlussgrund – insbesondere nach § 15 Abs. 1a UStG wegen nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben – ergibt sich nicht. Die Schenkung des Fahrzeugs an die Tochter gilt als Lieferung gegen Entgelt nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG, da das Fahrzeug für unternehmensfremde Zwecke aus dem Unternehmen entnommen wurde. Da der Unternehmer beim Kauf des Fahrzeugs auch zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen war, steht § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG der Besteuerung nicht entgegen. Der Ort der Lieferung ist analog § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG dort, wo der Gegenstand sich im Zeitpunkt der Entnahme befindet (gegebenenfalls kann auch von einer Beförderungslieferung i.S.d. § 3 Abs. 6 UStG ausgegangen werden, dabei ist jedoch zu beachten, dass die Entnahme nicht mit der Übergabe an die Tochter bewirkt wird, sondern mit der – gedanklichen – Entnahmehandlung bewirkt wird). Damit ist die Leistung steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und auch nicht nach § 4 UStG steuerbefreit. Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG das, was der Unternehmer für einen solchen Gegenstand zu diesem Zeitpunkt aufwenden müsste – dazu ist der Wiederbeschaffungswert eines solchen Fahrzeugs in diesem Zustand zu ermitteln. Auf diesen Betrag muss die Umsatzsteuer mit dem Regelsteuersatz (derzeit 19 %) heraufgerechnet werden.

Tipp! Es ist in einer mündlichen Prüfung sicher nicht immer notwendig, alle hier angegebenen Rechtsvorschriften anzugeben. Sie sollten aber – soweit Sie diese sicher beherrschen – die grundlegenden Rechtsvorschriften mit angeben, dies macht einfach einen professionelleren Eindruck; raten Sie aber nicht bei den Rechtsvorschriften, „ich glaube, das steht in § 3 Abs. 1b UStG“ ist eine denkbar schlechte Aussage.

Frage: Würde sich an Ihrer Lösung etwas ändern, wenn der Unternehmer das Fahrzeug vor vier Jahren von privat erworben hätte?

Antwort: Ja, die Lösung wäre anders. Wenn der Unternehmer das Fahrzeug von einem Nichtunternehmer gekauft hätte, wäre er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen. Wenn kein Vorsteuerabzug beim Erwerb des Fahrzeugs möglich war, kann sich grundsätzlich auch keine steuerbare Entnahme ergeben, da § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG für eine steuerbare Entnahme ausdrücklich den Vorsteuerabzug voraussetzt. Allerdings muss dann noch geprüft werden, ob der Unternehmer aus Bestandteilen, die in der Zeit der Zugehörigkeit des Fahrzeugs zum Unternehmen in das Fahrzeug eingegangen waren, zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen war. Soweit er aus solchen Teilen zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen war und diese Teile zum Zeitpunkt der Entnahme noch nicht vollständig verbraucht sind, würde sich eine steuerbare Entnahme für diese Teile (bzw. den Restwert) ergeben.

Tipp! Beachten Sie hier die Vereinfachungsregelungen der Finanzverwaltung in Abschn. 3.3 Abs. 2 ff. UStAE. Zumindest die Grundzüge dieser Vereinfachungsregelungen sollten in einer mündlichen Prüfung bekannt sein, damit bei eventuellen Nachfragen entsprechende Antworten gegeben werden können.

Frage: Welche Besonderheiten ergeben sich, wenn ein Unternehmer Gegenstände einkauft, die er unmittelbar für eine unentgeltliche Wertabgabe verwenden möchte? Verdeutlichen Sie dies bitte an einem von Ihnen gewählten Beispiel.

Antwort: Wenn ein Unternehmer einen Gegenstand bezieht, um ihn ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Wertabgabe zu verwenden, ist der Unternehmer nach der derzeit vorliegenden nationalen Rechtsauffassung grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Während früher noch in bestimmten Fällen eine Zuordnung der Eingangsleistung zum Unternehmen möglich war, sich dann der Vorsteuerabzug ergab und der Unternehmer anschließend eine unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung unterwerfen musste, hatte der BFH (Urteil vom 09.12.2010, V R 17/10, BStBl 2012, 53) entschieden, dass der Unternehmer den Vorsteuerabzug nicht hat und dann auch keine Ausgangsleistung der Besteuerung unterwerfen muss. Die Finanzverwaltung (BMF, Schreiben vom 02.01.2012, BStBl I 2012, 60 und dazu ergänzend BMF, Schreiben vom 02.01.2014, BStBl I 2014, 119, vgl. auch Abschn. 15.15 UStAE) wendet diese Grundsätze seit dem 01.01.2013 an. Bei unentgeltlichen Wertabgaben kann dies z.B. Jubiläumszuwendungen betreffen („Präsent zum 25jährigen Dienstjubiläum“), die gegenüber dem Personal ausgeführt werden. Früher hatte der Unternehmer in diesen Fällen den Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen und musste die Leistung gegenüber dem Personal der Umsatzbesteuerung unterwerfen. Jetzt ergibt sich keine Vorsteuerabzugsberechtigung, der Unternehmer muss aber auch keine Ausgangsleistung der Besteuerung unterwerfen. Ein weiterer typischer Fall ist die Veranstaltung von Preisausschreiben, bei denen der Unternehmer die ausgelobten Gegenstände extra für das Preisausschreiben erwirbt.

Tipp! Abschn. 15.2c und Abschn. 15.15 UStAE sollten unbedingt vor der mündlichen Steuerberaterprüfung gelesen werden. Es geht zurück auf die vom EuGH vertretene „3-Sphären-Theorie“ (EuGH, Urteil vom 12.02.2009, C-515/07 – VNLTO, BFH/NV 2009, 682). Diese Grundaussagen sind aber nicht unumstritten, sodass sich aus der Rechtsprechung des EuGH zukünftig auch andere Lösungsansätze ergeben könnten.

Frage: Welche Probleme können sich nach Ihrer Auffassung bei Sachspenden durch einen Unternehmer an eine karitative Einrichtung ergeben?

Antwort: Sachspenden an karitative Einrichtungen stellen in der Praxis ein erhebliches Problem dar. Die Finanzverwaltung hat sich dazu in zwei Schreiben (jeweils BMF, Schreiben vom 18.03.2021, BStBl I 2021, 381 und 628) geäußert. Grundsätzlich hat die Finanzverwaltung festgestellt, dass die Sachspende von Gegenständen, die nicht ausdrücklich für die Sachspende erworben wurde, steuerbare unentgeltliche Leistungen nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG darstellen, die in aller Regel auch steuerpflichtig sind. Fraglich ist hier die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG (Wiederbeschaffungskosten, Selbstkosten). Zu prüfen ist, ob die Gegenstände bei Abgabe nur noch stark eingeschränkt oder gar nicht mehr verkehrsfähig sind. Davon ist bei Lebensmitteln auszugehen, wenn diese kurz vor Ablauf des Mindesthaltbarkeitsdatums abgegeben werden oder die Verkaufsfähigkeit als Frischware (Backwaren, Obst und Gemüse) wegen Mängeln nicht mehr gegeben ist. Dies gilt analog für Non-Food-Artikel. Ein Ansatz von 0 € soll aber nur bei wertloser Ware möglich sein (z.B. „Frischware, deren Verkaufsfähigkeit nicht mehr gegeben ist“) – wann dies aber genau vorliegen wird, ist immer im

Antwort: Die Pfändungen sind rechtswidrig, wenn bei S die Vollstreckungsvoraussetzungen nicht erfüllt waren. Der Steuerbescheid vom 26.04.2022 ist ein nach § 251 Abs. 1 AO vollstreckbarer Verwaltungsakt mit Leistungsgebot und Fristsetzung von mindestens einer Woche (§ 254 Abs. 1 AO). Die Einspruchseinlegung hindert die Vollstreckung nicht (§ 361 Abs. 1 AO). Aussetzung der Vollziehung hat S nicht beantragt. Ferner hat das Finanzamt die Vollstreckungsvoraussetzung des § 259 AO beachtet; es hat S am 21.06.2022 angemahnt. Damit liegen die allgemeinen Vollstreckungsvoraussetzungen vor.

Die Pfändung der beweglichen Sachen richtet sich nach den §§ 281 ff. AO. Nach § 286 Abs. 2 S. 2 AO hat V richtigerweise die Pfändung durch Anbringung von Siegeln ersichtlich gemacht. Für V ist nicht entscheidend, wer Eigentümer einer zu pfändenden Sache ist. V hat nur zu prüfen, ob sich die Sachen im Gewahrsam des Schuldners befinden. Aus diesem Grunde war die Pfändung der Stereoanlage rechtmäßig; die Eigentumslage spielt keine Rolle. § 295 AO verweist auf die §§ 811 bis 813 ZPO. Nach § 811 Abs. 1 Nr. 1 ZPO sind Sachen der Pfändung nicht unterworfen, die der Schuldner zu einer bescheidenen Lebensführung bedarf. Nachdem S der Schwarz-Weiß-Fernseher verblieb, konnte er sich über das Weltgeschehen weiterhin unterrichten. Deshalb war die Stereoanlage mit Radio etc. nicht nach § 295 AO, 811 Abs. 1 Nr. 1 ZPO unpfändbar. Die Eigentümerin F ist auf ihre Rechte nach § 262 Abs. 1 S. 1 AO zu verweisen. Sie muss eine Drittwiderspruchsklage nach § 771 ZPO erheben; Einspruch gegen die Pfändung kann sie nicht einlegen. Diese Pfändung ist ohnehin rechtmäßig. Hingegen ist die Pfändung des PC rechtswidrig. Nach §§ 295 S. 1 AO, 811 Abs. 1 Nr. 5 ZPO darf V keine Sachen pfänden, die der Schuldner zu der Ausübung seines Berufes benötigt. Ohne PC kann S keine Manuskripte mehr schreiben. Zu seinem schriftstellerischen Beruf benötigt er den gepfändeten PC. Deshalb ist er nach § 811 Abs. 1 Nr. 5 ZPO nicht pfändbar. S kann gegen diese Pfändung Einspruch einlegen. Zudem könnte oder sollte er noch die Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung beantragen.

Problembereich 4: Die Korrektur von Verwaltungsakten

Frage: Wenn die Finanzbehörde per Verwaltungsakt gehandelt hat, stellt sich die Frage, wann ein solcher Verwaltungsakt wieder geändert werden kann. An welche Vorschriften der Abgabenordnung denken Sie hierbei?

Antwort: Wenn es um die Änderung von Verwaltungsakten geht, dann greifen zum einen die §§ 129 bis 131 AO und zum anderen die §§ 164, 165, 172 ff. AO.

Nach § 130 Abs. 1 AO kann ein (von Anfang an) rechtswidriger und belastender Verwaltungsakt, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist, jederzeit zurückgenommen werden. Ein (von Anfang an) rechtswidriger aber begünstigender Verwaltungsakt kann indes nur zurückgenommen werden, wenn eine der vier in § 130 Abs. 2 AO genannten Voraussetzungen erfüllt ist (z.B. von einer sachlich unzuständigen Behörde erlassen, unlautere Mittel, arglistige Täuschung, Drohung, Bestechung, etc.). Ein ursprünglich rechtmäßig belastender Verwaltungsakt kann nach § 131 Abs. 1 AO nur für die Zukunft widerrufen werden. Ein ursprünglich rechtmäßig begünstigender Verwaltungsakt darf aber, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist, nur unter den strengen Voraussetzungen des § 131 Abs. 2 AO zurückgenommen werden (Widerruf im Verwaltungsakt vorbehalten, nachträglich eingetretene Tatsachen, etc.). Nach § 129 AO kann ein Verwaltungsakt, der einen Schreibfehler, Rechenfehler oder eine ähnliche Unrichtigkeit enthält, die beim Erlass des Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigt werden.

Eine Änderung nach den §§ 129, 130 und 131 AO kann auch dann noch erfolgen, wenn der Verwaltungsakt unanfechtbar ist. Zu beachten ist, dass die §§ 130, 131 AO nur für Verwaltungsakte anzuwenden sind, die keine Steuerbescheide sind (z.B. Bescheide über Säumnis- und Verspätungszuschläge,

Haftungs- und Duldungsbescheide, Steuererlasse, Steuerstundungen etc.). § 129 AO gilt hingegen bei allen Verwaltungsakten (auch bei Steuerbescheiden).

Frage: Und nach welchen Vorschriften der Abgabenordnung kann die Finanzbehörde Steuerbescheide noch ändern?

Antwort: Ein Steuerbescheid, der nach § 164 Abs. 1 AO unter Vorbehalt der Nachprüfung steht, kann nach § 164 Abs. 2 AO jederzeit geändert werden. Gleiches gilt für eine vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 AO. Soweit die Steuer vorläufig festgesetzt ist, kann die Finanzbehörde die Festsetzung nach § 165 Abs. 2 AO jederzeit aufheben oder ändern.

Steuerfestsetzungen, die weder unter Vorbehalt der Nachprüfung stehen noch vorläufig sind, kann das Finanzamt grundsätzlich nicht mehr ändern, wenn die Bescheide die Behörde verlassen haben. Wenn jedoch die in den §§ 129 und 172 bis 175 AO genannten Voraussetzungen vorliegen, kann ein Steuerbescheid auch nach Bestandskraft noch geändert werden. Wenn allerdings die Änderung eines Steuerbescheids nach den §§ 164 Abs. 2 oder 165 Abs. 2 AO möglich ist, kommt insoweit eine Änderung nach den §§ 172 ff. AO nicht mehr in Frage. Die Änderungsmöglichkeiten nach den §§ 172 ff. AO stehen allesamt unter dem Vorbehalt, dass die Festsetzungsfrist nicht abgelaufen ist.

Frage/Fall: Der Sachbearbeiter SB des für den Steuerpflichtigen A zuständigen Finanzamts gibt den Einkommensteuerbescheid 2021 am 14.05.2022 zur Post. Der Bescheid geht am 16.05.2022 dem A zu. SB erkennt am 21.05.2022, dass er beim Erlass dieses Bescheides einen Rechtsfehler gemacht hat, der sich i.H.v. 2.860 € zugunsten des A ausgewirkt hat. Vor Ablauf der Einspruchsfrist stellt er dem A am 13.06.2022 einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2021 zu, in dem die richtige, um den o.g. Betrag erhöhte Steuer festgesetzt wird. Konnte SB diesen Änderungsbescheid erlassen?

Antwort: Dass der Einkommensteuerbescheid vom 14.05.2022 noch nicht bestandskräftig ist, hilft dem Finanzamt nicht weiter. Wenn ein Steuerbescheid die Finanzbehörde verlassen hat und dem Steuerpflichtigen bekannt gegeben ist, kann dieser nur unter den – hier nicht gegebenen – Voraussetzungen der §§ 129, 164 Abs. 2, 165 Abs. 2, 172 ff. AO geändert werden. Solange ein Steuerbescheid noch nicht unanfechtbar ist, liegt es nur in der Hand des Steuerpflichtigen, den Bescheid offen und änderungsfähig zu halten. Das kann der Steuerpflichtige dadurch bewirken, dass er vor der Bestandskraft des Bescheides entweder einen Änderungsantrag nach § 172 Abs. 1 Nr. 2a Hs. 2 AO stellt oder Einspruch nach § 347 AO einlegt.

Frage/Fall: Wie ist der Fall zu beurteilen, wenn der Sachbearbeiter SB die Steuer im Einkommensteuerbescheid deshalb um 2.860 € zu niedrig angesetzt hat, weil A in seiner Steuererklärung bewusst falsche Angaben gemacht hatte. Kann das Finanzamt den Bescheid noch ändern, wenn das Finanzamt (SB) davon Kenntnis erlangt?

Antwort: Eine dem § 130 Abs. 2 Nr. 2 AO vergleichbare bzw. identische Änderungsmöglichkeit eröffnet sich nach § 172 Abs. 1 Nr. 2c AO. Hier hat A die zu niedrige Steuerfestsetzung durch unlautere Mittel oder durch arglistige Täuschung bewirkt. In diesem Fall ist deshalb die Finanzbehörde berechtigt, den Steuerbescheid – auch nachdem er unanfechtbar geworden ist – zu ändern und die richtige Steuer festzusetzen. Als weitere Berichtigungsnorm kommt § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO in Betracht.

Tipp! Lesen Sie § 172 Abs. 1 AO. Das ist die wichtige Einstiegsvorschrift in das Recht der Berichtigung von Steuerbescheiden. Achten Sie auch auf § 172 Abs. 1 Nr. 2d HS 2 AO: Die §§ 130, 131 AO gelten nicht.

Tipp! Oftmals gestaltet sich ein Prüfungsgespräch deshalb schwierig, weil die Kandidaten zu schnell und zu konkret auf den Kern der gestellten Frage zusteuern. Insbesondere dann, wenn vom Prüfer ein Fall in das Prüfungsgespräch eingebracht wird, sollte immer „weit ausgeholt“ werden. Dazu dienen die nachfolgenden Fallbeispiele.

Frage: Die Änderungsvorschriften der §§ 129, 164, 165, 172 ff. AO kommen nicht (mehr) zur Anwendung, wenn die Festsetzungsfrist vor einem beabsichtigten Erlass eines Änderungsbescheides abgelaufen ist. Wann tritt für eine Steuer die Festsetzungsverjährung ein?

Antwort: Nach § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO beträgt die Steuerfestsetzungsfrist vier Jahre. Wenn eine Steuer hinterzogen worden ist, erweitert sich die Festsetzungsfrist auf zehn Jahre. Sie beträgt bei leichtfertiger Steuerverkürzung fünf Jahre. Hier sind jedoch zusätzlich die §§ 170 und 171 AO zu beachten. Bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen wird nach § 170 AO der Beginn der Festsetzungsfrist (Anlaufhemmung) und nach § 171 AO das Ende der Festsetzungsfrist (Ablaufhemmung) hinausgeschoben. Die wichtigste Anlaufhemmung enthält § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO (Hinausschieben des Fristbeginns bei Abgabe der Steuererklärungen) und § 170 Abs. 5 AO (Beginn der Festsetzungsverjährung bei der Schenkungsteuer erst ab Kenntniserlangung des Finanzamts von der unentgeltlichen Zuwendung). Die wichtigsten Ablaufhemmungen in § 171 AO sind: Ablaufhemmung bei Rechtsbehelfsverfahren (Abs. 3a), Ablaufhemmung bei Außenprüfung (Abs. 4), Ablaufhemmung bei Strafverfahren (Abs. 7), Ablaufhemmung bei vorläufiger Steuerfestsetzung (Abs. 8), Ablaufhemmung bei Selbstanzeige (Abs. 9), und Ablaufhemmung für Folgebescheide bei Erlass eines Grundlagenbescheids (Abs. 10).

Frage/Fall: Die Eheleute M u. F. wurden für 2018 zur Einkommensteuer veranlagt. F war in 2018 zunächst bis zum 31.08.2018 bei der Firma X GmbH angestellt, danach bis zum 31.12.2018 bei der Firma Y-GmbH. In der Anlage N wurde der Bruttolohn der F zutreffend deklariert. Das Finanzamt erließ in 2019 einen Einkommensteuer-Bescheid, der bestandskräftig wurde – mit einem wesentlich geringeren Bruttolohn. Es hatte nur den elektronisch übermittelten und der Steuererklärung beigestellten Arbeitslohn bei der Y-GmbH berücksichtigt. In 2022 stellte das Finanzamt fest, dass auch Lohndaten aus dem Beschäftigungsverhältnis der F bei der X-GmbH vorliegen (und auch bei der Veranlagung bereits vorlagen). Daraufhin erließ es am 23.08.2022 einen auf die §§ 173 Abs. 1 Nr. 1, 129 S. 1 AO gestützten Änderungsbescheid.

Antwort: § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO kann nicht greifen. Das Finanzamt kann sich nicht darauf berufen, dass erst in 2022 neue Tatsachen bekannt geworden sind. Hier mag nur darauf verwiesen werden, dass die Lohneinkünfte von F bereits in der ESt-Erklärung ordnungsgemäß benannt worden sind.

Eine Änderung nach § 129 S. 1 AO erfordert eine offenbare Unrichtigkeit wie Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliches. Im Fall hat F den bezogenen Arbeitslohn zutreffend erklärt. Das Finanzamt hat diese Angaben nicht mit den elektronisch übermittelten Daten verglichen. Darin liegt kein bloßes Übersehen erklärter Daten. Es ist vielmehr vom Finanzamt nicht aufgeklärt worden, wieso der Arbeitslohn in der Einkommensteuer-Erklärung von dem elektronisch beigestellten Arbeitslohn abweicht. Das wiederum ist ein Fehler in der Sachverhaltsaufklärung (Ermittlungsfehler), der nicht über § 129 S. 1 AO korrigiert werden kann (Fall nach BFH vom 16.01.2018, DStR 2018, 566). Allerdings kann gem. § 175b AO (Änderung von Steuerbescheiden bei Datenübermittlung durch Dritte) ein Steuerbescheid aufgehoben oder geändert werden, soweit von der mitteilungspflichtigen Stelle an die Finanzbehörden übermittelte Daten im Sinne des § 93c AO bei der Steuerfestsetzung nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt wurden. Zusammen mit der umfangreichen Hemmung der Festsetzungsfrist in § 171 Abs. 10a AO kann die Steuerfestsetzung während einer langen Zeitspanne (insgesamt maximal 9 Jahre nach Ablauf des Veranlagungszeitraums) hinsichtlich der nach § 93c AO zu übermittelnden Daten angepasst