

# **Paket Vorbereitung auf die mündliche Steuerberaterprüfung 2022/2023**

## **6. Auflage**

**Die mündliche Steuerberaterprüfung**

---

**Der Kurzvortrag in der mündlichen Steuerberaterprüfung**

---

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

---

**Betriebswirtschaft und Recht in der mündlichen  
Steuerberaterprüfung**

---

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

# **Die mündliche Steuerberaterprüfung 2022/2023**

**15. 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](http://www.bundesfinanzhof.de)) und die neuesten Verwaltungserlasse und Gesetzesvorhaben (Pflichtlektüre: [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)) auf dem Laufenden halten. Aktuelle Gesetzesfassungen finden Sie unter [www.juris.de](http://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 beigegebenen 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 beigegebenen 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

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

# **Der Kurzvortrag in der mündlichen Steuerberaterprüfung 2022/2023**

**14. 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, dürfen 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 Gewerbesteuer

## Vortrag 1: Hinzurechnungen und Kürzungen bei der Gewerbesteuer

### I. Einführende Hinweise

Dem Gewerbeertrag (§ 7 S. 1 GewStG), werden Beträge hinzugerechnet (Hinzurechnungen, § 8 GewStG) und gekürzt (Kürzungen, § 9 GewStG).

### II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	<b>Einleitung</b>	<b>Thema, Kurzübersicht</b>
1.	Darstellung des Systems der Besteuerung	Darstellung der Auswirkungen von Hinzurechnungen und Kürzungen auf den Gewerbeertrag; Charakter der Gewerbesteuer
2.	Hinzurechnungen und Kürzungen	Hintergrund
2.1	Finanzierungsanteile	Einzelne Hinzurechnungsnormen (§ 8 Nr. 1 a–f GewStG); Freibetrag; einheitliche Vertragswerke
2.2	Grundbesitz	Grundsatz § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG; Umfang des betrieblich genutzten Grundbesitzes
2.3	Spendenabzug	§ 9 Nr. 5 GewStG; Verfahren
3.	Behandlung von Mitunternehmeranteilen, Behandlung von Beteiligungserträgen	Abgrenzung von laufenden „Gewinnanteilen“ und Veräußerungstatbeständen; § 8 Nr. 8 GewStG und § 9 Nr. 2 GewStG für laufende Gewinnanteile. Änderungen durch das ATAD-Umsetzungsgesetz und das JStG 2020
4.	Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften	Gewerbesteuerliches Schachtelprivileg (§ 9 Nr. 2a GewStG); Hinzurechnung (§ 8 Nr. 5 GewStG); ausländische Dividenden (§ 9 Nr. 7 und 8 GewStG)
5.	Hinzurechnungen und Kürzungen bei Personengesellschaften	Hinzurechnung und Kürzungstatbestände des Sonderbetriebsvermögens sind ebenfalls zu berücksichtigen; Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesamthandsbereich und dem Sonderbetriebsvermögen bleiben gewerbesteuerlich unberücksichtigt
6.	Betriebsaufspaltung	Getrennte Beurteilung von Hinzurechnungs- und Kürzungsnormen bei Besitz- und Betriebsunternehmen
7.	Gewerbesteuerliche Organschaft	Hinzurechnungen und Kürzungen innerhalb des Organkreises bleiben unberücksichtigt
	<b>Schluss</b>	<b>Wirkung von Hinzurechnungsnormen in Krisenzeiten</b>

### III. Der Vortrag

#### Einleitung

Sehr geehrte Frau Prüfungsvorsitzende (geehrter Herr Prüfungsvorsitzender), meine Damen und Herren, ich habe das Thema „**Hinzurechnungen und Kürzungen bei der Gewerbesteuer**“ für meinen mündlichen Vortrag gewählt. Die Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften dienen dem Objektcharakter der Gewerbesteuer; es soll die reine Ertragskraft des Unternehmens besteuert werden.

#### 1. Darstellung des Systems der Besteuerung

Die Gewerbesteuer ermittelt sich auf Basis des **Gewerbeertrags** (§ 7 S. 1 GewStG), der grundsätzlich den modifizierten Einkünften aus Gewerbebetrieb entspricht. Diesem Gewerbeertrag werden nunmehr Beträge hinzugerechnet (§ 8 GewStG) und gekürzt (§ 9 GewStG). Der sich daraus ergebende maßgebliche Gewerbeertrag wird nach Rundung (§ 11 Abs. 1 S. 3 GewStG) um einen Freibetrag (§ 11 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 GewStG) bei natürlichen Personen und Personengesellschaften gemindert. Das Ergebnis multipliziert mit der Steuermesszahl von 3,5 % (§ 11 Abs. 2 GewStG) ergibt den **Gewerbesteuermessbetrag** (§ 11 Abs. 1 S. 2 GewStG). Durch die Anwendung des jeweiligen Hebesatzes der politischen Gemeinde auf den Steuermessbetrag ergibt sich die Höhe der Gewerbesteuer (§ 16 Abs. 1 GewStG).

Die Gründe für die Hinzurechnungen und Kürzungen sind: Aufrechterhaltung des Objektsteuercharakters (§ 8 Nr. 1a–d GewStG, § 8 Nr. 1 f GewStG), einmalige Belastung mit Objektsteuern (§ 9 Nr. 1 GewStG, § 8 Nr. 8 GewStG, § 9 Nr. 2 GewStG, § 9 Nr. 2a GewStG), Besteuerung am Ort des wirtschaftlichen Einsatzes (§ 8 Nr. 1e GewStG) oder Besteuerung des inländischen Gewerbeertrags (§ 9 Nr. 7 und 8 GewStG).

#### 2. Hinzurechnungen und Kürzungen

Im Ergebnis erhöhen Hinzurechnungen die Gewerbesteuer, während Kürzungen zu einer Minderung der Gewerbesteuerbelastung führen. Hinzugerechnet nach § 8 GewStG werden nur Beträge, die bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt wurden. Für Leistungen, die aufgrund der einkommensteuerlichen oder körperschaftsteuerlichen Regelungen keine Auswirkungen auf die Einkünfte hatten (z.B. Schuldzinsen, die nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbar sind oder die unter die Zinsschranke fallen), unterbleibt eine Hinzurechnung.

##### 2.1 Finanzierungsanteile

Die für die Praxis bedeutendste **Hinzurechnungsnorm** stellt § 8 Nr. 1 GewStG dar. Durch Neuregelung werden die Finanzierungsanteile typisierend aus den Leistungen herausgerechnet (z.B. 100 % der Schuldzinsen oder 20 % der Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter). Auf der **zweiten Stufe** erfolgt dann der Abzug des Freibetrages nach § 8 Nr. 1 S. 2 GewStG in Höhe von 100.000 €. Der Freibetrag für Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG wurde durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz von 100.000 € auf 200.000 € erhöht. Diese Maßnahme ist nicht zeitlich befristet, sondern gilt dauerhaft ab dem Erhebungszeitraum 2020.

Dieser Freibetrag steht im Falle einer gewerbesteuerlichen Organschaft sowohl der Organgesellschaft als auch dem Organträger zu. Der den Freibetrag übersteigende Betrag wird nach § 8 Nr. 1 GewStG mit einem Viertel dem Gewerbeertrag hinzugerechnet.

§ 8 Nr. 1a GewStG normiert die Hinzurechnung von 100 % aller Entgelte für die Überlassung von Kapital; unabhängig von der Laufzeit. Als Entgelt für die Überlassung von Kapital kommen neben den Schuldzinsen auch Auflösungsbeträge eines Disagios, gewinnabhängige Entgelte (partiarische Darlehen, typische stille Beteiligungen) in Betracht. Nicht als Entgelt zu beurteilen – und damit auch keine Hinzurechnung – sind Bearbeitungsgebühren, Bereitstellungszinsen oder Zinsaufwendungen aus der Abzinsung von Rückstellungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG).

Weitere Finanzierungsanteile, die ebenfalls zu 100 % berücksichtigt werden, sind die Rentenzahlungen und dauernde Lasten (§ 8 Nr. 1b GewStG) sowie die Gewinnanteile des typisch stillen Gesellschafters (§ 8 Nr. 1c GewStG).

**Tipp!** Sofern Sie an dieser Stelle über Zeit verfügen, können Sie gerne die Abgrenzung zwischen einem typischen stillen Gesellschafter und atypisch stillen Gesellschafter ausführen. Alternativ würden sich auch Ausführungen zum Zinsanteil bei Rentenzahlungen anbieten.



Unter die Hinzurechnungsnormen des § 8 Nr. 1d–f GewStG fallen zusätzlich **Nutzungsentgelte**, die wirtschaftlich als Sachkapitalüberlassung beurteilt werden. Aus diesem Grund erfolgt typisierend ein Herausrechnen des Zinsanteils.

**Miet- und Pachtzinszahlungen** für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, sind mit einem Finanzierungsanteil von 20 % zu erfassen (§ 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG). Dagegen beträgt der Finanzierungsanteil für Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens pauschal 50 % (§ 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG). Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz ist der gesetzliche Finanzierungsanteil des § 8 Nr. 1e GewStG für Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ab dem Erhebungszeitraum 2010 von 65 % auf 50 % reduziert worden (§ 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG, § 36 Abs. 1 GewStG).

Erstmals aufgenommen in den Katalog der Hinzurechnungsnormen wurden Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten. Der Finanzierungsanteil beträgt 25 % (§ 8 Nr. 1f GewStG). Ein entgeltlicher Firmenwert unterliegt nicht der Hinzurechnung.

## 2.2 Grundbesitz

Die in der Praxis wohl am häufigsten einschlägige Kürzungsnorm ist § 9 Nr. 1 GewStG. Hintergrund dieser Kürzung ist die Vermeidung der Doppelbelastung eines Steuergegenstandes mit zwei unterschiedlichen Realsteuern (Gewerbesteuer und Grundsteuer, § 3 Abs. 2 AO). Aus diesem Grund wird **gewerblich genutzter Grundbesitz** gewerbesteuerlich entlastet (§ 20 Abs. 1 S. 1 GewStDV). Entscheidend für die Kürzung sind die Verhältnisse zum 01.01. des maßgeblichen Erhebungszeitraumes, weil zu diesem Zeitpunkt die Grundsteuer als andere Realsteuer entsteht (§ 10 Abs. 1 GrStG).

Der Umfang der gewerblichen Nutzung bestimmt sich nach ertragsteuerlichen Gesichtspunkten. Gekürzt werden 1,2 % des maßgeblichen Einheitswertes (Einheitswert auf den 01.01.1964: Ansatz 140 %; § 121a BewG/Einheitswert auf den 01.01.1935: Ansatz je nach Grundstücksart; vgl. § 133 BewG). Werden lediglich Teile des Grundbesitzes betrieblich genutzt, so ist auch nur der betriebliche Teil für Zwecke der Kürzung heranzuziehen (§ 20 Abs. 2 GewStDV).

Für gewerbesteuerpflichtige Personen, die lediglich aufgrund ihrer Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielen und nicht aufgrund der Betätigung, kennt § 9 Nr. 1 S. 2–6 GewStG die erweiterte Kürzung für vermögensverwaltende Grundbesitzunternehmen.

**Tipp!** Die erweiterte Kürzung für vermögensverwaltende Grundbesitzunternehmen (§ 9 Nr. 1 S. 2–6 GewStG) eignet sich sehr gut um „Wackelkandidaten“ in der Schlussrunde zu befragen. Insbesondere die Schädlichkeit der Verpachtung von Betriebsvorrichtungen sollte dann zur Standardvorbereitung gehören.

## 2.3 Spendenabzug

Ähnlich wie im Bereich der Körperschaftsteuer kennt auch das Gewerbesteuerrecht einen **Spendenabzug** von Aufwendungen, die aus betrieblichen Mitteln gespendet wurden. Da in den Rechtsformen des Einzelunternehmens und der Mittelunternehmensformen Spenden regelmäßig als Entnahme einkunftsneutral sind, bedürfte es im Bereich der Ermittlung des Gewerbeertrags von Körperschaften zum Gleichklang der Rechtsformen der Hinzurechnung (§ 8 Nr. 9 GewStG), da bereits in den körperschaftsteuerlichen Einkommen die begünstigten Spenden nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG steuermindernd erfasst sind. Der gewerbesteuerliche Spendenabzug mindert nach § 9 Nr. 5 GewStG (entsprechend der Regelung des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG) den Gewerbeertrag.

## 3. Behandlung von Mitunternehmeranteilen, Behandlung von Beteiligungserträgen

**Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen** sind nicht Gegenstand der Norm des § 9 Nr. 2 GewStG bzw. § 8 Nr. 8 GewStG. Ob und in welchem Umfang diese Tatbestände gewerbesteuerliche Konsequenzen auslösen, bestimmt sich nach § 7 S. 2 GewStG auf der Ebene der Mitunternehmerschaft.

Zur Vermeidung einer gewerbesteuerlichen Doppelbesteuerung sowohl auf der Ebene einer Mitunternehmerschaft als auch auf der Ebene des Mitunternehmers sind die laufenden Mitunternehmeranteile bzw. Verlustanteile aus einer Beteiligung, die im Betriebsvermögen des Gewerbetreibenden gehalten werden, zu neutralisieren. Dies gilt jedoch nur insoweit, als dass es sich um eine gewerbliche Mitunternehmerschaft handelt.



Gewinnanteile des Mitunternehmers sind nach § 9 Nr. 2 GewStG aus dem Gewerbeertrag zu kürzen; Verlustanteile des Mitunternehmers erhöhen im Wege der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 8 GewStG den Gewerbeertrag. Mit dem Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) vom 21.12.2020 BGBl I S. 3096 (Nr. 65) wurde § 8 Nr. 8 GewStG durch folgenden Satz ergänzt: Satz 1 ist bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen nicht anzuwenden; für Pensionsfonds gilt Entsprechendes. Der Umfang der Beteiligung ist für die Anwendung unerheblich. Auch die Frage des Zeitpunkts und der Dauer der Beteiligung sind unerheblich.

In den Anwendungsbereich der Normen fallen laufende Gewinnanteile bzw. Verlustanteile und Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1, 2. HS EStG. Durch das ATAD-Umsetzungsgesetz (ATADUmsG) vom 25.06.2021 BGBl I S. 2035 (Nr. 37) sind folgende Neuerungen in § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG aufgenommen worden: Satz 1 ist nicht anzuwenden, soweit im Gewinnanteil Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 7 und 8 GewStG enthalten sind. Bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen und Pensionsfonds ist Satz 1 auch auf den übrigen Gewinnanteil nicht anzuwenden. Satz 2 ist nicht anzuwenden, soweit diese Einkünfte bereits bei einer den Anteil am Gewinn vermittelnden inländischen offenen Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind, Bestandteil des Gewerbeertrags waren. Bei Lebens-, Krankenversicherungsunternehmen und Pensionsfonds ist Satz 4 auf Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 8 GewStG nicht anzuwenden.

#### 4. Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften

Soweit nach Anwendung § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b Abs. 1 KStG Ausschüttungen einer nicht steuerbefreiten Kapitalgesellschaft Bestandteil des Gewerbeertrags sind, bestimmt § 9 Nr. 2a GewStG („**gewerbesteuerliches Schachtelprivileg**“) eine Kürzung, sofern die Beteiligung am Grund- oder Stammkapital zu Beginn des Erhebungszeitraumes mindestens 15 % beträgt. Die Pauschalierung der nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG rechnet nicht zu den begünstigten Ausschüttungen (§ 9 Nr. 2a S. 4 GewStG).

**Tip!** Sofern Sie sich sicher fühlen und noch ein wenig Zeit vorhanden ist, kann an dieser Stelle kurz auf die Ermittlung des Gewerbeertrags i.S.d. § 7 GewStG hinsichtlich der Behandlung von offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen einer Mitunternehmerschaft (§ 7 S. 4 GewStG) eingegangen werden. Planen Sie dafür ausreichend Zeit ein; sonst ist weniger mehr! Ebenfalls interessant dürfte hier ein Exkurs zum § 8b Abs. 4 KStG („Steuerpflicht für Streubesitz“) sein.

Sofern die Voraussetzungen des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs (entweder Mindestbeteiligung von 15 % oder Zeitpunkt „Beginn des Erhebungszeitraumes“) nicht vorliegen, bestimmt § 8 Nr. 5 GewStG, dass die nicht im Gewerbeertrag enthaltenen steuerfreien Anteile der Ausschüttung hinzuzurechnen sind. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass bei körperschaftsteuerpflichtigen Personen der Hinzurechnungsbetrag um die pauschal nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG zu mindern ist.

#### 5. Hinzurechnungen und Kürzungen bei Personengesellschaften

**Hinzurechnung und Kürzungstatbestände des Sonderbetriebsvermögens** sind ebenfalls bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Mitunternehmerschaft zu berücksichtigen. Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesamthandsbereich und dem Sonderbetriebsvermögen – sowie umgekehrt – bleiben gewerbesteuerlich unberücksichtigt.

#### 6. Betriebsaufspaltung

Im Rahmen einer **Betriebsaufspaltung** liegen zwei eigenständige Gewerbebetriebe vor. Jeder einzelne Gewerbebetrieb (Besitz- oder Betriebsgesellschaft) hat in seiner Person die Hinzurechnungs- und Kürzungstatbestände zu prüfen. Jeder einzelne Gewerbebetrieb hat Anspruch auf einen Freibetrag nach § 8 Nr. 1 S. 2 GewStG.

#### 7. Gewerbesteuerliche Organschaft

Innerhalb eines **Organkreises** bleiben Hinzurechnungs- und Kürzungstatbestände unberücksichtigt; das gilt selbst dann, wenn diese als Hinzurechnungsbetrag nur anteilig erfasst werden.

Positiv ist hervorzuheben, dass der Gesetzgeber durch die Einführung der Nichtbesteuerungsregelung des § 3a Abs. 8 UStG bei ausschließlich im Drittlandsgebiet ausgeführten sonstigen Leistungen für mehr Rechtssicherheit gesorgt hat. Leider sind dort nur einige Leistungen aufgeführt, sodass sich z.B. bei kulturellen und künstlerischen Leistungen Doppelbesteuerungen im Drittlandsverkehr ergeben können.

**Vielen Dank für ihre Aufmerksamkeit.**

**Tipp!** Neben einer kurzen Zusammenfassung kann in einem Schlusswort auch eine sachliche Kritik (und auch Lob!) an Regelungen geäußert werden. Diese sollten aber nicht in den Vordergrund gestellt werden.

## Vortrag 4: Fernverkäufe im Unionsrecht

### I. Einführende Hinweise

Im Europäischen Binnenmarkt ist es das Ziel, bei der Lieferung einer Ware eine Umsatzsteuer möglichst in dem Land entstehen zu lassen, in dem die Ware ge- oder verbraucht wird (sog. **Bestimmungslandprinzip**). Bei der Lieferung zwischen zwei regelbesteuerten Unternehmen wird dies dadurch erreicht, dass der liefernde Unternehmer im Ausgangsmitgliedstaat eine steuerbare aber steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführt, der Leistungsempfänger in dem Bestimmungsland aber einen steuerbaren und im Regelfall steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen muss.

Ist der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer oder ein sog. besonderer Unternehmer, der aus verschiedenen Gründen keinen innergemeinschaftlichen Erwerb besteuern muss, wird versucht, eine Steuer für den liefernden Unternehmer im Bestimmungsland entstehen zu lassen. Diese Umsetzung erfolgt seit dem 01.07.2021 durch die innergemeinschaftlichen Fernverkäufe sowie durch zwei neu eingeführte Regelungen zu den Fernverkäufen nach § 3c UStG. Diese Regelungen haben die frühere Versandhandelsregelung (§ 3c UStG a.F.) abgelöst.

Im Mittelpunkt der Änderungen durch das Digitalpaket zum 01.07.2021 standen die Lieferungen innerhalb der Europäischen Union an Abnehmer, die keine innergemeinschaftlichen Erwerbe besteuern müssen. Früher waren Lieferungen an diese Abnehmer als „Versandhandelslieferungen“ über die Altfassung des § 3c UStG im Bestimmungsland ausgeführt, wenn der liefernde Unternehmer entweder die dort geltende Lieferschwelle überschritt oder auf die Anwendung dieser Sonderregelung verzichtete.

Mit Wirkung zum 1.7.2021 ist diese Regelung als sog. „innergemeinschaftlicher Fernverkauf“ reformiert worden. Der Ort der Lieferung ist weiterhin bei der Lieferung an einen Abnehmerkreis, der keinen innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen muss, nach § 3c Abs. 1 UStG dort, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Es ergeben sich aber insbesondere zwei wesentliche Veränderungen:

1. Es gibt keine individuelle nationale Lieferschwelle mehr. Es kommt lediglich eine für alle Mitgliedstaaten einheitliche Bagatellgrenze i.H.v. 10.000 € (**Umsatzschwelle**) nach § 3c Abs. 4 UStG zur Anwendung, die zusammen mit der bisher schon bekannten Bagatellgrenze für die Leistungen an Nichtunternehmer i.S.d. § 3a Abs. 5 UStG für Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen („TRFE-Leistungen“, § 3a Abs. 5 UStG) gilt. Die Umsatzschwelle gilt nicht pro Land, sondern für die Summe aller unter diese Regelungen fallenden Umsätze für alle anderen Mitgliedstaaten.
2. Während bei der bisherigen Versandhandelsregelung der leistende Unternehmer unter den Bedingungen des § 3c UStG sich in dem jeweiligen Bestimmungsmitgliedstaat auch unmittelbar registrieren und besteuern lassen musste, ist die bisher nur für die TRFE-Leistungen geltende „Mini-One-Stop-Shop-Regelung“ auf die innergemeinschaftlichen Fernverkäufe erweitert worden – jetzt als „**One-Stop-Shop-Regelung**“, § 18j UStG. Dies bedeutet, dass der leistende Unternehmer die Besteuerungsverpflichtungen, die sich aus den innergemeinschaftlichen Fernverkäufen in dem jeweiligen Bestimmungsmitgliedstaat

ergeben, über ein nationales elektronisches Portal (in Deutschland das Bundeszentralamt für Steuern – BZSt) abwickeln kann, ohne sich im jeweiligen Bestimmungsland registrieren zu lassen.

Über diese Neuregelungen hinaus haben sich noch weitere Veränderungen ergeben, die aber im Wesentlichen voraussetzen, dass die Leistung durch einen Drittlandsunternehmer ausgeführt wird oder die Ware zumindest aus dem Drittland in die Europäische Union gelangt:

- **Fernverkauf eines Gegenstands**, der aus dem Drittlandsgebiet in einen anderen Mitgliedstaat als den, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands an den Erwerber endet, eingeführt wird (§ 3c Abs. 2 UStG in der seit dem 01.07.2021 gültigen Fassung).
- Fernverkauf eines Gegenstands, der aus dem Drittlandsgebiet in den Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung der Gegenstände an den Erwerber endet, eingeführt wird (§ 3c Abs. 3 UStG in der seit dem 01.07.2021 gültigen Fassung).

## II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	<b>Einleitung</b>	<b>Thema; Kurzübersicht, Nennung der Schwerpunkte</b>
1.	Grundlagen der Regelung	Ziel: Bestimmungslandprinzip; Verlagerung Ort der Lieferung, wenn kein innergemeinschaftlicher Erwerb. Prüfungsreihenfolge nach § 3 Abs. 5a UStG; Neuregelung in § 3c UStG seit dem 01.07.2021 – i.g. Fernverkäufe und Fernverkäufe aus Drittlandsgebiet
2.	Überblick innergemeinschaftliche Fernverkäufe	Prüfung der Voraussetzungen nach § 3c Abs. 1 UStG und des Ausnahmetatbestands (Umsatzschwelle) nach § 3c Abs. 4 UStG
2.1	Allgemeine Voraussetzungen	Warenlieferung in anderen Mitgliedstaat, Lieferer muss befördern oder versenden, Stellung des Abnehmers
2.2	Ausnahmeregelung – die sog. Umsatzschwelle	§ 3c Abs. 4 UStG: Unionseinheitliche Umsatzschwelle von 10.000 € muss überschritten sein; Berechnung und Prüfung der Umsatzschwelle
2.3	Rechtsfolgen bei Vorliegen aller Voraussetzungen	Ort der Lieferung im Bestimmungsland, alle steuerlichen Folgen müssen erfüllt werden – Beispiel; Möglichkeit der Besteuerung über One-Stop-Shop-Verfahren nach § 18j UStG
3.	Die weiteren Fernverkäufe	Neuregelungen seit dem 01.07.2021 nach § 3c Abs. 2 UStG (Einfuhr in einem Mitgliedstaat der nicht dem Bestimmungsstaat entspricht) und § 3c Abs. 3 UStG (Einfuhr in Bestimmungsstaat, Anwendung des Import-One-Stop-Shop)
4.	Besonderheiten des Verfahrens	Lieferung neuer Fahrzeuge, differenzbesteuerte Gegenstände, Montagelieferungen
	<b>Schluss</b>	<b>Fazit; Ziel Bestimmungslandprinzip umgesetzt, durch Neuregelung jetzt auch für kleinere Unternehmer Leistung im Bestimmungsmitgliedstaat, Umsetzung aber durch One-Stop-Shop; Risiko, wenn Überschreiten der Umsatzschwelle nicht rechtzeitig erkannt wird</b>

### III. Der Vortrag

#### Einleitung

Guten Morgen, ich habe das Thema „**Fernverkäufe im Unionsrecht**“ gewählt. Führt ein Unternehmer eine Lieferung aus, muss er prüfen, ob der Ort der Lieferung im Inland oder im Ausland ist. Nur bei einer im Inland steuerbaren Lieferung kann gegebenenfalls eine Umsatzsteuer entstehen, wenn die Leistung auch steuerpflichtig ist. Ist der Ort der Lieferung nicht im Inland, muss geprüft werden, ob nach den Rechtsvorschriften des anderen Staats der Ort ebenfalls dort ist und welche Rechtsfolgen sich daraus ergeben. Im Europäischen Binnenmarkt sind die Rechtsvorschriften über die Bestimmung des Orts der Lieferung über die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) harmonisiert. Befindet sich der Ort der Lieferung in einem anderen Mitgliedstaat als dem Staat der Ansässigkeit des leistenden Unternehmers und schuldet der leistende Unternehmer dort auch eine Umsatzsteuer, muss geprüft werden, in welchem Verfahren die Umsatzsteuer für den Bestimmungsmitgliedstaat angemeldet und entrichtet werden kann.

In meinem Vortrag werde ich sowohl auf die gesetzlichen Voraussetzungen als auch auf die Rechtsfolgen für die an einem solchen Umsatz beteiligten Personen eingehen. Abschließend werde ich noch die Wahlrechte erläutern, die sich für den Unternehmer ergeben.

#### 1. Grundlagen der Regelung

Bei der **Lieferung von Gegenständen im Europäischen Binnenmarkt** soll eine Umsatzsteuer wenn möglich dort entstehen, wo die Ware ihre Bestimmung hat, sog. **Bestimmungslandprinzip**. Da bei bestimmten Lieferungen die Erhebung einer Umsatzsteuer im Bestimmungsland nicht durch die Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs durch den Erwerber sichergestellt werden kann, muss in Ausnahmefällen versucht werden, eine Umsatzsteuer für den liefernden Unternehmer im Bestimmungsland entstehen zu lassen.

**Tipp!** Wichtig ist in der Steuerberaterprüfung – gerade auch in der mündlichen Prüfung – zu zeigen, dass nicht nur die Regelungen angewendet werden können, sondern auch die systematischen Zusammenhänge bekannt sind.

Führt ein Unternehmer eine Lieferung aus, muss er den Ort der Lieferung bestimmen. Dazu ist die gesetzlich vorgegebene Prüfungsreihenfolge nach § 3 Abs. 5a UStG zu beachten. Vorrangig ist danach die Prüfung des § 3c UStG. Für alle Lieferungen, die bis zum 30.06.2021 ausgeführt wurden, galt die Vorgängerregelung, die sog. Versandhandelsregelung. Da diese seit 1993 unverändert angewendete Rechtsnorm nicht mehr den heutigen Marktgegebenheiten entsprach, sind über das sog. Digitalpaket der Europäischen Union umfassende Veränderungen vorgenommen worden, die zu den jetzt vorliegenden Fernverkäufen geführt haben. Nach dieser Regelung kann in bestimmten Fällen der Ort der Lieferung für den liefernden Unternehmer vom Ausgangsmitgliedstaat in den Bestimmungsmitgliedstaat verlegt werden (sog. **innergemeinschaftlicher Fernverkauf**) aber auch aus dem **Drittlandsgebiet in einen Mitgliedstaat** verlagert werden – dies sind seit dem 01.07.2021 neu eingeführte Möglichkeiten.

**Tipp!** Gegebenenfalls könnte hier kurz schon auf die für die innergemeinschaftlichen Fernverkäufe seit dem 01.07.2021 eingeführte Möglichkeit der Besteuerung über die One-Stop-Shop-Regelung eingegangen werden.

Zuerst möchte ich auf den für die Praxis wichtigsten Fall, die innergemeinschaftlichen Fernverkäufe eingehen.

#### 2. Überblick innergemeinschaftliche Fernverkäufe

Bei der Prüfung der Voraussetzung der Regelungen zu den innergemeinschaftlichen Fernverkäufen muss in allgemeine Voraussetzungen des § 3c Abs. 1 UStG und in die Ausnahmeregelung (sog. Umsatzschwelle) nach § 3c Abs. 4 UStG unterschieden werden.

##### 2.1 Allgemeine Voraussetzungen

Die **Regelung zu den innergemeinschaftlichen Fernverkäufen** setzt erst einmal allgemein eine Lieferung voraus, bei der die Ware von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangt. Darüber hinaus muss

der Lieferer den Gegenstand der Lieferung in den anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet haben oder zumindest an dem Warentransport indirekt beteiligt sein.

**Tipp!** Der Hinweis auf die „indirekte“ Beteiligung ist neu in die Regelung aufgenommen worden. Dieses ist unionsrechtlich vereinheitlicht über Art. 5a MwStVO (vgl. auch Abschn. 3.18 Abs. 4 Satz 8 UStAE) und liegt vor, wenn der liefernde Unternehmer in irgendeiner Weise an dem tatsächlichen Warentransport mitwirkt.

Bei einer Abhollieferung durch den Käufer kann es nie zur Anwendung des § 3c UStG kommen, da bei der Abhollieferung es dem liefernden Unternehmer nicht bekannt sein wird, ob der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat gelangt.

Liegt diese Voraussetzung vor, muss überprüft werden, ob der **Leistungsempfänger** die Voraussetzungen des § 3c Abs. 1 UStG erfüllt. Im Ergebnis muss ein Leistungsempfänger vorhanden sein, der im Bestimmungsland keinen innergemeinschaftlichen Erwerb besteuern muss, in der Praxis also ohne eine USt-IdNr. auftritt. Systematisch wurde dies so umgesetzt, dass der Erwerber ein Abnehmer i.S.d. § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG sein muss – dies sind im Regelfall Privatpersonen, können aber auch juristische Personen sein, die nicht unternehmerisch tätig sind und auch keine USt-IdNr. haben. Es gibt aber nach § 3c Abs. 1 Satz 3 UStG auch noch eine zweite Abnehmergruppe, die sog. besonderen Unternehmer, die nach § 1a Abs. 3 UStG von der Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs ausgenommen sind. Dies sind zum Beispiel Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze ausführen und keinen Vorsteuerabzug vornehmen können, hier könnte ein Versicherungsvertreter genannt werden oder Unternehmer, die unter die Kleinunternehmerbesteuerung fallen. Allerdings dürfen diese besonderen Unternehmer auch nicht die sog. Erwerbsschwelle überschreiten, eine Bagatellgrenze für die Einkäufe im Binnenmarkt für solche Unternehmer – in Deutschland beträgt diese Grenze 12.500 € (Summe aller Einkäufe in anderen Mitgliedstaaten). Der besondere Leistungsempfänger überschreitet die Erwerbsschwelle nicht (und muss dann keinen innergemeinschaftlichen Erwerb besteuern), wenn er im vorangegangenen Kalenderjahr diese Grenze nicht überschritten hat und voraussichtlich im laufenden Kalenderjahr nicht überschreiten wird.

**Tipp!** Genannt werden könnten hier als besondere Unternehmer noch die Land- oder Forstwirte soweit sie der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG unterliegen oder die juristischen Personen, die nicht Unternehmer sind oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen beziehen. Erfahrungsgemäß wird dies aber den Umfang eines solchen Vortrags sprengen, Sie sollten sich deshalb auf die interessanten Beispiele beschränken.

Hat der Unternehmer bisher die **Umsatzschwelle nicht überschritten**, kann er auf die Anwendung dieser Bagatellregelung verzichten. Dieser Verzicht bindet den Unternehmer dann für zwei Kalenderjahre. Ein Verzicht auf diese Bagatellregelung ist insbesondere für einen leistenden Unternehmer dann sinnvoll, wenn er im vorangegangenen Jahr die Umsatzschwelle unterschritten hatte, aber davon ausgeht, dass er im folgenden Jahr diese wieder überschreiten wird, um so einen andauernden Wechsel der Besteuerungsform zu vermeiden.

**Tipp!** Sie könnten dies hier schon mit einem kleinen Beispiel erläutern. Günstiger wäre es aber wahrscheinlich, wenn erst noch die Rechtsfolgen dargestellt werden würden. Darüber hinaus kann für die Praktiker unter den Prüfern noch darauf hingewiesen werden, dass die Prüfung der Umsatzschwelle auch bestimmte Anforderungen an die Buchhaltung stellt. Ohne eine nach Zielländern getrennte Buchung der einzelnen Lieferungen wird in aller Regel eine zeitnahe Kontrolle der Umsatzschwelle nicht erreicht werden können.

## 2.3 Rechtsfolgen bei Vorliegen aller Voraussetzungen

Liegen die Voraussetzungen alle vor, ist der **Ort der Lieferung** nach § 3c Abs. 1 UStG dort, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung befindet – wunschgemäß im **Bestimmungsland**. Dies bedeutet, dass der liefernde Unternehmer in diesem Land einen steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz verwirklicht und mit dem maßgeblichen Steuersatz des Bestimmungsmitgliedstaats kalkulieren muss und alle weiteren formalen Vorschriften dieses Landes berücksichtigen muss.

Eine wesentliche Änderung in der Folge des Orts der Lieferung im Bestimmungsmitgliedstaat hat sich durch das Digitalpaket zum 01.07.2021 für die Durchführung der Besteuerung ergeben. Während in der alten Versandhandelsregelung bei Erfüllung aller Tatbestandsvoraussetzungen eine zwingend individuelle Veranlagung im Bestimmungsmitgliedstaat für den liefernden Unternehmer die Konsequenz war, kann für alle seit dem 01.07.2021 ausgeführten Lieferungen alternativ auch die Besteuerung im sog. One-Stop-Shop-Verfahren vorgenommen werden (§ 18j UStG). In diesem Fall wird die Besteuerung in einem digitalen Verfahren beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) jeweils für ein Kalendervierteljahr vorgenommen. Die Erklärung ist bis zum Ende des auf das Kalendervierteljahr folgenden Monats dem BZSt zu übermitteln und bis zu diesem Zeitpunkt auch die Steuer zu entrichten.

**Tipp!** An dieser Stelle kann bei diesem Vortrag nicht auf alle Voraussetzungen der One-Stop-Shop-Regelung eingegangen werden – dies wäre schon ein Thema für einen eigenen Vortrag. Es kann aber noch darauf hingewiesen werden, dass für die Anwendung der One-Stop-Shop-Regelung erforderlich ist, dass eine Anzeige der Teilnahme an diesem Verfahren vor Beginn eines Kalendervierteljahrs erfolgen muss. Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn erstmalig die Voraussetzungen für die Anwendung der One-Stop-Shop-Regelung vorliegen oder erstmalig die Umsatzschwelle überschritten wird. In diesem Fall kann die Anzeige bis zum 10. Tag des darauffolgenden Monats erfolgen. Die Anwendung der One-Stop-Shop-Regelung kann nur einheitlich für alle anderen Mitgliedstaaten und für alle in diesem Verfahren meldefähigen Umsätze erfolgen.

Lassen Sie mich dies an einem **Beispiel** verdeutlichen: Der deutsche Unternehmer – ein Onlinehändler – verkauft über das Internet Unterhaltungselektronik an Privatpersonen. Er versendet auch Waren in andere Mitgliedsländer. Im letzten Jahr hat er mit seinen Lieferungen an Privatpersonen oder besondere Unternehmer in anderen Mitgliedstaaten die Umsatzschwelle von 10.000 € überschritten. Er versendet jetzt ein Gerät zu einem Privatkunden nach Frankreich. Da der Ort der Lieferung nach § 3c Abs. 1 UStG in Frankreich, am Ende der Warenbewegung ist, unterliegt die Lieferung in Frankreich der Besteuerung – er muss deshalb mit französischer Umsatzsteuer kalkulieren, mit allen sich daraus ergebenden verfahrensrechtlichen Folgen – auch bei Anwendung der One-Stop-Shop-Regelung handelt es sich um ein Besteuerungsverfahren nach französischem Recht. In Deutschland handelt es sich um einen nichtsteuerbaren Umsatz. Wenn der Unternehmer sich für die One-Stop-Shop-Regelung angemeldet hat, besteuert er diesen Umsatz zentral in Deutschland beim BZSt und führt dahin auch die französische Umsatzsteuer ab. Wenn er sich nicht für die One-Stop-Shop-Regelung angemeldet hat, muss er sich individuell in Frankreich umsatzsteuerrechtlich erfassen lassen.

**Tipp!** Als Hinweis könnte noch darauf verwiesen werden, dass seit Dezember 2018 in der EU das anlasslose Geoblocking untersagt ist. Danach dürfen Internethändler Interessenten aus anderen Mitgliedstaaten nicht allein wegen der geographischen Herkunft blockieren oder auf nationale Seiten umleiten. Um den Anbietern aber bei jetzt gegebenenfalls steigenden Umsätzen die Besteuerung in dem Zielstaat nicht als zwingende Rechtsfolge aufzuerlegen, können die Anbieter in ihren Bedingungen aufnehmen, dass die Ware von dem Kunden abgeholt werden muss, damit die Versandhändler diese Umsätze dann nicht nach § 3c UStG im Bestimmungsmitgliedstaat der Besteuerung unterwerfen müssen.

### 3. Die weiteren Fernverkäufe

Zum 01.07.2021 sind zwei neue Sachverhalte in § 3c Abs. 2 und Abs. 3 UStG aufgenommen worden, deren Hauptzweck es ist, die Steuererhebung im Gemeinschaftsgebiet sicherzustellen. Auch in diesen Fällen muss der leistende Unternehmer den Gegenstand der Lieferung befördern oder versenden und der Leistungsempfänger muss auch zu den Personen wie bei einem innergemeinschaftlichen Fernverkauf gehören.

In **§ 3c Abs. 2 UStG** (Abschn. 3c.1 Abs. 3 UStAE) werden die Regelungen zu einem Fernverkauf eines Gegenstands umgesetzt, der aus dem Drittlandsgebiet in einen anderen Mitgliedstaat eingeführt wird als den, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands an den Erwerber endet. Der Ort der Lieferung ist nach § 3c Abs. 2 UStG dort, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Die Regelung gilt unabhängig von einer Bagatellgrenze. Als Beispiel könnte hier die Warenlieferung aus der Schweiz genannt werden, bei der der Gegenstand in Deutschland in der Union zum freien Verkehr abgefertigt wird und der

# Themenbereich Gesellschaftsrecht

## Vortrag 1: Das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz/MoPeG)

### I. Einführende Hinweise

Das MoPeG sieht wesentliche Änderungen für das Recht der Personengesellschaften vor. Es soll die Rechtsfähigkeit der GbR, die mit der Rechtsprechung des BGH im Jahre 2001 ihren „Lauf genommen hat“ nun vervollständigen und normieren. Dies wird komplettiert durch die Eintragungsmöglichkeit der GbR in ein Gesellschaftsregister. Hierdurch wird der Weg frei für eine vollständige Grundbuchfähigkeit der GbR geebnet. Die GbR erhält durch weitere begleitende Gesetzesregelungen mehr Eigenständigkeit. Weitere Modernisierungsmaßnahmen für die Personengesellschaft runden das neue Gesetz ab.

### II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	Einleitung	Thema; Kurzübersicht
1.	Rechtsfähigkeit für die GbR	Nach § 705 Abs. 3 BGB n.F. wird das Vorliegen einer rechtsfähigen der GbR vermutet
2.	Gesellschaftsregister für die GbR (§§ 707 ff. BGB n.F.)	Gesellschaftsregisters für GbR Für Eintragung besteht Wahlrecht Eintragung ist aber Voraussetzung für die Eintragung im Grundbuch (§ 47 Abs. 2 GBO n.F.) Eingetragenen Schiffe (§ 51 Abs. 2 SchRegO n.F.) Namensaktionär (§ 67 Abs. 1 S. 3 AktG n.F.) Gesellschafter GmbH (§ 40 Abs. 1 S. 3 GmbHG n.F.).
3.	Vermögen der GbR (§§ 713, 722 BGB n.F.)	GbR ist Träger ihres Vermögens Zwangsvollstreckung in Vermögen der Gesellschaft und nicht – wie bisher – in Vermögen
4.	Umwandlungsfähigkeit der GbR	GbR wird umwandlungsfähig nach UmwG Nach vorheriger Registrierung kann eGbR an einer Spaltung, einer Verschmelzung oder einem Formwechsel teilnehmen
5.	Sitz und Firma	Freies Sitzwahlrecht unabhängig vom Ort der Eintragung (§ 706 BGB n.F.) Soweit GbR im Gesellschaftsregister eingetragen gilt handelsrechtliches Firmenrecht Rechtsformzusatz „eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts“ oder „eGbR“
6.	Stimmgewichtung	Stimmgewichtung und Ergebnisverteilung nach Beteiligungsverhältnissen (§ 709 Abs. 3 BGB n.F., 120 Abs. 1 S. 2 HGB n.F.).
7.	Informationsrechte und -pflichten (§ 717 BGB n.F.)	MoPeG regelt Informationsrechten der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft.



8.	Abfindungsanspruch des Gesellschafters (§ 728 BGB n.F.)	Gesellschaft hat ausgeschiedenen Gesellschafter eine dem Wert seines Anteils angemessene Abfindung zu zahlen, wobei Wert des Gesellschaftsanteils direkt zu bewerten ist
9.	Statuswechsel (§ 707c BGB n.F.)	Identitätswahrender Wechsel zwischen verschiedenen Formen der Personengesellschaft/Personenhandels-gesellschaft wird vom Umwandlungsgesetz nach wie vor nicht erfasst (§ 214 UmwG) Statuswechsel zukünftig aus Register ersichtlich
10.	Nachhaftungsbegrenzung (§ 728b Abs. 1 S. 2 BGB n.F., § 137 Abs. 1 S. 2 HGB n.F.)	Ausgeschiedener Gesellschafter haftet für Schadenersatzansprüche nur, wenn Pflichtverletzung vor Ausscheiden eingetreten
11.	Freie Berufe (§ 107 Abs. 1 S. 2 HGB n.F.)	Personenhandelsgesellschaften werden für Freie Berufe geöffnet Berufsrechtlicher Vorbehalt Freiberufler GmbH & Co. KG eröffnet
12.	Beschlussverfahren (§ 109 HGB n.F.) und Beschlussmängelrecht (§ 110 ff. HGB n.F.)	Beschlussmängelrecht für Personenhandelsgesellschaften nach aktienrechtlichen Anfechtungsmodell
13.	Gewinnermittlung und Gewinnverteilung (§§ 120 ff. HGB n.F.)	Geschäftsführender Gesellschafter ist verpflichtet Jahresabschluss aufzustellen Gewinnverteilung entsprechend Anteilsquote Gesetz geht von „Vollausschüttung“ aus
14.	Informationsrechte der Kommanditisten (§ 166 HGB n.F.)	Informationsrechte der Kommanditisten werden erweitert Informationsrechte können im Gesellschaftsvertrag nicht ausgeschlossen werden
15.	Einheits-GmbH & Co. KG (§ 170 Abs. 2 HGB n.F.)	Einheitsgesellschaft im Gesetz benannt Gesellschafterrechte in der GmbH nehmen Kommanditisten
16.	Haftung des nicht eingetragenen Kommanditisten (§ 176 HGB n.F.)	Kommanditist, der der Teilnahme der Gesellschaft am Rechtsverkehr zugestimmt hat, haftet für Verbindlichkeiten der Gesellschaft die bis zu seiner Eintragung begründet wurden, wie ein persönlich haftender Gesellschafter
17.	Simultaninsolvenz der GmbH & Co. KG (§ 179 HGB n.F.)	Simultaninsolvenz der GmbH & Co. KG
	<b>Schluss</b>	<b>Fazit</b>

### III. Der Vortrag

#### Einleitung

Sehr geehrter Herr Prüfungsvorsitzender, sehr geehrte Damen und Herren. Das Thema meines Kurzvortrags lautet: „**Das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz/MoPeG)**“. Der Gesetzgeber hat die größte Reform des Personengesellschaftsrechts seit über hundert Jahren beschlossen. Das Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) wurde am 17.08.2021, BGBl I 2021, 53 verkündet. Ab dem 01.02.2024 tritt das Gesetz in Kraft. Das MoPeG sieht wesentliche Änderungen für das Recht der Personengesellschaften vor. Unter anderem erhält die GbR nunmehr die vollständige Rechtsfähigkeit der GbR.



## **1. Rechtsfähigkeit für die GbR**

Nach der neueren Rechtsprechung ist die GbR als rechtsfähig anerkannt. Diese wird gesetzlich geregelt. Nach § 705 Abs. 3 BGB n.F. wird das Vorliegen einer rechtsfähigen der GbR vermutet; diese ist nunmehr der Regelfall.

## **2. Gesellschaftsregister für die GbR (§§ 707 ff. BGB n.F.)**

Das MoPeG sieht die Einführung eines von den Amtsgerichten zu führenden Gesellschaftsregisters für die GbR vor. Für die Eintragung besteht ein Wahlrecht. Die Eintragung im Gesellschaftsregister wird Voraussetzung für die Eintragung und somit auch für den Erwerb von Rechten an Grundstücken (§ 47 Abs. 2 GBO n.F.) und eingetragenen Schiffen (§ 51 Abs. 2 SchRegO n.F.), als Namensaktionär (§ 67 Abs. 1 S. 3 AktG n.F.) oder als Gesellschafter einer GmbH (§ 40 Abs. 1 S. 3 GmbHG n.F.).

## **3. Vermögen der GbR (§§ 713, 722 BGB n.F.)**

Die rechtsfähige GbR ist Träger ihres Vermögens. Daher erfolgt eine Zwangsvollstreckung in das Vermögen der Gesellschaft und nicht - wie bisher - in das Vermögen der Gesellschafter.

## **4. Umwandlungsfähigkeit der GbR**

Die GbR wird umwandlungsfähig nach UmwG. Die GbR kann nach vorheriger Registrierung als sog. eGbR an einer Spaltung, einer Verschmelzung oder einem Formwechsel teilnehmen.

## **5. Sitz und Firma**

Personengesellschaften haben ein freies Sitzwahlrecht unabhängig vom Ort der Eintragung (§ 706 BGB n.F.).

Soweit die GbR im Gesellschaftsregister eingetragen ist gilt im Wesentlichen das handelsrechtliche Firmenrecht. Die GbR hat den Rechtsformzusatz „eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts“ oder „eGbR“ zu führen.

## **6. Stimmgewichtung**

Die rechtsfähige GbR ist Träger ihres Vermögens. Daher erfolgt eine Zwangsvollstreckung in das Vermögen der Gesellschaft und nicht - wie bisher - in das Vermögen der Gesellschafter.

## **7. Informationsrechte und -pflichten (§ 717 BGB n.F.)**

Das MoPeG regelt die Informationsrechte und -Pflichten der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft.

## **8. Abfindungsanspruch des Gesellschafters (§ 728 BGB n.F.)**

Die Gesellschaft hat dem ausgeschiedenen Gesellschafter eine dem Wert seines Anteils angemessene Abfindung zu zahlen, wobei der Wert des Gesellschaftsanteils direkt zu bewerten und nicht wie bisher quotall vom Unternehmenswert abzuleiten ist.

## **9. Statuswechsel (§ 707c BGB n.F.)**

Der identitätswahrende Wechsel zwischen verschiedenen Formen der Personengesellschaft/Personenhandelsgesellschaft wird vom Umwandlungsgesetz nach wie vor nicht erfasst (§ 214 UmwG). Ein solcher Statuswechsel wird zukünftig aus dem Register ersichtlich sein.

## **10. Nachhaftungsbegrenzung (§ 728b Abs. 1 S. 2 BGB n.F., § 137 Abs. 1 S. 2 HGB n.F.)**

Ein ausgeschiedener Gesellschafter haftet für Schadensersatzansprüche nur noch dann, wenn die Pflichtverletzung vor dem Ausscheiden eingetreten ist. Dieser haftet nicht für Haftungsansprüche, die aufgrund von Pflichtverletzung anderer Mitglieder nach Ausscheiden eines Gesellschafters entstehen.

## **11. Freie Berufe (§ 107 Abs. 1 S. 2 HGB n.F.)**

Personenhandelsgesellschaften werden für die Freien Berufe geöffnet. Die Öffnung steht unter berufsrechtlichem Vorbehalt. Damit ist Freiberuflern der Weg in die KG und GmbH & Co. KG eröffnet.

## **12. Beschlussverfahren (§ 109 HGB n.F.) und Beschlussmängelrecht (§ 110 ff. HGB n.F.)**

Das bisher nicht geregelte Beschlussmängelrecht für Personenhandelsgesellschaften ist nach dem aktienrechtlichen Anfechtungsmodell geregelt worden.

**Dauber/Hendricks/Herzberg/Holzner/Kaponig/Kollmar/Michel/Voos**

# **Vorbereitung auf die mündliche Steuerberaterprüfung/Kurzvortrag 2022/2023 mit Fragen und Fällen aus Prüfungsprotokollen**

**10. 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 Verkehrssteuern, 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, Süddeutsche 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 (Textausgaben) einschließlich ggf. hierzu erlassene Durchführungsverordnungen und Richtlinien (s. Fin-Min Baden-Württemberg koordinierter Ländererlass vom 11.10.2021, FM3 - S-0954 - 1/13):

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

Es liegt in der Verantwortung der Bewerber, dafür Sorge zu tragen, dass ihnen neben dem aktuellen Rechtsstand des Prüfungsjahres 2022 die vorgenannten Vorschriften auch in der für das Kalenderjahr 2021 geltenden Fassung zur Verfügung stehen. Sofern bei der Lösung einzelner Aufgaben ein anderer Rechtsstand maßgeblich ist, werden die entsprechenden Rechtsvorschriften dem Aufgabentext als Anlage beigelegt.

Die Textausgaben (Loseblatt-Sammlung oder gebunden) beliebiger Verlage dürfen weitere Gesetzestexte, Verwaltungsanweisungen der Finanzbehörden, Leitsatzzusammenstellungen, Fußnoten und Stichwortverzeichnisse enthalten. Fachkommentare sind ausdrücklich nicht zugelassen.

Die jeweiligen Textausgaben sind von den Bewerbern selbst zu beschaffen und zur Prüfung mitzubringen. Sie dürfen außer Unterstreichungen, Markierungen und Hilfen zum schnelleren Auffinden der

Vorschriften (sog. Griffregister) keine weiteren Anmerkungen oder Eintragungen enthalten. Die Griffregister dürfen Stichworte aus der Überschrift und Paragraphen enthalten. Eine weitere Beschriftung ist nicht zulässig.

Die Benutzung eines nicht programmierbaren Taschenrechners ist zulässig, sofern eine Verbindung mit dem Internet nicht möglich ist.

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 Aussichtsführenden 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. 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.

### **3.5 Themen zum Verfahrensrecht**

- 382. § 130 und § 131 AO
- 383. § 160 AO
- 384. § 164, § 165 AO
- 385. § 174 AO
- 386. § 204 AO
- 387. § 364a AO
- 388. § 364b AO (Präklusion)
- 389. Aberkennung der Gemeinnützigkeit
- 390. Abtretung, Pfändung und Verpfändung von Steuererstattungsansprüchen
- 391. Adressat bei Gesamtrechtsnachfolge
- 392. Änderungsvorschriften der AO
- 393. Anfechtung von Willenserklärungen
- 394. Antrag auf schlichte Änderung
- 395. Arrestverfahren
- 396. Aufbau der Finanzverwaltung und ihrer Organe
- 397. Aufzeichnungspflichten in der AO
- 398. Auskunftsverweigerungsrecht
- 399. Außenprüfung – Zulässigkeit und Rechte des Steuerpflichtigen
- 400. Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren, Voraussetzungen
- 401. Aussetzung der Vollziehung nach der AO und FGO
- 402. Aussetzung des Verfahrens, § 363 AO
- 403. Bekanntgabe von Steuerbescheiden
- 404. Besteuerungsgrundsätze und Beweismittel der AO
- 405. Berichtigung von Steuerbescheiden nach der AO
- 406. Dienstaufsichtsbeschwerde
- 407. Drittwirkung im Steuerrecht
- 408. Einsicht in Steuerakten beim Finanzamt
- 409. Einstweilige Anordnung in der FGO
- 410. Erledigung in der Hauptsache beim FG
- 411. Erlöschen von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis
- 412. Erlöschensgründe in der AO (Zahlung, Aufrechnung, Erlass, Verjährung)
- 413. Ermessen, Ermessensgebrauch, -ausübung
- 414. Ermittlungsverfahren in der AO – Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen und des Finanzamts
- 415. Festsetzungs- und Zahlungsverjährung bei Steuerbescheiden
- 416. Folgen der Fristversäumnis im Steuerrecht
- 417. Fristen in der AO
- 418. Gemeinnützigkeit nach der AO und ihre steuerliche Bedeutung für eine Vereinigung
- 419. Gesetzliche Erbfolge, Erbenhaftung und Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung
- 420. Gesetzliche und gewillkürte Erbfolge, Erbenhaftung
- 421. Gesonderte und einheitliche Feststellung
- 422. Grundlagenbescheid, Folgebescheid in der AO
- 423. Haftung bei Betriebsübernahme
- 424. Haftung des Geschäftsführers der GmbH für Lohn- und Umsatzsteuer
- 425. Haftung des GmbH-Geschäftsführers
- 426. Haftung für Steuerschulden nach Steuerrecht und nach Zivilrecht

- 427. Haftungs- und Vollstreckungsschutz
- 428. Hinzuziehung und Beiladung im Steuerstraßverfahren
- 429. Innerer und äußerer Betriebsvergleich im Rahmen der Betriebsprüfung
- 430. Kassennachschau. Erläutern Sie die Rechte des Amtsträgers sowie die Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen
- 431. Klagearten in der FGO, Voraussetzungen für Anfechtungsklage
- 432. Klagearten nach FGO
- 433. Konkursgründe von Kapitalgesellschaften und Haftung des Geschäftsführers
- 434. Korrektur nach § 173 AO
- 435. Korrekturvorschriften der AO
- 436. Offenbare Unrichtigkeit gem. § 129 AO
- 437. Örtliche und sachliche Zuständigkeit von Finanzämtern
- 438. Präklusion im Einspruchs- und Klageverfahren
- 439. Rechtsmittel gegen Entscheidungen der Finanzgerichte
- 440. Rechtsbehelfsverfahren nach AO/FGO
- 441. Ruhen im Rechtsbehelfsverfahren
- 442. Sachliche und örtliche Zuständigkeit im Finanzgerichtsverfahren
- 443. Sachlicher, persönlicher und zeitlicher Umfang einer Außenprüfung
- 444. Sachverhaltsaufklärung im finanzgerichtlichen Verfahren
- 445. Schutz von Bankkunden, § 30a AO
- 446. Selbstanzeige nach §§ 371, 378 AO
- 447. Steuerfahndung – Aufgaben und Möglichkeiten, Tätigkeit und Befugnisse
- 448. Steuerfestsetzung gem. § 164 und § 165 AO
- 449. Steuergeheimnis
- 450. Steuerliches Ermittlungsverfahren – Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen und des Finanzamts
- 451. Steuerordnungswidrigkeiten
- 452. Testamentsvollstrecker
- 453. Treu und Glauben im Steuerrecht
- 454. Unterschiede der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach AO und FGO
- 455. Verböserung von Steuerbescheiden und Haftungsbescheiden
- 456. Verjährung im Steuerrecht und im Zivilrecht
- 457. Verspätungszuschläge, Stundungszinsen
- 458. Versteuerung von Steuern und Steuererstattungsansprüchen
- 459. Vertrauensschutz im Steuerrecht, Verbindliche Zusage/Auskunft
- 460. Verwaltungsakt, Form und Inhalt
- 461. Verwirkung im Steuerrecht
- 462. Verzinsung von Steuerschulden nach der AO
- 463. Vollstreckungsmaßnahmen
- 464. Vor- und Nachteile des Antrags auf schlichte Änderung (§ 172 AO) im Vergleich zum Rechtsbehelfsverfahren
- 465. Vorläufiger Rechtsschutz in der AO und FGO
- 466. Widerstreitende Steuerfestsetzung nach § 174 AO
- 467. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eines gemeinnützigen Vereins und dessen steuerliche Folgen
- 468. Zahlung, Aufrechnung, Erlass in der AO
- 469. Zinsen in der AO
- 470. Zulässigkeitsvoraussetzungen im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren

- 471. Zweckentsprechende Mittelverwendung bei gemeinnützigen Vereinen
- 472. Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte
- 473. Berichtigung offenkundiger Unrichtigkeiten nach § 173a AO
- 474. Grenzen der Aufbewahrungspflicht und die Ablaufhemmung, § 147 Abs. 3 S. 5 AO

### **3.6 Themen zur Umsatzsteuer**

- 475. Steuerbare Umsätze, § 1 UStG
- 476. Berichtigung des Vorsteuerabzugs, § 15a UStG
- 477. Innergemeinschaftlicher Erwerb, § 1a UStG, Innergemeinschaftliche Lieferung, § 6a UStG
- 478. Besteuerung von Reiseleistungen, § 25 UStG
- 479. Differenzbesteuerung, § 25a UStG
- 480. Abzugsverfahren nach § 18 UStG
- 481. Befreiung in der Umsatzsteuer (§ 4 UStG)
- 482. Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Lieferungen
- 483. Berichtigungsmöglichkeiten in der Umsatzsteuer
- 484. Besteuerung der Kleinunternehmer
- 485. Bewirtungskosten im Einkommen- und Umsatzsteuerrecht
- 486. Buchmäßige Nachweise bei Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftlichem Warenverkehr
- 487. Die Behandlung drittländergrenzüberschreitender Lieferungen im Umsatzsteuerrecht
- 488. Die Organschaft in der Umsatzsteuer
- 489. Die Steuerbefreiung und Option im Umsatzsteuerrecht
- 490. Die Umsatzsteuer bei Land- und Forstwirten
- 491. Die Zusammenfassende Meldung
- 492. Untersagung der Fiskalvertretung, § 22e UStG
- 493. Entstehung, Fälligkeit und Steuerschuldner im UStG
- 494. Erhebung der Umsatzsteuer im Abzugsverfahren
- 495. Ermäßigter Steuersatz in der Umsatzsteuer
- 496. Erwerbs- und Lieferschwelen in der Umsatzsteuer
- 497. Fahrzeugeinzelbesteuerung
- 498. Fahrzeugkosten im Umsatzsteuerrecht
- 499. Formelle Systematik der Umsatzsteuer
- 500. Bußgeldvorschriften, § 26a UStG
- 501. Geschäftsveräußerung im Ganzen und der Vorsteuerabzug für damit zusammenhängende Leistungen
- 502. Innergemeinschaftliche Güterbeförderungen und damit zusammenhängende sonstige Leistungen
- 503. Innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge
- 504. Innergemeinschaftliche Warenlieferungen zwischen Unternehmen
- 505. Innergemeinschaftlicher Erwerb in der Umsatzsteuer im Hinblick auf die sonstigen Leistungen
- 506. Innergemeinschaftlicher Versandhandel
- 507. Kleinunternehmer im Umsatzsteuerrecht
- 508. Liefer- und Erwerbsfiktion in der Umsatzsteuer
- 509. Lohn- und umsatzsteuerliche Behandlung von Sachleistungen an Arbeitnehmer
- 510. Option in der Umsatzsteuer
- 511. Ort der sonstigen Leistung
- 512. Organschaft im Umsatzsteuerrecht
- 513. Ortsbestimmung in der Umsatzsteuer



### 3. Gewerbesteuer

#### 3.1 10 Fragen zur Gewerbesteuer

**Frage 1:** Um was für eine Steuerart handelt es sich bei der Gewerbesteuer?

**Lösung:** Es handelt sich bei der Gewerbesteuer um eine Besitzsteuer, genauer gesagt um eine Ertragsteuer, da sie den Vermögenszuwachs, auch Ertrag genannt, besteuert. Die wirtschaftliche Belastung durch die Steuer erfolgt direkt beim Steuerobjekt Gewerbebetrieb, daher ist sie eine direkte Steuer. Man bezeichnet sie auch als Objektsteuer, da die sachliche bzw. objektive Ertragskraft des Steuerobjekts Gewerbebetrieb maßgeblich ist und besteuert wird (anders bei der Personensteuer, welche die Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts ebenfalls berücksichtigt, etwa durch steuerliche Vergünstigungen, die an persönliche Verhältnisse des Steuerschuldners anknüpfen z.B. EStG). Die Gewerbesteuer wird auch als Realsteuer bezeichnet (§ 3 Abs. 2 AO). Die Gewerbesteuer ist eine Gemeindesteuer (§ 1 GewStG), da die Ertragshoheit den Gemeinden zusteht. Laut R 1.1 der GewStR wird durch die Abführung einer Umlage aus dem Gewerbesteueraufkommen an den Bund und das jeweilige Bundesland der Charakter als Gemeindesteuer nicht berührt.

**Frage 2:** Was bedeutet Gewerbesteuerpflicht?

**Lösung:** Gem. § 2 GewStG unterliegt jeder inländische stehende Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer. Des Weiteren unterliegen gem. § 35a GewStG auch Reisegewerbebetriebe, soweit sie im Inland betrieben werden, der Gewerbesteuer. Die Definition des Begriffs „Reisegewerbebetrieb“ befindet sich in R 35a.1 GewStR.

Für die Gewerbesteuer ist Steuerobjekt der Gewerbebetrieb und Steuersubjekt derjenige, der die Gewerbesteuer schuldet.

**Frage 3:** Zu welchem/n Zeitpunkt/en hat der Steuerschuldner Gewerbesteuer-Vorauszahlungen zu entrichten und wie lange kann die Gemeinde die Vorauszahlungen anpassen?

**Lösung:** Der Steuerschuldner hat am 15. Februar, am 15. Mai, am 15. August und am 15. November Gewerbesteuer-Vorauszahlungen zu entrichten. Die Kommune kann die Vorauszahlungen grundsätzlich bis zum Ende des 15. auf den Erhebungszeitraum folgenden Kalendermonats vornehmen.

**Frage 4:** Was ist ein Gewerbebetrieb?

**Lösung:** Aus § 2 GewStG ergeben sich drei Arten von Gewerbebetrieben:

1. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen (§ 2 Abs. 1 S. 2 GewStG und R 2.1 Abs. 1 GewStR). Für die Begriffsbestimmung des Gewerbebetriebs müssen daher die Merkmale des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt sein:

- Selbstständigkeit,
- Nachhaltigkeit der Betätigung,
- Gewinnerzielungsabsicht,
- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr,
- keine Ausübung von Land- und Forstwirtschaft,
- keine Ausübung eines freien Berufs noch einer selbständigen Arbeit und
- keine Ausübung bloßer Vermögensverwaltung.

Näheres hierzu siehe auch R 15.1 bis 15.7 EStR.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, liegt ein Gewerbebetrieb aufgrund der Tätigkeit vor.

2. Die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften gilt gem. § 2 Abs. 2 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb ebenso die weiteren in § 2 Abs. 2 GewStG aufgeführten Rechtsformen. Es liegt dann ein Gewerbebetrieb kraft Rechtsform vor.
3. Eine sonstige juristische Person des privaten Rechts, die nicht bereits in § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG aufgeführt ist, oder ein nicht rechtsfähiger Verein unterliegen der Gewerbesteuer soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten (R 2.1 Abs. 5 GewStR). Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist gegeben, wenn der Geschäftsbetrieb die Kriterien Selbstständigkeit, Nachhaltigkeit, Erzielung von Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erfüllt und über den Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung hinausgeht (§ 14 S. 1 AO). Anders als bei dem Gewerbebetrieb kraft Tätigkeit müssen Gewinnerzielungsabsicht und Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht gegeben sein. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb der Land- und Forstwirtschaft ist zudem ausdrücklich von der Gewerbesteuerpflicht ausgenommen (§ 2 Abs. 3 GewStG).

**Frage 5:** Anhand welcher Kriterien würden Sie bei einem Einzelunternehmer abgrenzen, ob es sich bei seinen gewerblichen Tätigkeiten um einen oder mehrere Gewerbebetriebe handelt?

**Lösung:** Sind mehrere Tätigkeiten gegeben, ist im Einzelfall anhand der folgenden Kriterien abzugrenzen, ob es sich um einen oder mehrere Gewerbebetriebe handelt. Das Merkmal Gleichartigkeit der Tätigkeit spricht dafür, dass es sich um einen Gewerbebetrieb handelt. Es ist zu prüfen, ob die ausgeübten Tätigkeiten eine wirtschaftliche Einheit darstellen und sachlich, wirtschaftlich, finanziell oder organisatorisch innerlich zusammenhängen. Das ist gegeben, wenn eine überwiegende Übereinstimmung der folgenden Punkte gegeben ist:

- Art der Betätigung,
- Kunden und Lieferantenkreis,
- die Geschäftsleitung,
- die Arbeitnehmerschaft,
- die Betriebsstätten und
- die Zusammensetzung und Finanzierung des Aktivvermögens.
- Aber auch die Nähe/Entfernung der „Betriebe/Betriebsteile“ zueinander ist ein Kriterium.

Die Verschiedenartigkeit der Betätigung spricht dafür, dass es sich um mehrere Gewerbebetriebe handelt. Sind aber nach Verkehrsauffassung und nach Betriebsverhältnissen die verschiedenartigen Tätigkeiten finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eng miteinander verflochten und jeweils als Teil eines Gewerbebetriebes anzusehen, ist von einem einheitlichen Gewerbebetrieb auszugehen (R 2.4 Abs. 1 GewStR). Die Tätigkeit einer Personengesellschaft bildet auch bei verschiedenartigen Tätigkeiten einen einheitlichen Gewerbebetrieb (R 2.4 Abs. 3 GewStR). Die Tätigkeit der Gewerbebetriebe kraft Rechtsform gilt stets und in vollem Umfang als einheitlicher Gewerbebetrieb (R 2.4 Abs. 4 GewStR). Werden von einer sonstigen juristischen Person des privaten Rechts oder einem nichtrechtsfähigen Verein mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten, so gelten sie ebenso als ein einheitlicher Gewerbebetrieb, § 8 GewStDV.

**Frage 6:** Wie ist der Verfahrensablauf zur Festsetzung der Gewerbesteuer (Besteuerungsverfahren)? Wo ist der Einspruch einzulegen?

**Lösung:** Die Verwaltung der Gewerbesteuer steht grundsätzlich den Landesfinanzbehörden zu (Art. 108 Abs. 2 S. 1 GG). Sie kann von einem Land ganz oder zum Teil auf die Gemeinden übertragen werden (Art. 108 Abs. 4 S. 2 GG). Daraus ergibt sich dann ein zweigeteiltes Verfahren. Für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und für die Festsetzung der Steuermessbeträge (und ggf. dessen Zerlegung) sind die Finanzämter zuständig. Die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer, einschließ-

lich Stundung und Erlass, obliegen den heheberechtigten Gemeinden. Nur in den Stadtstaaten ist die Verwaltungshoheit zum Teil nicht auf die Gemeinden übertragen, dort sind die Finanzämter auch für die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer zuständig. Das Finanzamt setzt zunächst nur die Besteuerungsgrundlage im Gewerbesteuermessbescheid fest und gibt diesen an den Steuerpflichtigen bekannt. Es handelt sich um einen Grundlagenbescheid. Der Messbescheid ist ein Steuerbescheid im Sinne der AO (§ 184 Abs. 1 i.V.m. § 155 Abs. 1 AO). Der Steuerpflichtige kann gegen diesen beim Finanzamt Einspruch (§§ 347 ff. AO) einlegen. Der Gemeinde wird der festgesetzte Messbetrag mitgeteilt, diese erlässt dann den Gewerbesteuerbescheid. Der Gewerbesteuerbescheid kann bei der Gemeinde mit einem Widerspruch (§§ 69 ff. VwGO) angefochten werden.

**Frage 7:** Was ist die Grundlage der Besteuerung?

**Lösung:** Besteuerungsgrundlage ist der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG). Seine Berechnung ergibt sich aus § 7 GewStG:

Gewinn nach den Vorschriften des EStG oder KStG  
+ Hinzurechnungen, § 8 GewStG  
./. Kürzungen, § 9 GewStG  
./. verrechenbare Verluste im Sinne des § 10a GewStG  
= **maßgeblicher Gewerbeertrag**

**Frage 8:** Wie ist eine nach § 1a KStG optierende Gesellschaft bezüglich der Gewerbesteuerfestsetzung zu behandeln?

**Lösung:** Nach § 2 Abs. 8 GewStG ist eine optierende Gesellschaft im Sinne des § 1a des KStG als Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln.

**Frage 9:** Erläutern Sie den Vortrag von Gewerbeverlusten und deren Verrechnung.

**Lösung:** Der Verlustvortrag ist in § 10a GewStG und z.T. auch in § 35b Abs. 2 GewStG geregelt. Die Höhe der vortragfähigen Fehlbeträge ist gesondert festzustellen. Der festzustellende Fehlbetrag ergibt sich aus dem Fehlbetrag zu Beginn des Erhebungszeitraums abzüglich des im Erhebungszeitraum verbrauchten Fehlbetrags oder zuzüglich weiterer Verluste.

Im ersten Schritt ist zu prüfen, ob für die auf den Schluss des vorangegangenen Erhebungszeitraums festgestellten Verluste Unternehmensidentität (R 10a.2 GewStR) und Unternehmeridentität (R 10a.3 GewStR) gegeben sind. Soweit diese entfallen sind, können die Verluste nicht mehr verrechnet werden. Bei Personengesellschaften sind Träger des Rechts für den Verlustabzug die einzelnen Mitunternehmer. Ist ein Wechsel im Gesellschafterbestand oder eine Änderung der Beteiligungsquote gegeben, entfällt ggf. der Verlust anteilig (R 10a.3 Abs. 3 GewStR). Bei Körperschaften ist zu beachten, dass § 8c KStG auch für die Gewerbesteuer gilt (§ 10a S. 10 GewStG). Den Regelungen liegt der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer zugrunde: nur derselbe Betrieb, der einen Verlust erlitten hat, soll diesen später mit Gewerbeerträgen verrechnen dürfen. Ein Verlustrücktrag ist bei der Gewerbesteuer nicht möglich.

Im zweiten Schritt wird die Verlustverrechnung in zwei Stufen vorgenommen. Sie erfolgt vor dem Abzug des Freibetrags vom maßgebenden Gewerbeertrag. Der Freibetrag geht dann ggf. ins Leere.

Auf der ersten Stufe kann der Fehlbetrag bis zu einem Betrag von 1 Mio. € (Sockelbetrag) direkt vom positiven Gewerbeertrag abgezogen werden.

Auf der zweiten Stufe kann der noch nicht verrechnete Fehlbetrag mit maximal 60 % des den Betrag von 1 Mio. € übersteigenden Gewerbeertrags verrechnet werden.

Dadurch ist eine Mindestbesteuerung von 40 % des den Betrag von 1 Mio. € übersteigenden Gewerbeertrags gesichert. Damit will man das Steueraufkommen für die Gemeinden verstetigen.

**Frage 10:** Bitte erörtern Sie die Gewerbesteuer finanzpolitisch.

- a) Wie hoch ist das Gesamtaufkommen der Gewerbesteuer und an welcher Stelle steht es im Vergleich mit den anderen Steuern?
- b) Wie hoch sind die Gewerbesteuer-Hebesätze in Deutschland?
- c) Erläutern Sie den Finanzausgleich horizontal/vertikal.
- d) Wie viele Gewerbebetriebe gibt es in Deutschland? Wie viele davon hatten einen Steuermessbetrag von Null?

**Lösung:**

- a) Die Einnahmen aus der Gewerbesteuer stiegen im Jahr 2021 auf 61,1 Mrd. €. Die gesamten Steuereinnahmen betrugen im Jahr 2021 insgesamt 833,2 Mrd. €. Die Gewerbesteuer stellt damit die viertgrößte Steuereinnahme dar.
- b) Der Mindesthebesatz beläuft sich auf 200 % (§ 16 Abs. 4 GewStG). Die Gemeinden können den Gewerbesteuerhebesatz frei bestimmen. In 2020 betrug der durchschnittliche Hebesatz laut des Statistischen Bundesamts 400 %. Durch die unterschiedlichen Hebesätze kann es zu Wettbewerbsverzerrungen kommen, etwa durch Gewerbesteuergefälle zwischen Großstädten und Umlandgemeinden.
- c) Das Verfahren ist nach den jeweiligen Landesgesetzen geregelt. Es gibt einen kommunalen Finanzausgleich, in dem unter anderem eine Zuweisung von Mitteln des Landes an die Kommunen (sog. vertikaler Finanzausgleich) erfolgt. Besonders finanzstarke Gemeinden müssen ggf. im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs eine Finanzausgleichsumlage zugunsten finanzschwacher Gemeinden zahlen (sog. horizontaler Finanzausgleich).
- d) Laut Statistischem Bundesamt gab es in 2017 ca. 3,9 Millionen Gewerbesteuerpflichtige. Davon hatten ca. 2,4 Millionen einen Steuermessbetrag von Null, was in etwa 64 % der Steuerpflichtigen entspricht.

### 3.2 10 Fälle zur Gewerbesteuer

**Fall 1:** Es wurde die Wind GmbH & Co. KG gegründet, welche Windkraftanlagen zur Montage auf Dächern herstellen soll. Die Eintragung ins Handelsregister erfolgte am 25.03.05. Aufgrund der hohen Nachfrage wurden bereits Lieferverträge am 25.05.05 unterzeichnet. Die zur Serienreife führende Forschungs- und Entwicklungsarbeit der GmbH & Co KG begann aufgrund baulicher Verzögerungen erst am 28.08.05. Ab dem 01.03.06 ist die GmbH & Co KG lieferfähig. Am 25.03.06 wird das erste Modell ausgeliefert.

**Frage:** Wann beginnt die Gewerbesteuerpflicht?

**Lösung:** Erst mit der Lieferfähigkeit am 01.03.06 beginnt die Gewerbesteuerpflicht.

Die GmbH & Co. KG ist originär gewerblich tätig. Sowohl ihr Gewerbebetrieb als auch die Gewerbesteuerpflicht beginnt mit dem Zeitpunkt indem die Voraussetzungen erfüllt sind, die zur Annahme eines Gewerbebetriebs erforderlich sind. Entscheidendes Kriterium ist hier, ob die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr möglich ist. Die Eintragung im Handelsregister führt nicht zur sachlichen Gewerbesteuerpflicht, auch ist der bloße Abschluss von Lieferverträgen noch keine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, ebenso die Entwicklung der Windkraftanlagen. Bloße Vorbereitungs-handlungen genügen nicht für die Annahme der Ingangsetzung des Gewerbebetriebs, siehe auch R/H

2.5 Abs. 1 GewStR/H. Anlaufverluste, die auf den Zeitraum vor Ingangsetzung des Gewerbebetriebs entfallen, können für die Gewerbesteuer daher nicht vorgetragen werden.

**Exkurs:** Auch ein gewerblich geprägter Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG beginnt erst, wenn der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt ist (R 2.5 Abs. 1 S. 4 GewStR).

**Fortsetzung:** Zwischenzeitlich ist ein Konkurrent an den Markt getreten, der ein ähnliches Produkt zu Kampfpreisen unter den Produktionskosten der Wind GmbH & Co. KG anbietet. Die Wind GmbH & Co. KG beschließt unter diesen Umständen den Gewerbebetrieb zu veräußern. Der Betrieb wird am 25.09.06 an die Z-AG veräußert.

**Frage:** Welche gewerbesteuerlichen Konsequenzen ergeben sich dadurch?

**Lösung:** Mit der Veräußerung gilt der Betrieb der GmbH & Co. KG als eingestellt (§ 2 Abs. 5 S. 1 GewStG und R 2.7 Abs. 1 GewStR). Die Gewerbesteuerpflicht endet. Der Gewinn aus der Veräußerung des Betriebs durch die Mitunternehmerschaft ist insoweit gewerbesteuerfrei, als er auf unmittelbar beteiligte natürliche Personen entfällt (R 7.1 Abs. 3 S. 4 GewStR). Der Anteil aus der Veräußerung der auf Kapitalgesellschaften als unmittelbar beteiligte Mitunternehmer entfällt, gilt gem. § 7 S. 2 GewStG als zum Gewerbeertrag zugehörig und unterliegt der Gewerbesteuer.

**Fall 2:** V betreibt einen Supermarkt. Ab 03 verpachtet er diesen im Ganzen an seinen Angehörigen X und geht keiner weiteren Tätigkeit mehr nach.

**Frage:** Besteht weiterhin die Gewerbesteuerpflicht?

**Lösung:** Durch die Verpachtung des ganzen Gewerbebetriebs erlischt die Gewerbesteuerpflicht des V (siehe auch R/H 2.2 GewStR/H). Voraussetzung für die Gewerbesteuer ist eine werbende Tätigkeit. Liegt die Verpachtung eines Gewerbebetriebs im Ganzen vor, ist zu prüfen, ob der Besitzer des Betriebs seine werbende Tätigkeit mit der Verpachtung eingestellt hat. Wenn dies zu bejahen ist, erlischt die Gewerbesteuerpflicht. Es ist im Einzelfall zu prüfen, ob im Überlassungsverhältnis ein reiner Pachtvertrag gegeben ist. Bestehen weitere Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Überlassung des Betriebs, ist zu prüfen, ob durch diese nicht weiterhin eine werbende Tätigkeit ausgeübt wird.

**Fallvariante:** V betreibt fünf Supermärkte als einheitlichen Gewerbebetrieb. Einen der fünf Supermärkte verpachtet er ab 03 an den Angehörigen X und betreibt die anderen vier weiterhin. Der Auftritt am Markt erfolgt für die fünf Märkte nach außen hin einheitlich (Werbung, Wareneinkauf etc.).

**Frage:** Besteht weiterhin die Gewerbesteuerpflicht?

**Lösung:** Die Verpachtung des Supermarkts ist im Zuge seines einheitlichen Gewerbebetriebs zu beurteilen. Wenn die neue Tätigkeit (hier: Überlassung eines Supermarkts und Übernahme von Werbung und Einkauf für diesen) Teil des einheitlichen Gewerbebetriebs wird, unterliegt sie auch der Gewerbesteuer.

**Fall 3:** E betreibt auf dem Dach seines vermieteten Hauses eine Photovoltaikanlage mit einer Größe von 4,56 kWp. Der Strom wird vollständig eingespeist.

**Frage:** Besteht eine Gewerbesteuerpflicht?

**Weitere Frage:** Hat E eine Gewerbesteuererklärung abzugeben?

**Lösung:** Nach § 3 Nr. 32 GewStG sind stehende Gewerbebetriebe von Anlagenbetreibern i.S.d. § 3 Nr. 2 EEG von der Gewerbesteuer befreit, wenn sich deren Tätigkeit ausschließlich auf die Erzeugung und

## 5. Umsatzsteuerrecht

### 5.1 15 Fragen zum Umsatzsteuerrecht

**Frage 1:** Was verstehen Sie unter dem Begriff „Schadenersatz“ und wie wird dieser im Umsatzsteuerrecht behandelt?

**Lösung:** Schadenersatz liegt vor, wenn jemand einem anderen gegenüber zum Ersatz eines ihm zugefügten Schadens – gleich auf welcher Rechtsgrundlage – verpflichtet ist. Wichtig ist, dass der Schadenersatz nicht geleistet wird, weil der Leistende eine Lieferung oder eine sonstige Leistung erhalten hat, sondern weil er nach Gesetz oder Vertrag für den Schaden oder seine Folgen einzustehen hat. Im diesem Fall mangelt es an einem Leistungsaustausch i.e.S., sodass kein steuerbarer Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG vorliegt.

Der Schadenersatz ist im Umsatzsteuerrecht nicht gesetzlich geregelt. Da ein Schadenersatz nicht alle Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG erfüllt, ist er von Grundsatz her nicht steuerbar. Es ist jedoch zwischen einem echten und einem unechten Schadenersatz zu unterscheiden. Lediglich der echte Schadenersatz ist nicht steuerbar. Abgrenzungen dazu ergeben sich aus Abschnitt 1.3 UStAE.

#### Echter Schadenersatz

„Echter Schadenersatz“ ist insbesondere gegeben, wenn der Schädiger den Schaden selbst beseitigt oder durch einen von ihm beauftragten Erfüllungsgehilfen beseitigen lässt. Entsprechendes gilt, wenn die Schadensbeseitigung durch eine Geldzahlung an den Geschädigten erfolgt oder die Geldzahlung an einen Dritten geleistet wird, der den Schaden im Auftrag des Geschädigten beseitigt.

Auf die Bezeichnung kommt es nicht an. Beispiele für den echten Schadenersatz sind:

- Vertragsstrafen wegen Nichterfüllung (Abschnitt 1.3 Abs. 3 Satz 1 UStAE),
- Erstattung von Kosten für ein gerichtliches Mahnverfahren (Abschnitt 1.3 Abs. 6 Satz 1 UStAE),
- Verzugszinsen, Fälligkeitszinsen und Prozesszinsen (Abschnitt 1.3 Abs. 6 Satz 3 UStAE),
- Ersatzleistungen aufgrund einer Warenkreditversicherung (Abschnitt 1.3 Abs. 7 Satz 1 UStAE).

#### Unechter Schadenersatz

Demgegenüber liegt ein „unechter Schadenersatz“ vor, wenn eine Entschädigung aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht die Voraussetzungen einer entgeltlichen Leistung und damit eines Leistungsaustauschs erfüllt. Eine Grundregel für das Vorliegen eines unechten Schadenersatzes gibt es nicht. Es muss laut ständiger Rechtsprechung und h.M. in der Literatur stets anhand des jeweiligen Einzelfalles geprüft werden, ob ein Leistungsaustauschverhältnis vorliegt oder nicht.

Beseitigt der Geschädigte im Auftrag des Schädigers einen ihm zugefügten Schaden selbst, ist die Schadenersatzleistung als Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustauschs anzusehen. Ein „Klassiker“ für einen unechten Schadenersatz liegt z.B. vor, wenn der Geschädigte ein Betreiber einer Kfz-Werkstatt ist und der Schädiger den Geschädigten ausdrücklich beauftragt, den Schaden an seinem Firmenfahrzeug in seiner Kfz-Werkstatt selbst zu beseitigen. In diesem Fall liegt ein steuerbarer und wohl auch steuerpflichtiger Umsatz vor.

Beispiele für den unechten Schadenersatz sind:

- Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter nach § 89b HGB (Abschnitt 1.3 Abs. 12 UStAE),
- Ausgleichszahlungen an Mieter wegen vorzeitiger Räumung der Mieträume (Abschnitt 1.3 Abs. 13 UStAE m.w.N.),
- Vorzeitige Auflösung von Beraterverträgen (Abschnitt 1.1 Abs. 8a UStAE m.w.N.).

**Hinweis!** Für die Beurteilung von Ausgleichszahlungen im Zusammenhang mit der Beendigung von **Leasingverträgen** ist entscheidend, ob der Zahlung für den jeweiligen Schadensfall eine mit ihr eng verknüpfte Leistung gegenübersteht. Die Zahlung eines Minderwertausgleichs ist nicht als Schadenersatz, sondern als Entgelt für die bereits erfolgte Gebrauchsüberlassung und Duldung der Nutzung in vertragsgemäßen Gebrauch hinaus zu beurteilen. Soweit aber bei Kündigung des Leasingverhältnisses Ausgleichszahlungen für künftige Leasingraten geleistet werden, handelt es sich um echten Schadenersatz.

**Hinweis!** Vgl. zum **Leasing** im Umsatzsteuerrecht auch **Frage 15!**

**Frage 2:** Was ist eine „Geschäftsveräußerung im Ganzen“?

**Lösung:** Die Geschäftsveräußerung im Ganzen ist in § 1 Abs. 1a UStG geregelt; der Wortlaut ist:

„Die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen nicht der Umsatzsteuer. Eine Geschäftsveräußerung liegt vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. Der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers.“

Nach Rechtsauffassung des EuGH (Urteil vom 27.11.2003, C-497/01 „Zita Modes Sàrl“) ist Sinn und Zweck einer Geschäftsveräußerung im Ganzen die steuerliche Erleichterung von Unternehmensübertragungen oder der Übertragung von Unternehmensteilen.

Für den Veräußerer führt die Geschäftsveräußerung nicht zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 15a Abs. 10 UStG), sodass der vom veräußernden Unternehmer vorgenommene Vorsteuerabzug erhalten bleibt. Es ist allerdings zu beachten, dass durch den Eintritt des Erwerbers in den Berichtszeitraum der Veräußerer verpflichtet ist, dem Erwerber die für die Durchführung der Berichtigung erforderlichen Angaben zu machen.

Da § 1 Abs. 1a UStG nicht als Wahlrecht ausgestaltet ist („unterliegen nicht der Umsatzsteuer“) darf keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden. Wird sie trotzdem unberechtigt ausgewiesen, so ist § 14c Abs. 1 Satz 3 UStG mit der Folge anzuwenden, dass der Rechnungsaussteller die ausgewiesene Umsatzsteuer schuldet.

**Frage 3:** Welche Anforderungen muss umsatzsteuerrechtlich ein „Unternehmer“ erfüllen?

**Lösung:** Der Unternehmer ist in § 2 Abs. 1 UStG geregelt; der Wortlaut ist:

„Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.“

Nach Abschnitt 2.1. Abs. 1 Satz 1 UStAE können natürliche und juristische Personen sowie Personenzusammenschlüsse Unternehmer sein.

„Der Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Sinne des UStG geht über den Begriff des Gewerbebetriebes nach dem EStG und dem GewStG hinaus“ (Abschnitt 2.1. Abs. 1 Satz 1 UStAE). Eine selbständige Tätigkeit liegt nach Abschnitt 2.2. Abs. 1 Satz 1 UStAE vor, wenn sie auf eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung ausgeübt wird. Ob natürliche Personen selbstständig sind, ist im Wesentlichen nach den Kriterien des § 19 EStG, des § 1 LStDV und der Verwaltungsauffassung (H 19.0. „Allgemeines“ LStH) zu beurteilen. Personengesellschaften sind stets selbstständig. Es sei denn, sie sind ausnahmsweise nach § 2 Abs. 2 UStG in das Unternehmen eines Organträgers eingegliedert (Abschnitt 2.8 Abs. 2 Satz 5 UStAE).



Eine Kapitalgesellschaft ist stets selbständig, wenn sie nicht nach § 2 Abs. 2 UStG in das Unternehmen eines Organträgers eingegliedert ist.

**Hinweis!** Vgl. in diesem Zusammenhang Frage 4 zur Organschaft.

Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nachhaltig ausgeübt, wenn sie auf Dauer zur Erzielung von Entgelten angelegt ist (Abschnitt 2.3. Abs. 5 Satz 1 UStAE).

Als Kriterien für die Nachhaltigkeit einer Tätigkeit kommen nach Abschnitt 2.3. Abs. 5 Satz 2 UStAE m.w.N. in Betracht:

- „mehrjährige Tätigkeit;
- planmäßiges Handeln;
- auf Wiederholung angelegte Tätigkeit;
- die Ausführung mehr als nur eines Umsatzes;
- Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses;
- langfristige Duldung eines Eingriffs in den eigenen Rechtskreis;
- Intensität des Tätigwerdens;
- Beteiligung am Markt;
- Auftreten wie ein Händler;
- Unterhalten eines Geschäftslokals;
- Auftreten nach außen, z.B. gegenüber Behörden.“

Die Unternehmereigenschaft beginnt mit dem ersten nach außen erkennbaren auf eine Unternehmertätigkeit gerichteten Tätigwerden (Abschnitt 2.6. Abs. 1 Satz 1 UStAE). Sie endet mit dem letzten Tätigwerden; der Zeitpunkt der Einstellung oder Abmeldung eines Gewerbebetriebes ist unbeachtlich (Abschnitt 2.6. Abs. 6 Satz 1 und 2 UStAE).

**Frage 4:** Was verstehen Sie unter einer Organschaft? Welche Voraussetzungen sind zu erfüllen?

**Lösung:** Die Organschaft ist in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG geregelt; der Wortlaut ist:

„Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer.“

Die umsatzsteuerliche Organschaft wurde in den letzten Jahren durch zahlreiche Rechtsprechungsänderungen, insbesondere bei der Eingliederung von Personengesellschaften, beherrscht. Durch das BMF-Schreiben vom 26.05.2017, III C 2 S 7105/15/10002 hat sich die Finanzverwaltung mit der umsatzsteuerlichen Organschaft auseinandergesetzt und einige Änderungen des UStAE vorgenommen.

Eine Organschaft im Sinne des Umsatzsteuergesetzes liegt vor, wenn eine juristische Person in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist. Dabei sind drei Eingliederungsvoraussetzungen zu erfüllen:

- Finanzielle Eingliederung,
- Wirtschaftliche Eingliederung,
- Organisatorische Eingliederung.

Die Rechtsform des Organträgers ist im Umsatzsteuergesetz zwar nicht ausdrücklich geregelt. Aus dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG kann jedoch abgeleitet werden, dass Organträger jedes Unternehmen i. S. d. § 2 Abs. 1 UStG sein kann (Abschn. 2.8. Abs. 2 Satz 2 UStAE). Der Organträger muss daher lediglich Unternehmer sein.

Nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG kann grundsätzlich nur eine juristische Person Organgesellschaft sein. Nach Abschnitt 2.8 Abs. 5a UStAE können allerdings ausnahmsweise auch Personengesellschaften Organgesellschaft sein; im Einzelnen:

„Die finanzielle Eingliederung einer Personengesellschaft setzt voraus, dass Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, so dass die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit selbst bei der stets möglichen Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet ist (vgl. BFH-Urteile vom 2.12.2015, V R 25/13, BStBl 2017 II S. 547, und vom 3.12.2015, V R 36/13, BStBl 2017 II S. 563).“

Die Änderung von Absatz 5a ist das Ergebnis der verwaltungsrechtlichen Umsetzung der Rechtsprechung des BFH und des EuGH, die sich u.a. zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft geäußert haben.

**Hinweis!** Vgl. in diesem Zusammenhang das BMF-Schreiben vom 26.05.2017, III C 2 S 7105/15/10002, BStBl I 2017, S. 790.

Nach Abschnitt 2.8. Abs. 5 Satz 1 UStAE ist „unter der finanziellen Eingliederung einer juristischen Person [...] der Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft zu verstehen, die es dem Organträger ermöglicht, durch Mehrheitsbeschlüsse seinen Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen (Eingliederung mit Durchgriffsrechten, vgl. BFH-Urteil vom 2.12.2015, V R 15/14, BStBl II 2017, S. 553).“ Im Zweifel kommt es daher in der Praxis auf die Stimmrechtsverhältnisse an.

Abschnitt 2.8. Abs. 6 Satz 1 UStAE führt zur wirtschaftlichen Eingliederung aus:

„Wirtschaftliche Eingliederung bedeutet, dass die Organgesellschaft nach dem Willen des Unternehmers im Rahmen des Gesamtunternehmens, und zwar in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesem, wirtschaftlich tätig ist (vgl. BFH-Urteil vom 22.6.1967, V R 89/66, BStBl III S. 715).“

Bei einer Betriebsaufspaltung ist dieses regelmäßig zu bejahen (Abschnitt 2.8. Abs. 6b UStAE).

Die organisatorische Eingliederung setzt nach Abschnitt 2.8. Abs. 7 Satz 1 und 2 UStAE voraus, „dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung tatsächlich wahrgenommen wird (BFH-Urteil vom 28. 1. 1999, V R 32/98, BStBl II S. 258). Es kommt darauf an, dass der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht und seinen Willen in der Organgesellschaft durchsetzen kann.“ Das ist z.B. bei einer Personenidentität in den Leitungsgremien beider Gesellschaften gegeben (Abschnitt 2.8. Abs. 8 Satz 2 UStAE).

Liegen diese Voraussetzungen der Organschaft vor, handelt es sich umsatzsteuerrechtlich um ein Unternehmen. Dies führt dazu, dass Leistungen innerhalb des Organkreises nicht steuerbar sind (sog. „nicht steuerbarer Innenumsatz“). Diese im Inland gelegenen Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG). Die umsatzsteuerrechtliche Organschaft ist nicht als „Wahlrecht“ ausgestattet, da es am Tatbestandsmerkmal „Gewinnabführungsvertrag“ wie bei der körperschaft- und gewerbesteuerrechtlichen Organschaft (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG bzw. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG) bereits aus systematischen Gründen fehlt bzw. fehlen muss.

Steuerschuldner ist im Falle einer Organschaft der Organträger als Unternehmer (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG).

Es gelten Besonderheiten für grenzüberschreitende Organschaften.

**Hinweis!** Der BFH hatte sich im Jahre 2019 (Beschluss vom 11.12.2019, XI R 16/18, BFH/NV 2020, 598) und 2020 Beschluss vom 07.05.2020, V R 40/19, BFH/NV 2020, 839) mit der Organschaft auseinandergesetzt. In diesem Zusammenhang hatte er u.a. zu prüfen, ob es zulässig ist, den Organträger als den Unternehmer anzusehen oder ob nicht eher der gesamte Organkreis als einheitliches Gebilde der Unternehmer ist. Im Ergebnis hatte der BFH erhebliche Zweifel an der nationalen

Umsetzung der umsatzsteuerrechtlichen „Gruppenbesteuerung“ in Deutschland und hat dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist die in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG für die Mitgliedstaaten vorgesehene Ermächtigung, in ihrem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, in der Weise auszuüben:
  - a) dass die Behandlung als ein Steuerpflichtiger bei einer dieser Personen erfolgt, die Steuerpflichtige für alle Umsätze dieser Personen ist oder in der Weise,
  - b) dass die Behandlung als ein Steuerpflichtiger zwingend – und damit auch unter Inkaufnahme erheblicher Steuerausfälle – zu einer von den eng miteinander verbundenen Personen getrennten Mehrwertsteuergruppe führen muss, bei der es sich um eine eigens für Mehrwertsteuerzwecke zu schaffende fiktive Einrichtung handelt?
2. Falls zur ersten Frage die Antwort a) zutreffend ist: Folgt aus der EuGH-Rechtsprechung zu den unternehmensfremden Zwecken i.S.v. Art. 6 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG (EuGH-Urteil VNLTO, EU:C:2009:88), dass bei einem Steuerpflichtigen,
  - a) der zum einen eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und dabei entgeltliche Leistungen i.S.v. Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG erbringt und
  - b) der zum anderen zugleich eine Tätigkeit ausübt, die ihm im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt (Hoheitstätigkeit), für die er nach Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG nicht als Steuerpflichtiger gilt,
 die Erbringung einer unentgeltlichen Dienstleistung aus dem Bereich seiner wirtschaftlichen Tätigkeit für den Bereich seiner Hoheitstätigkeit keine Besteuerung nach Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG vorzunehmen ist?“

#### Frage 5: Wie bestimmt sich der Ort einer Lieferung?

**Lösung:** Die Bestimmung des Lieferortes ist unverzichtbar für die Frage, ob ein Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar ist. Es ist zwischen allgemeinen und besonderen Vorschriften zum Lieferort zu unterscheiden. Die Grundregeln unterscheiden zwischen bewegten und unbewegten Lieferungen.

Eine bewegte Lieferung (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG) erfolgt durch Befördern oder Versenden durch den Lieferer, seinen Abnehmer oder einem beauftragten Dritten. Dieses Befördern oder Versenden setzt voraus, dass der Abnehmer bei Beginn des Warentransports feststeht (sog. „rechtliche Lieferverpflichtung“), nicht jedoch, dass dem Beauftragten der Versendung der Abnehmer bekannt ist. Der Ort ist dann dort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt.

Besonderheiten bestehen für sog. Reihengeschäfte, die ab dem 01.01.2020 neu geregelt wurden. § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG gibt hier folgende Legaldefinition vor:

„Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Liefergeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer (Reihengeschäft), so ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands nur einer der Lieferungen zuzuordnen.“

Demnach gibt es nur eine bewegte Lieferung, deren Ort am Beginn der Beförderung oder Versendung liegt. Ausnahme ist die Zuordnungsregelung nach § 3 Abs. 6a UStG. Alle anderen Lieferungen im Reihengeschäft gelten als unbewegt. Die im Reihengeschäft der bewegten Lieferung vorangehenden Lieferungen werden am Beginn des Transports ausgeführt (§ 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG). Die der bewegten Lieferungen folgenden Lieferungen werden am Ende des Transports ausgeführt (§ 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG).

Der „Klassiker“ einer unbewegten Lieferung (§ 3 Abs. 7 UStG) ist z.B. eine Grundstückslieferung. Nach dieser Norm befindet sich der Ort dort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Neben der Unterscheidung in bewegte und unbewegte Lieferungen existieren noch spezialgesetzliche Ausnahmeregelungen. Diese finden sich in § 3 Abs. 5a UStG i.V.m. §§ 3c, 3e und 3g UStG. Ähnlich wie bei den sonstigen Leistungen (§ 3 Abs. 9 UStG i.V.m. § 3a UStG) sind die Grundregeln nur subsidiär anzuwenden, d.h. die spezialgesetzlichen Regelungen gehen vor. Im Einzelnen:

Die Vorschrift des § 3c UStG (früher: sog. „Versandhandelsregelung“) regelt seit dem 01.07.2021 den Ort der Lieferung bei sog. Fernverkäufen (sog. „Fernverkaufsregelung“) und kann wie folgt systematisiert werden:

- Abs. 1: Begriff des innergemeinschaftlichen Fernverkaufs und Lieferort,
- Abs. 2: Fernverkauf in einen Mitgliedstaat, der nicht der Mitgliedstaat der Einfuhr ist,
- Abs. 3: Fernverkauf in einen Mitgliedstaat, der Mitgliedstaat der Einfuhr ist,
- Abs. 4: Lieferort bei innergemeinschaftlichen Fernverkäufen in geringem Umfang,
- Abs. 5: Von der Ortsregelung für Fernverkäufe ausgenommene Umsätze.

#### **Zu Abs. 1:**

Bei Lieferungen eines Gegenstandes mit Ausnahme von neuen Fahrzeugen (§ 3c Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 UStG) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in einen anderen Mitgliedstaat durch einen Unternehmer an bestimmte „Erwerber“ gilt die Lieferung grundsätzlich an dem Ort als ausgeführt, an dem die Beförderung oder Versendung endet. Die Ortsverlagerung an den Bestimmungsort erfolgt nach § 3c Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG allerdings nur, wenn z.B. folgende Erwerber vorliegen wird (§ 3c Abs. 1 Satz 4 UStG):

- Nichtunternehmer (§ 3a Abs. 5 Satz 1 UStG), sog. „B2C-Umsätze“,
- Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen,
- Kleinunternehmer.

**Beispiel:** Die Lieferung beginnt in Frankreich und endet in Deutschland.

#### **Zu Abs. 2:**

Für Fernverkäufe aus dem Drittland gilt nach § 3c Abs. 2 Satz 2 UStG Folgendes:

„Als Ort der Lieferung eines Fernverkaufs eines Gegenstands, der aus dem Drittlandsgebiet in einen anderen Mitgliedstaat als den, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands an den Erwerber endet, eingeführt wird, gilt der Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet.“

Die Ortsverlagerung findet ebenso wie beim innergemeinschaftlichen Fernverkauf nur für die vorstehend beispielhaft genannte Personengruppe statt.

**Beispiel:** Die Lieferung beginnt in den USA und gelangt über Frankreich nach Deutschland, wo die Lieferung endet.

#### **Zu Abs. 3:**

Der Ort der Lieferung beim Fernverkauf eines Gegenstands, der aus dem Drittlandsgebiet in den Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung der Gegenstände an den Erwerber endet, eingeführt wird, gilt als in diesem Mitgliedstaat gelegen, sofern die Steuer auf diesen Gegenstand gemäß dem besonderen Besteuerungsverfahren (sog. „Import-One-Stop-Shop“) nach § 18k zu erklären ist (§ 3c Abs. 3 Satz 1 UStG).

**Christoph Voos**

# **Betriebswirtschaft und Recht in der mündlichen Steuerberaterprüfung 2022/2023**

**2. Auflage**

**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**

**Investition, Finanzierung und Unternehmensbewertung**

**Grundlagen des Prüfungswesens**

**Berufsrecht und Europarecht**

**Neue Fragenbereiche zu den Themen Bilanztheorien,  
E-Bilanz, Transparenzregister, Fachberaterordnung und  
zum Europarecht, u.a. zu den Rechtfertigungsgründen  
für die Einschränkung von EU-Freiheiten**

## 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**.



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

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

Auf Seite 7 konkretisiert sie die Aussagen wie folgt:

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

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

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

### **„I. Rechtswissenschaft**

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

punkte, die Ihnen gefallen bzw. nicht gefallen haben oder was evtl. falsch war. Anhand des Protokolls des Prüfenden wird im Anschluss das Ergebnis Ihres Kurzvortrags von der Prüfungskommission beraten. Insofern ist es nur folgerichtig, dass das Protokoll sehr akribisch geführt wird und wenig Zeit für „Blickkontakt“ seitens der Prüfenden bleibt.

## 2.4 Hinweise zu den mündlichen Prüfungsabschnitten

Naturgemäß werden auch die Ihnen in den mündlichen Prüfungsabschnitten gestellten Fragen, die schwierigsten „**ever**“ sein. Moment! Das hatten wir schon! Die Gründe sind mit denen zum Kurzvortrag geschilderten vergleichbar, sodass wir direkt zum inhaltlichen Teil übergehen können.

Im Anschluss an den letzten Kurzvortrag folgt in der Regel eine ca. fünfzehnminütige Pause. Danach startet die erste mündliche Prüfungsrunde. Abweichend vom Kurzvortrag der einzeln gehalten wurde, sitzen nun alle vier oder fünf Kandidaten gleichzeitig der Prüfungskommission gegenüber. Üblicherweise stellt der Vorsitzende die Prüfungskommission kurz vor und erläutert den weiteren Ablauf der Prüfung. Dann startet die erste Prüfungsrunde mit zwei Prüfungsabschnitten. Danach folgt eine längere Pause (ca. 30-40 Minuten). Anschließend beginnt die zweite Prüfungsrunde, die wiederum zwei Prüfungsabschnitte beinhaltet. Nach einer letzten ca. zehnminütigen Pause folgt die letzte Prüfungsrunde, die erneut aus zwei Prüfungsabschnitten besteht. Eine Vormittagsprüfung endet dann erfahrungsgemäß um 13.00 Uhr und die Nachmittagsprüfung um 18.00 Uhr.

In den Prüfungsrunden werden Ihnen nacheinander Fragen gestellt. **Der Prüfer wird Sie direkt ansprechen.** Die Prüfer sind befugt, den einen Kandidaten länger und den anderen Kandidaten kürzer zu prüfen. Eine Frage, die an Sie direkt adressiert war, kann auch an andere Kandidaten weiter gegeben werden. Das kann den Grund haben, dass Sie – selbst nach einer Bedenkzeit – die Frage nicht beantworten konnten oder dem Prüfer sofort zeigen konnten, dass Sie bei der Frage „im Thema“ sind, sodass er die Frage direkt weitergibt, damit andere noch Punkte erzielen können und die Frage nicht direkt „verbrannt“ ist.

Im eigenen Interesse sollten Sie daher dem Prüfungsgespräch auch zuhören und aufmerksam sein, wenn momentan ein anderer Prüfling befragt wird. Die gestellte Frage kann – wie beschrieben – schnell weiter gegeben werden. Sollten Sie die Frage beantworten können, kann es sein, dass Sie in diesem Prüfungsabschnitt weiterhin der „Ausputzer“ sind. Sollte ein Kandidat eine Frage nicht beantworten können, sollten Sie auf keinen Fall – ungefragt – die Antwort in die Runde rufen oder – „wie wild“ auf sich aufmerksam machen.

Die Prüfer sind erfahren genug, um zu sehen, dass Sie evtl. die Antwort wissen. Entweder wird die Frage weitergegeben oder die Frage wird „freigegeben“, sodass Sie sich melden können, wenn Sie (vermeintlich) die Antwort wissen. Alles andere wird Ihnen als unkollegial ausgelegt und das nicht nur im Hinblick auf die Berufspflichten nach § 57 StBerG. Vermeiden Sie tunlichst auch, die Antworten anderer Prüflinge zu werten. Dieses kann Ihnen äußerst negativ ausgelegt werden.

Nach der mündlichen Prüfung wird Ihnen mitgeteilt, ob Sie die Steuerberaterprüfung insgesamt bestanden haben. Bei bestandener Prüfung übergibt Ihnen der Vorsitzende die Prüfungsbescheinigung, verbunden mit dem Hinweis, dass die Urkunde über die bestandene Prüfung nicht die Bestellung als Steuerberater einschließt, für die die Steuerberaterkammern zuständig sind.

Laut den Regularien des StBerG und der DVStB ist es zwar nicht vorgesehen, dass die Note der mündlichen Steuerberaterprüfung bzw. gar die Teilnoten der einzelnen Prüfungsabschnitte Ihnen mitgeteilt werden. Die Vorsitzenden kommen einer solchen Bitte bei Interesse aber im Regelfall nach oder bieten es direkt nach Verkündung des Ergebnisses der gesamten Steuerberaterprüfung an.

## 5. Externe Rechnungslegung nach HGB: Konzernabschluss

### 5.1 Themenbereich im Überblick: Das sollen Sie lernen!

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

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

### 5.2 Fragen und Antworten

#### Kernthema: „Grundlagen des Konzernabschlusses“

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Frage:** Können Sie uns die Funktionen des Konzernabschlusses erläutern?

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

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

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

**Antwort:** Der Konzernabschluss:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

„Der Abschlussprüfer ist für die **Prüfungsaussagen im Prüfungsbericht und im Bestätigungsvermerk verantwortlich** sowie für alle Aussagen, die der Abschlussprüfer in der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats trifft.

Durch die Abschlussprüfung, insbesondere durch den Prüfungsbericht, werden die zur Aufsicht berufenen Organe des Unternehmens in ihrer Funktion unterstützt (vgl. IDW PS 450, Tz. 1); **ihre Verantwortung für die Aufsicht bleibt jedoch unberührt.**

**Die Durchführung der Abschlussprüfung schränkt die Verantwortlichkeit der gesetzlichen Vertreter für die gesamte Rechnungslegung des Unternehmens nicht ein. Sie sind verpflichtet, für eine ordnungsmäßige Buchführung sowie für die ordnungsgemäße Aufstellung des daraus abzuleitenden Jahresabschlusses und ggf. des Lageberichts zu sorgen. Die Verantwortlichkeit der gesetzlichen Vertreter erstreckt sich dabei auch auf die Einrichtung und Aufrechterhaltung eines rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems.“**

**Frage:** Gut! Können Sie uns abschließend kurz erläutern, was das Ergebnis der Abschlussprüfung ist?

**Antwort:** Ja. Ergebnis der Abschlussprüfung ist der Prüfungsbericht (§ 321 HGB) und der Bestätigungsvermerk (§ 322 HGB).

**Frage:** OK! Allerletzte Frage für diesen Prüfungsabschnitt. Können Sie diese beiden Ergebnisse kurz erläutern? Die genauen Inhalte brauchen Sie nicht zu beschreiben!

**Antwort:** Der Abschlussprüfer hat über Art und Umfang sowie das Ergebnis der zu berichten. Das ist der sog. **Prüfungsbericht**, der schriftlich abzugeben ist. Der Prüfungsbericht richtet sich an die gesetzlichen Vertreter der Gesellschafter und ggfs. zusätzlich an vorhandene Aufsichtsorgane. „Der **Bestätigungsvermerk** hat Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung zu beschreiben und dabei die angewandten Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze anzugeben; er hat ferner eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses zu enthalten“ (§ 322 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB). Anders als der Prüfungsbericht ist der Bestätigungsvermerk nach § 325 HGB offenzulegen. Er richtet sich damit an die „anonyme Öffentlichkeit“.



## 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 bereits ab dem **01.08.2022**. In diesem Zusammenhang wurde auch die Satzung über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe der Steuerberater und der Steuerbevollmächtigten-Berufsordnung (BOSTb) einschließlich der Fachberaterordnung geändert.

**Frage:** Gut! Können Sie uns einige Neuerungen nennen?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

anwaltsordnung 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 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 gilt Folgendes:

„(3) Für Berufsausübungsgesellschaften, **bei denen rechtsformbedingt für Verbindlichkeiten der Berufsausübungsgesellschaft aus Schäden wegen fehlerhafter Berufsausübung keine natürliche Person haftet oder bei denen die Haftung der natürlichen Personen beschränkt wird**, beträgt die **Mindestversicherungssumme** der Berufshaftpflichtversicherung **eine Million €** für jeden Versicherungsfall.

(4) Für Berufsausübungsgesellschaften, **die keinen rechtsformbedingten Ausschluss der Haftung und keine Beschränkung der Haftung der natürlichen Personen vorsehen**, beträgt die **Mindestversicherungssumme 500.000 €** für jeden Versicherungsfall.“

**Im Ergebnis wird damit die Mindestversicherungssumme verdoppelt bzw. sogar vervierfacht.**

### **Kernthema: „Vorschriften über die Hilfeleistung in Steuersachen“**

**Frage:** Kennen Sie eine „Sammlung“, welche die berufsrechtlichen Rechtsgrundlagen bzw. Verlautbarungen und Hinweise zur Berufsausübung enthält?

**Antwort:** Ja, das wäre z.B. das sog. „Berufsrechtliche Handbuch“ der Bundessteuerberaterkammer.

**Frage:** OK! Was ist denn das „Berufsrechtliche Handbuch“ genau?

**Antwort:** Das „Berufsrechtliche Handbuch“, welches von der Bundessteuerberaterkammer herausgegeben wird, ist eine Sammlung von berufsrechtlichen Hinweisen. Es enthält u.a.:

- berufsrechtliche Rechtsgrundlagen,
- Verlautbarungen und Hinweise zur Berufsausübung,
- Verlautbarungen und Hinweise zur Facharbeit:
  - im Steuerrecht und
  - im Rechnungswesen.

In einem eigenen Kapitel finden sich zudem Hinweise zu vereinbaren Tätigkeiten, die darlegen, was bei der Übernahme dieser Tätigkeiten zu beachten ist.