

I. Allgemeine Klausurhinweise

1. Allgemeines

Die **Bewältigung der drei Klausuraufgaben in der schriftlichen Steuerberaterprüfung** ist die Grundlage für ein erfolgreiches Examen. Hieran scheitert bereits mehr als die Hälfte der Teilnehmer. Nach der zur Drucklegung dieses Buches aktuellsten bundesweiten Statistik für das Prüfungsjahr 2021/2022 (Quelle: Bundessteuerberaterkammer, die Ergebnisse der Prüfung 2022/2023 waren zur Drucklegung noch nicht veröffentlicht) haben in diesem Prüfungszeitraum statistisch gesehen 48,5 % (Vorjahr: 48,5 %) der Teilnehmer die Steuerberaterprüfung bestanden.

Zur Prüfung zugelassen	Schriftliche Prüfung abgelegt	Rücktritt vor oder während der Prüfung	Schriftliche Prüfung nicht bestanden	Teilnahme an der mündlichen Prüfung	Bestanden in Teilnehmern	Bestanden
5.519	4.349	1.170	1.564	2.761	2.538	58,4 %

Betrachtet man sich die Statistik aber genauer, so haben tatsächlich wesentlich weniger Teilnehmer die schriftliche Steuerberaterprüfung erfolgreich absolviert. Im Verhältnis der zur Prüfung zugelassenen Teilnehmer/Kandidaten zu der Zahl der Teilnehmer, die die Steuerberaterprüfung bestanden haben, ergibt sich am Ende lediglich eine **Bestehensquote** von 46,0 % (Vorjahr: 36,9 %). Die Statistik zeigt nämlich, dass 1.170 (Vorjahr: 1.168) von 5.519 (Vorjahr: 4.914) und somit 21,2 % (Vorjahr: 23,8 %), der Kandidaten in der offiziellen Erfolgsquote gar nicht berücksichtigt sind, weil sie entweder nicht zur Prüfung erschienen sind oder während der Prüfung ihren Rücktritt erklärt haben. Diese Zahlen lassen Rückschlüsse auf eine unzureichende und falsche Vorbereitung einer Vielzahl der Teilnehmer zu.

Die Steuerberaterprüfung hat gem. § 28 Abs. 1 S. 2 DVStB bestanden, wer eine Gesamtnote aus schriftlicher und mündlicher Prüfung von mindestens 4,15 erzielt. Hierbei wird die Note der schriftlichen und der mündlichen Steuerberaterprüfung jeweils hälftig gewichtet. Die Prüfungsergebnisse der vergangenen Jahre zeigen allerdings auch, dass nur wenige Teilnehmer mit einer schriftlichen Gesamtnote bis zu 3,50 in die mündliche Prüfung gehen und somit ein beruhigendes Polster haben. Bei mehr als der Hälfte der Teilnehmer an der schriftlichen Prüfung steht vor dem Komma eine 4! Mit diesem Ergebnis ist es aber recht schwierig, im „Mündlichen“ so abzuschneiden, dass die Prüfung doch noch bestanden wird. Wer mit einer Note in der schriftlichen Prüfung von 4,5 noch ins Mündliche kommt, muss dort, d.h. für den mündlichen Teil mindestens die Gesamtnote 3,8 erreichen, um am Ende noch mit der Note 4,15 bestanden zu haben. Dies muss jedem Teilnehmer schon bei Beginn seiner Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung bewusst sein.

In der Regel werden in der Steuerberaterprüfung 100 Korrekturpunkte vergeben. Die Notenvergabe wird grundsätzlich wie folgt vorgenommen:

Punkte	Note	
95–100	sehr gut	1,0
88–94	gut – sehr gut	1,5
81–87	gut	2,0
74–80	befriedigend – gut	2,5
67–73	befriedigend	3,0
59–66	ausreichend – befriedigend	3,5
50–58	ausreichend	4,0
40–49	mangelhaft – ausreichend	4,5
30–39	mangelhaft	5,0
20–29	ungenügend – mangelhaft	5,5
0–19	ungenügend	6,0

Von dieser Punktevergabe muss der Prüfling grundsätzlich ausgehen. In manchen Jahren, insbesondere wenn die Klausuren sehr schlecht ausfielen, wurde der Notenschlüssel auch schon einmal angepasst, sodass im Verhältnis gesehen weniger Punkte für die entsprechende Note erforderlich waren. Dies sind aber Ausnahmeerscheinungen auf die sich der Prüfling nicht verlassen kann.

Für die „magische“ Note 4,5, die den Einzug in die mündliche Prüfung ermöglicht, sind in der Regel 40 Korrekturpunkte, für die sichere Note 4,0, die auch insgesamt zum Bestehen ausreichen würde, sind in der Regel mindestens 50 Korrekturpunkte zu erzielen. Das Minimalziel des Prüfungsteilnehmers sollten daher 50 Wertungspunkte und das Hauptziel 59 Wertungspunkte mit dem Erzielen der sicheren Note 3,5 sein.

2. Ablauf der schriftlichen Steuerberaterprüfung

Die **schriftliche Steuerberaterprüfung 2023** wird vom 10.10.2023 bis 12.10.2023 stattfinden. Sie beginnt am Dienstag, den 10.10.2023 mit der Prüfungsarbeit aus dem Verfahrensrecht und anderen Steuerrechtsgebieten (insbesondere Abgabenordnung, Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer und Bewertung), wird am 11.10.2023 mit der Klausur „Ertragsteuern“ (insbesondere Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) fortgesetzt und endet donnerstags (12.10.2023) mit der Klausur „Buchführung und Bilanzwesen“. Die Prüfungsarbeiten sind jeweils über sechs Zeitstunden, in der Regel von 9:00 Uhr bis 15:00 Uhr zu absolvieren.

Üblicherweise werden Platzziffern ausgegeben, d.h. der Kandidat bekommt eine Nummer, unter der er seine Arbeiten schreiben wird und mittels derer ihm ein Tisch zugewiesen wird. Dies bedeutet aber nicht, dass der Prüfling sich an allen drei Tagen am selben Platz befindet, in der Regel werden die Plätze an allen drei Tagen morgens neu vergeben. Je nach Ort der Prüfung und Aufsichtspersonal werden die vom Prüfling mitgebrachten Gesetze mehr oder weniger kontrolliert. Verlässt der Prüfling den Prüfungsraum (z.B. Gang auf die Toilette), wird dies dokumentiert, es darf stets nur ein Prüfling den Prüfungsraum verlassen.

Tip! Sollte das Aufsichtspersonal sich Ihre Gesetze genauer ansehen, so sollte Sie das nicht sonderlich beunruhigen. In der Regel handelt es sich hierbei um eine reine Routinekontrolle, derer man sich nicht entziehen kann. Da die Kontrollen mal mehr und mal weniger intensiv ausfallen können, sollte insoweit immer von einer intensiven Kontrolle ausgegangen werden. Unzulässige Kommentare, Unterstreichungen etc. sind daher keinesfalls im Gesetz zu vermerken.

Kommt es dann bei der Kontrolle zu Bedenken seitens des Aufsichtspersonals, so sollten Sie die vom Aufsichtspersonal festgestellten und aus deren Sicht unzulässigen Markierungen etc. feststellen lassen und die Prüfung dennoch vollumfänglich zu Ende schreiben. Bei einem ggf. nachgewiesenen Täuschungsversuch gilt die Prüfung so oder so als nicht bestanden. Insoweit ist der „Versuch“ bereits verwirkt, sodass Sie diesen bis zum Ende, vollumfänglich nutzen sollten. So besteht wenigstens die Möglichkeit die Auffassung des Aufsichtspersonals überprüfen zu lassen, ggf. kann die Einschätzung des Aufsichtspersonals unzutreffend sein. Geben Sie aber direkt auf, so besteht in keinem Fall die Chance für Sie ggf. dennoch, bei nicht zutreffender Beurteilung des Aufsichtspersonals, die schriftliche Steuerberaterprüfung erfolgreich abzulegen.

3. Zugelassene Hilfsmittel

Für den schriftlichen Teil der Steuerberaterprüfung werden als **Hilfsmittel** Textausgaben (Loseblattsammlung oder gebunden) beliebiger Verlage zugelassen, die mindestens die Texte folgender Gesetze einschließlich ggf. hierzu erlassener Durchführungsverordnungen und Richtlinien enthalten müssen:

- Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Verwaltungszustellungsgesetz,
- Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz,
- Umsatzsteuergesetz,
- Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz,
- Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz,
- Außensteuergesetz,
- Investitionszulagengesetz,
- Grunderwerbsteuergesetz, Grundsteuergesetz,
- Bürgerliches Gesetzbuch, Handelsgesetzbuch, Aktiengesetz, GmbH-Gesetz,
- Steuerberatungsgesetz.

Es liegt in der Verantwortung des Kandidaten, dafür Sorge zu tragen, dass neben dem aktuellen Rechtsstand des laufenden Prüfungsjahres die vorgenannten Vorschriften auch in der für das vorangegangene Kalenderjahr 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 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.

Andere Texte dürfen nicht verwendet werden. Schriftliche Ergänzungen und Anmerkungen jeder Art in den Textausgaben sind unzulässig; sie können vom Prüfungsausschuss als Täuschungsversuch angesehen werden.

Tipp! Sie sollten stets darauf achten, dass sich auch keinerlei Kommentierungen in den Gesetzestexten befinden.

4. Vorbereitungsmöglichkeiten

Es ist gesicherte Erkenntnis der Lernpsychologie, dass ein Prüfungsstoff mehrmals wiederholt werden muss, bis er sich tatsächlich einprägt und abrufbar zur Verfügung steht. Diese Erkenntnis hat unter anderem ihre Grundlage in der Funktionsweise unseres Gedächtnisses. Hier ist zwischen dem Ultrakurzzeitgedächtnis, dem Kurzzeitgedächtnis und dem Langzeitgedächtnis zu unterscheiden. Während das Ultrakurzzeitgedächtnis und das Kurzzeitgedächtnis Informationen nur kurzfristig verarbeiten oder speichern können, ist das Langzeitgedächtnis in der Lage Informationen auf eine gewisse Dauer, nämlich Tage, Wochen, Jahre (sekundäres Gedächtnis) oder gar ein ganzes Leben lang (tertiäres Gedächtnis) zu speichern.

Diese Erkenntnis und der vom Umfang her nahezu nicht zu bewältigende Prüfungsstoff erfordern eine **langfristige Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung**. Andererseits macht ein nicht zu unterschätzender Faktor eine überlange Vorbereitungszeit undenkbar: **die Motivation**. Immer wieder muss sich der Kandidat Zwischen- und Hilfsziele setzen und sich nach Erreichung eines Zieles selbst dafür belohnen. Die Belohnung kann je nach Größe des Lernschrittes – eine Kaffee- oder Tee-Pause, eine Shoppingtour, ein Ausflug oder ähnliches sein.

Dem Prüfungskandidaten wird es schwerfallen, sich über einen Zeitraum, der weit über ein Jahr hinaus geht zu motivieren. Gerade die **Motivation** ist es aber, die es ermöglicht sich über einen solch langen Zeitraum vorzubereiten. Die einschlägige langjährige Erfahrung der Autoren und Herausgeber hat gezeigt, dass ein Vorbereitungszeitraum von etwas mehr als einem Jahr optimal sein dürfte. Vor dem Eintritt in diesen Vorbereitungszeitraum kann das steuerliche Grundlagenwissen auch bereits durch Fernkurse, Vorkurse oder Literaturstudium begründet, aufgefrischt, wiederholt oder gefestigt werden.

Viele Kandidaten scheitern an der Steuerberaterprüfung nicht, weil sie zu wenig gelernt haben, oder gar weil ihnen der Intellekt fehlen würde, sondern weil ihnen **Klausurtechnik- und Klausurtaktik, kurzum die notwendige Klausurpraxis**, fehlt. Diesen Kandidaten fehlt somit auch die erforderliche Anzahl an Stoffwiederholungen, die für ein Einprägen des Stoffes in das Langzeitgedächtnis erforderlich sind.

Diese so wichtige **Klausurpraxis** kann man lernen. Durch das Schreiben von Klausuren unter Prüfungsbedingungen lernt der Kandidat mit der Prüfungssituation umzugehen und innerhalb der zur Verfügung stehenden Zeit den Sachverhalt zu lesen und zu lösen sowie eine ausformulierte Lösung aufs Papier zu bringen. Das Prüfungswissen wird permanent abgerufen, wiederholt und gefestigt. Optimal ist es, wenn sich an die Klausur eine Klausurbesprechung anschließt, in der die Musterlösung nochmals visuell und akustisch aufbereitet wird.

Ein ganz entscheidender Erfolgsfaktor für eine gute Steuerberaterklausur ist die **Routine im Lösen von Standardfragestellungen** und dem damit verbundenen Erzielen der sogenannten „Fußgängerpunkte“.

2.3 Konkrete Bearbeitungshinweise

2.3.1 Standardaufgaben und Standardfragestellungen

2.3.1.1 Allgemeine Angaben

Verlangt die Aufgabenstellung, die nachfolgenden Klausursachverhalte „umsatzsteuerlich zu würdigen“, sind zunächst allgemeine Angaben erforderlich, die andernfalls bei der Bearbeitung der einzelnen Geschäftsvorfälle wiederholt werden müssten.

Bitte beachten Sie dabei die Aufgabenstellung. Insbesondere bei mehreren voneinander unabhängigen Sachverhalten sind allgemeine Angaben nicht immer bei jedem Sachverhalt gefordert.

Werden in der Aufgabenstellung die allgemeinen Angaben nicht ausdrücklich ausgeschlossen, sind somit zwingend Angaben zur Unternehmereigenschaft, dem Rahmen des Unternehmens, der grundsätzlichen Berechtigung zum Vorsteuerabzug, der Steuerschuld, der Entstehung der Steuer und der Besteuerungsart erforderlich.

Hinweis! Sollte laut der Aufgabenstellung, wie auch schon in ehemaligen Examen geschehen, die Unternehmereigenschaft der zu bearbeitenden Person unstrittig sein, dann vermeiden Sie bitte weitere Angaben dazu.

Jede nicht erforderliche Aussage bringt keine Punkte, kostet aber Zeit!

Sachverhaltswiederholungen aus der Klausuraufgabe sind grundsätzlich zu vermeiden.

Klausurangaben wie „Der Steuerpflichtige A ist kein Kleinunternehmer und versteuert seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften und nach vereinbarten Entgelten“ sollten Sie aus Zeitgründen nicht wiederholen, da der Klausurverfasser hierzu keine Angaben erwartet.

Zu beachten ist, dass sich der **Umfang des Unternehmens** häufig in einer späteren Textziffer der Klausur noch erweitern kann.

Die Angaben im allgemeinen Teil werden somit oft durch nachfolgende Aufgabenteile ergänzt. Soweit sich das Unternehmen des Steuerpflichtigen im Laufe der Klausur noch erweitert (zum Beispiel durch den Erwerb und die anschließende Vermietung eines Grundstücks oder die Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft), sollten diese Erweiterungen bereits im Vorspann beim Umfang des Unternehmens berücksichtigt werden.

Insoweit könnte beim Aufbau der Lösung ausreichend Platz gelassen werden um eventuell erforderliche Ergänzungen, die sich erst aus nachfolgenden Aufgabenteilen ergeben, in entsprechender Form einfügen zu können.

Die **wichtigsten bei der Lösung des allgemeinen Teils zu beachtenden Punkte** sind:

1. Unternehmer

Ist der **umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff** des § 2 UStG erfüllt (Steuerfähigkeit, Selbständigkeit, gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, Nachhaltigkeit, Einnahmenerzielungsabsicht)? Bitte fassen Sie sich beim Prüfen der einzelnen Merkmale kurz.

Vermeiden Sie bitte, alle Facetten der Unternehmereigenschaft bis hin zu den Negativabgrenzungen anhand des UStAE ausführlich zu beleuchten, denn die Auspunktung der Lösung dazu ist eher spärlich:

Beispiele für entsprechende Formulierungen:

- A ist Unternehmerin, da sie als natürliche Person gemäß § 1 BGB i.V.m. Abschn. 2.1 Abs. 1 Satz 1 UStAE eine gewerbliche und berufliche Tätigkeit selbständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausübt, § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG.

- Die B-GmbH ist Unternehmerin, da sie eine gewerbliche Tätigkeit selbständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausübt, § 2 Abs. 1 S. 1 und 3 UStG.
- Die GmbH ist als juristische Person des Privatrechts unternehmerfähig, Abschn. 2.1 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

Hinweis! Wenn Sie nicht schon am Anfang Ihrer Lösung eine „Todsünde“ begehen wollen, vermeiden Sie bei der Prüfung der Unternehmereigenschaft bitte den (aus der Ertragsteuer stammenden) Begriff „Gewinnerzielung“. Dieser ist der Umsatzsteuer wesensfremd, es reicht die Absicht Einnahmen zu erzielen aus.

Besonderheiten beim Unternehmerbegriff:

- Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern (Leistungsaustausch und Sonderentgelt),
- umsatzsteuerliche Organschaft (Beschränkung der Wirkung auf Inlandsumsätze),
- Innengesellschaften (typisch und atypisch stille Gesellschaft, Metaverbindung, Gewinnpoolung, schlichte Rechtsgemeinschaft).

2. Rahmen des Unternehmens

Merksatz: „Highlanderprinzip“ – Es kann nur einen geben. Ein Unternehmer hat ein Unternehmen aber ggf. mehrere Betriebe bzw. Unternehmensbereiche. Die verschiedenen Unternehmensbereiche des Unternehmers sind anzugeben.

3. Besteuerungsart

Es gibt **drei Besteuerungsarten**:

- 1. Sollbesteuerung;** das ist die Besteuerung nach **vereinbarten** Entgelten gem. § 16 UStG,
- 2. Istbesteuerung;** das ist die Besteuerung nach **vereinnahmten** Entgelten unter den Voraussetzungen des § 20 UStG,
- 3. Anzahlungsversteuerung** in den Fällen des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG (auch „Mindest-Ist-Versteuerung“ genannt).

Welche Pflichten ergeben sich daraus für den Unternehmer (Steuerschuldnerschaft, Entstehung der Steuer, Steuerberechnung, Besteuerungszeitraum, Voranmeldungszeitraum, Zusammenfassende Meldung)?

Erörtern Sie die bestehenden Optionsmöglichkeiten.

2.3.1.2 Beispiele zum Allgemeinen Teil einer Prüfungsaufgabe

Beispiel 1: Silke Rößler (R) betreibt in Leipzig seit Mai 2009 einen Fachhandel für Bastelbedarf mit angeschlossenem Bastelstudio, welches sie regelmäßig an wechselnde Kunden vermietet. Sie lebt mit ihrem Ehemann Boris in einer Eigentumswohnung im Leipziger Waldstraßenviertel. Außerdem vermietet sie ein in Leipzig Gohlis gelegenes, viergeschossiges Gebäude.

Die Ersparnisse legt R sowohl in Aktienfonds als auch auf dem Sparkonto bei der Leipziger Volksbank eG an. Freude findet R an ihrer stattlichen Euro-Münzensammlung, in der sich auch sehr seltene Sonderprägungen finden. R versteuert ihre Umsätze zutreffend nach den allgemeinen Vorschriften des UStG. Am 19. Mai 2009 stellte R einen Antrag auf Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten beim zuständigen Finanzamt. Dem Antrag wurde mit

Schreiben vom 4. Juni 2009 stattgegeben. Im Kalenderjahr 2021 betrug der zutreffende Gesamtumsatz 859.000 € sowie die Umsatzsteuerzahllast 15.200 €.

Fragen:

Unternehmereigenschaft, Umfang des Unternehmens, Besteuerungsart und Voranmeldungszeitraum im Jahr 2022.

Lösung:

1. Unternehmer/Unternehmen, Negativabgrenzung

R ist Unternehmerin, da sie als natürliche Person gem. § 1 BGB i.V.m. Abschn. 2.1 Abs. 1 UStAE eine gewerbliche und eine berufliche Tätigkeit selbstständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausübt, § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG.

Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit, § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG.

Zum Unternehmen der R gehören:

- Fachhandel für Bastelbedarf inkl. Studio,
- Vermietung des Gebäudes in Leipzig Gohlis.

Nicht zum Unternehmen gehören:

- Eigengenutzte Eigentumswohnung mangels Einnahmeerzielungsabsicht, Folgerung aus Abschn. 2.3 Abs. 8 Satz 1 UStAE,
- Aktienfonds, da keine gewerbliche und berufliche Tätigkeit, Abschn. 2.3 Abs. 2 UStAE,
- Sparkonto, da kein Leistungsaustausch vorliegt, Abschn. 1.1 Abs. 14 UStAE,
- Euro-Münzensammlung, mangels Nachhaltigkeit, Abschn. 2.3 Abs. 6 Satz 2 UStAE.

2. Besteuerungsart/Voranmeldezeitraum

R hat am 19. Mai 2009 einen Antrag auf Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten gestellt, der im Jahr der Gründung des Unternehmens vom Finanzamt gestattet wurde. Die Grenzen des § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG werden jedoch im Vorjahr (2021) nicht mehr erfüllt. Der Gesamtumsatz betrug im Kalenderjahr 2021 859.000 € und somit mehr als 600.000 €. Andere Voraussetzungen des § 20 Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG liegen ebenso nicht vor.

R muss daher ihre Umsätze im Kalenderjahr 2022 im Rahmen der Regelbesteuerung nach vereinbarten Entgelten gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG versteuern.

Beim Wechsel von der Besteuerung nach § 20 UStG zu § 16 UStG dürfen Umsätze nicht doppelt erfasst oder unversteuert bleiben, § 20 Satz 3 UStG.

Voranmeldungszeitraum im Kalenderjahr 2022 ist der Kalendermonat, da die Zahllast des Vorjahres mehr als 7.500 € betrug, § 18 Abs. 2 S. 1 und 2 UStG.

Beachte! Die Umsatzgrenze für die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten wurde zum 01.01.2020 auf **600.000 €** erhöht. Damit entspricht sie betragsmäßig der Umsatzgrenze für Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 Nr. 1 AO.

2.3.1.3 Ausführungen zu den Einzelsachverhalten (Schwerpunkte)

Bei der **Bearbeitung der einzelnen Aufgabenteile** der Klausur ist die Einhaltung der „**gesetzlichen Reihenfolge**“ von **erheblicher Bedeutung**. Die gesetzliche Reihenfolge der Prüfung

stellt zugleich einen „**Lösungsalgorithmus**“ von umsatzsteuerlichen Problemstellungen dar, der die Bearbeitung der Umsatzsteuerklausuren erleichtert.

Häufig wird das Problem der einzelnen Textziffern zwar richtig erkannt und auch das korrekte zahlenmäßige Ergebnis dargestellt. Es werden jedoch unzählige Begründungspunkte verschenkt, weil die Begründungen unvollständig sind bzw. nicht in der sinnvollen Reihenfolge dargelegt werden. Ein typisches Beispiel ist das Unterlassen von **Angaben zur Steuerbarkeit** bei Lieferungen und sonstigen Leistungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. **Einen leichteren Punkt** kann man in Umsatzsteuerklausuren nicht bekommen!

Tip! Halten Sie sich also bitte an die Systematik des Umsatzsteuergesetzes.

Das Prüfungsschema für Aufgaben aus dem Umsatzsteuerrecht

Beachte! Dem Besteuerungssystem der Umsatzsteuer entsprechend regelt das Gesetz zunächst in den §§ 1–13 UStG die Ausgangsumsatzsteuer, in §§ 14, 14a–c UStG den Rechnungsbegriff und daraus folgende Fragen sowie in §§ 15 und 15a UStG die Vorsteuer.

Da gem. § 15 Abs. 2 UStG Fragen der Umsatzsteuer des Ausgangsumsatzes für den Vorsteuerabzug von Bedeutung sind, sollte man **zunächst** die **Ausgangsumsätze** prüfen, ehe man sich der Vorsteuerproblematik zuwendet:

I. Steuerbarkeit (§ 1 UStG)

Ist der Handelnde Unternehmer (§ 2 UStG):

- eine natürliche Person?
- eine juristische Person?
- ein Personenzusammenschluss, der nach außen als Einheit auftritt?
- eine Privatperson bei Lieferung eines neuen Fahrzeugs (§ 2a UStG)?

Besteht die Leistung des Unternehmers in einer **Lieferung** (§ 3 Abs. 1 UStG) oder **sonstigen Leistung** (§ 3 Abs. 9 UStG)?

Beachten Sie **Sonderfälle**:

bei Lieferungen

- Kommissionsgeschäfte (§ 3 Abs. 3 UStG)
- Ab 01.07.2021: Lieferfiktion bei E-Commerce-Umsätzen (§ 3 Abs. 3a und Abs. 6b UStG)
- Werklieferungen (§ 3 Abs. 4 UStG)
- Lieferung des Gehalts eines Gegenstandes (§ 3 Abs. 5 UStG)
- Reihengeschäfte (§ 3 Abs. 6 S. 5 UStG) / ab 01.01.2020 § 3 Abs. 6a UStG
- Einfuhr aus Drittländern (§ 3 Abs. 8 UStG)
- Tausch und tauschähnlicher Umsatz (§ 3 Abs. 12 UStG)
- Gutscheine (§ 3 Abs. 13 bis 15 UStG)

und bei sonstigen Leistungen

- Werkleistung (§ 3 Abs. 4 UStG) Umkehrschluss
- „Umtauschmüllerei“ (§ 3 Abs. 10 UStG)
- Dienstleistungskommission (§ 3 Abs. 11 UStG)

Und Ersatztatbestände:

- Unentgeltliche Wertabgaben:
 - der Lieferung gleichgestellt (§ 3 Abs. 1b UStG),
 - der sonstigen Leistung gleichgestellt (§ 3 Abs. 9a UStG).
- Einfuhr (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG).
- Innergemeinschaftlicher Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG).
- Anzahlungen gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG.

Erfolgt der Umsatz im Inland (§ 1 Abs. 2 UStG)?**Ortsbestimmungen prüfen**

Lieferungen	§ 3 Abs. 5a i.V.m. §§ 3c (neu ab 01.07.2021), 3e, 3f (weggefallen ab 18.12.2019), 3g und § 3 Abs. 6–8 UStG
Sonstige Leistungen	§§ 3b, 3e, 3f und 3a UStG
Einfuhr	§ 3 Abs. 8 UStG
Inneregemeinschaftlicher Erwerb	§ 3d UStG

**Umsatz ausgeführt im**

Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG) steuerbar	Ausland (§ 1 Abs. 2 Satz 2 UStG) nicht steuerbar
Sind die Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 Nr. 1, 4 oder 5 UStG erfüllt , ist der Umsatz steuerbar (Fußgängerpunkt!) . Beachten Sie auch den Sonderfall der nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG.	keine weitere Prüfung des deutschen UStG

Die Erbschaftsteuerbelastung soll möglichst niedrig gehalten werden. Alle erforderlichen Anträge gegenüber dem Finanzamt gelten als gestellt. Notwendige gesonderte Feststellungen sind ggf. darzustellen. Auf § 13a Abs. 4 ErbStG ist ebenso wie auf eventuelle schenkungssteuerliche Aspekte nicht einzugehen. Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgebenden Vorschriften.

Examen 2020/2021 – Soweit den Teilnehmern bekannt (Die amtlichen Aufgabentexte werden aktuell nicht veröffentlicht.)

Ermitteln Sie die aufgrund des Sachverhalts festzusetzende Schenkungssteuer. Die Steuerbelastung soll möglichst gering gehalten werden. Alle erforderlichen Anträge gegenüber dem Finanzamt gelten als gestellt. Erforderliche gesonderte Feststellungen sind ggf., soweit nötig, darzustellen. Auf § 13a Abs. 4 ErbStG und die Grunderwerbsteuer ist nicht einzugehen. Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgebenden Vorschriften.

Examen 2021/2022 – Soweit den Teilnehmern bekannt (Die amtlichen Aufgabentexte werden aktuell nicht veröffentlicht.)

Ermitteln Sie den steuerpflichtigen Erwerb für den/die Erben. Der steuerpflichtige Erwerb soll möglichst gering gehalten werden. Alle erforderlichen Anträge gegenüber dem Finanzamt gelten als gestellt. Erforderliche gesonderte Feststellungen sind ggf. vorab darzustellen. Auf § 13a Abs. 4 ErbStG und die Grunderwerbsteuer ist nicht einzugehen. Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgebenden Vorschriften.

Examen 2022/2023 – Soweit den Teilnehmern bekannt (Die amtlichen Aufgabentexte werden aktuell nicht veröffentlicht.)

Nehmen Sie zur Steuerpflicht Stellung und ermitteln Sie für erbschaftsteuerliche Zwecke die für die Erbin anfallende Bereicherung. Diese soll möglichst gering gehalten werden. Alle erforderlichen Anträge gegenüber dem Finanzamt gelten als gestellt. Notwendige gesonderte Feststellungen sind ggf. vorab darzustellen. Auf § 13a Abs. 4 ErbStG und die Grunderwerbsteuer ist nicht einzugehen.

3.2.2 Überblick über die Themenschwerpunkte der Examensklausuren 2013/2014 bis 2022/2023

In der nachstehenden Übersicht wird veranschaulicht, mit welcher Gewichtung die erbschaft- und schenkungssteuerrechtlichen Lösungsschritte zur Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs (ausgehend von der Ermittlung des Vermögensanfalls über den Wert der Bereicherung) sowie der festzusetzenden Erbschaft-/Schenkungssteuer und – darin eingebettet – der Bewertung der übergehenden Vermögensgegenstände und damit verbundener Schulden sowie weiterer Verbindlichkeiten auf der Grundlage der gesetzlichen Regelungen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) und des Bewertungsgesetzes (BewG) in den Examensklausuren der letzten zehn Jahre ihren Niederschlag fanden. Unschwer zu erkennen ist, dass im Rahmen der erbschaft- und schenkungssteuerrechtlichen Betrachtungen die Bewertungsproblematik einen maßgeblichen Stellenwert (mit regelmäßig mehr als 50 % der Wertungspunkte) hat.

In der Übersicht ist jede Klausur mit 100 % – bezogen auf die i.d.R. zu vergebenden 30 Wertungspunkte (Ausnahme: Examen 2014/2015 mit 35 Wertungspunkten) – dotiert. Die Zahlen in den Spalten geben an, mit welchem Prozentsatz die einzelnen Themenfelder in den jeweiligen Klausuren angesprochen wurden. Wer die Zahl durch 3 teilt, kommt in etwa zu den vergebenen Wertungspunkten.

ÜBERSICHT – Themenschwerpunkte der Examensklausuren 2013/2014 bis 2022/2023

[illegible]

Die 50.000 € Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagenkonto führen beim Anteilseigner nach § 28 Abs. 2 S. 2 KStG zu einem Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Dieser unterliegt dann je nachdem dem Teileinkünfteverfahren (Achtung hier § 3 Nr. 40e und nicht d EStG), der Abgeltungssteuer oder bei Körperschaften den Regelungen des § 8b Abs. 1 und 5 bzw. Abs. 4 KStG. Soweit, wie hier in Bezug auf die 30.000 €, ein darüberhinausgehender Betrag herabgesetzt wird, kommt es zu einer Minderung der Anschaffungskosten und zu Einnahmen im Zusammenhang mit dem „Verkauf“ von Anteilen an Körperschaften. Insoweit sind dann die Regelungen des § 17 Abs. 4 EStG, des Teileinkünfteverfahrens und des § 8b Abs. 2 und 3 KStG zu beachten.

2.3.1.5 Reihenfolge der rechtlichen Würdigung – die RGMB-Regel

Bei der Bearbeitung der Sachverhalte ist in den letzten Jahren häufig ein Teil der Punkte für die Beurteilung der Wertansätze in der Handelsbilanz vergeben worden. Dies dürfte einerseits durch die gesonderten Regelungen für einen handelsbilanziellen Ausweis bei Kapitalgesellschaften gegenüber anderen Kaufleuten und andererseits durch die Einführung der Regelungen durch das BilMoG und die damit einhergehende Ausweitung der Abweichungsmöglichkeit zwischen Handels- und Steuerbilanz begründet sein.

Unabhängig von der Bepunktung sollte bei einer komplexen Struktur des Sachverhaltes die **RGMB-Regel** beachtet werden:

1. R = Ruhe bewahren.
2. G = ganz genau lesen.
3. M = malen.
4. B = buchen.

Es ist wichtig, dass bereits bei der Erarbeitung von Übungsklausuren prüfungsähnliche Umgebungselemente aufgebaut werden. Demzufolge sollte jeder, dem die Möglichkeit eingeräumt wird, Übungsklausuren weniger in hermetisch abgeschlossenen Räumen unter Ausschluss der Öffentlichkeit schreiben, sondern vielmehr den Fokus auf die Ausarbeitung in einer Gruppe legen. Damit übt der Kandidat neben dem aktiven Wegdenken von akustischen Störsignalen auch das auf sich fokussierte Lösen der einzelnen Sachverhalte. Es gilt die Umgebung völlig auszublenzen und sich nicht von den Aktionen und Reaktionen in unmittelbarer Nähe beeinflussen zu lassen.

Vorrangig gilt es, anhand des Aufgabenteils, die Anforderungen aufzunehmen und in das bestehende Lesen zu integrieren. Dabei sollte sofort auch aufgenommen werden, ob der Verfasser der Klausur bestimmte Themenbereiche laut Aufgabenstellung komplett ausgegrenzt wissen will oder ob mit Unterstellungen gearbeitet wird, wie zum Beispiel mit der nachfolgenden Aussage: Insoweit sich aus dem Sachverhalt nichts anderes ergibt, gelten notwendige Anträge als gestellt.

In den Lösungen zahlreicher Probeklausuren und auch bei der Durchsicht der von den Prüflingen gefertigten Originallösungen (zumeist im möglichen Überdenkungsverfahren) zeigt sich immer wieder, dass die Sachverhalte von den Prüflingen nicht zutreffend oder nicht vollumfänglich erfasst werden. Dies ist insbesondere dem ungenauen und flüchtigen Lesen der Sachverhalte geschuldet und führt leider oft zum Nicht-Erlangen der „Fußgängerpunkte“ und damit zum möglichen Nichtbestehen der Prüfung. Es liegt in der Natur der Sache, dass bei der Ausarbeitung

des sich auftuenden Sachverhaltes bereits im Kopf eine grobe Lösungsskizze umrissen wird, welches durch kurze, stichprobenartige Randnotizen am Sachverhalt ihren Niederschlag finden sollte. Jedoch sollte man sich durch diese anfängliche Überlegung nicht dazu verleiten lassen, den Lösungsweg konsequent nach den gesetzlichen Anforderungen gutachterlich darzulegen. Allzu oft wird dann in der Lösung mit Unterstellungen gearbeitet bzw. mit Sachverhaltsangaben, die so aus diesem nicht entnommen werden können. Als Faustformel sollte gelten: Wenn der Punkt erreicht ist, dass mit Unterstellungen argumentiert werden muss, dann ist entweder der Sachverhalt nicht korrekt aufgearbeitet worden oder der eingeschlagene Lösungsweg nicht der richtige.

Mit diesen Regeln – die natürlich nicht das Nonplusultra darstellen können – werden die Sachverhalte im Körperschaftsteuerteil der Steuerberaterklausuren sicherlich einfacher zu lösen sein.

Da die außerbilanziellen Korrekturen – wie die verdeckte Einlage oder die verdeckten Gewinnausschüttungen – immer davon ausgehen, wie sich der Vorgang in der Handels- oder Steuerbilanz ausgewirkt hat, ist es absolut hilfreich diese erfolgswirksame Auswirkung auch darzustellen. Das hilft einerseits dem Korrektor der Klausur, den Lösungsweg des Kandidaten nachvollziehen zu können und andererseits bleibt bei Beibehaltung dieser „sturen“ Abarbeitung der Lösungskette die Fehlerquote hinreichend gering. Demnach erscheint es greifbarer, wenn die handels- oder steuerbilanztechnische Buchung des Sachverhaltes aufgezeigt werden kann.

Wie die Reihenfolge als solches sich darstellen kann und welche Fehlerquellen sich bei der Nichteinhaltung offenbaren können, soll an dem folgenden Fallbeispiel dargelegt werden.

Beispiel: Der Anteilseigner A (35 Jahre alt – 100 %-Beteiligung – seit fünfzehn Jahren angestellter Geschäftsführer) lässt sich von der Gesellschaft eine Pension einräumen. Diese Pensionszusage erfolgt im Rahmen eines zivilrechtlich nicht wirksamen Vertrages. Darüber hinaus fehlt es an der schriftlichen Vereinbarung der Pensionszusage. Aufgrund einer Überversorgung ist die Pensionszusage in Höhe von 40 % ohne Zweifel gesellschaftsrechtlich veranlasst. Der Jahresüberschuss laut Handelsbilanz beträgt 300.000 €, die Rückstellung von 200.000 € ist nicht passiviert worden. Der steuerlich anzusetzende Wert der Rückstellung beträgt gem. § 6a EStG 160.000 €.

Beachte! Bei dem Wort „Pensionszusage“ in einem Sachverhalt zucken die Kandidaten in aller Regel erst einmal zusammen – wie vermutlich auch im Prüfungsjahr 2018/2019 (hier allerdings im Einkommensteuerteil der Prüfung) bzw. im Prüfungsjahr 2020/2021 – und im Kopf ergeben sich die ersten Gedanken, dass man diese Aufgabe ohnehin nicht lösen kann. Dabei ist es doch grundsätzlich kein Problem, solch einen Fall zu meistern. Es liegt auf der Hand, dass niemand verlangen wird, im Rahmen eines Steuerberaterexamens ein versicherungsmathematisches Gutachten über die Anwendung der Heubeckschen Tabellen zu fertigen; also handelt es sich doch um einen ganz normalen passiven Ausweis einer zukünftigen Verbindlichkeit, deren Wertgrundlage im Rahmen der Pensionsvereinbarung geschaffen wurde.

Deshalb ist bei einer Prüfung dieser Pensionszusage im Rahmen der Körperschaftsteuereklausur in Bezug auf die Prüfungsreihenfolge festzustellen, dass die meisten Prüflinge dazu neigen, mit dem Wort Pensionszusage in aller Regel die verdeckte Gewinnausschüttung vorrangig in Verbindung zu bringen. Jedoch ist **immer** zuerst zu prüfen, ob es sich um ein

zivilrechtlich wirksames Schuldversprechen der GmbH gegenüber dem Geschäftsführer handelt. Diese Reihenfolge ergibt sich auch aus R 8.7 KStR 2015.

Dabei wird durch die Aufgabenstellung natürlich bewusst suggeriert, dass aufgrund der 100 %-Beteiligung der Kandidat darauf „anspringt“, das erlernte Wissen über die Voraussetzung für die Anerkennung von Verträgen zwischen einem beherrschenden Gesellschafter und der Gesellschaft niederzuschreiben und die verdeckte Gewinnausschüttung als Lösung zu präsentieren.

Lösung: Die Gesellschaft ist nicht verpflichtet, dem Gesellschafter eine Pensionszusage zu gewähren. Das Gewähren der Pensionszusage setzt für die GmbH voraus, dass diese zivilrechtlich verpflichtet ist, eine solche Pension später auch zu zahlen. Mangels zivilrechtlicher Wirksamkeit entfällt bereits bei Aufstellung der Handelsbilanz ein Ansatz der Pensionsrückstellung. Insoweit ist kein handelsrechtlicher Aufwand entstanden, der somit auch nicht nach § 6a EStG zu korrigieren ist oder als verdeckte Gewinnausschüttung hinzugerechnet werden kann. Insbesondere für die verdeckte Gewinnausschüttung mangelt es neben der Vermögensminderung an einer Minderung des Unterschiedsbetrages, da es sich nicht um einen Aufwand der Handelsbilanz und damit der Steuerbilanz gehandelt hat. A hat somit auch keinen Anspruch auf die Auszahlung einer Pension.

Fortentwicklung des Beispiels: Der Vertrag ist zivilrechtlich wirksam mündlich abgeschlossen worden.

Lösung: Es ist erneut zu prüfen, ob es sich um eine handelsrechtlich zutreffende Verpflichtung der Gesellschaft gegenüber dem Geschäftsführer handelt. Dies ist aufgrund der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Pensionszusage gegeben, da insoweit aus der Vertragsfreiheit keine formellen Anforderungen an die Wirksamkeit einer Pensionszusage gestellt werden. Insoweit schuldet die GmbH ihrem Geschäftsführer eine Pension, eine Rückstellung ist unter Hinweis auf § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB i.V.m. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB in der Handelsbilanz aufwandswirksam zu erfassen.

Die in der Handelsbilanz erfasste Rückstellung wird über den Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG auch auf der Ebene der ertragsteuerlichen Beurteilung der Kapitalgesellschaft übernommen. Jedoch sind darüber hinaus nach § 5 Abs. 6 EStG die steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften zu berücksichtigen. Eine Rückstellung nach Steuerrecht kann aufgrund von § 6a EStG nicht erfolgen, da die Zusage laut Sachverhalt nicht schriftlich erfolgte, was § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG für die Bildung einer Rückstellung in der Steuerbilanz jedoch fordert. Insoweit ist für die Pensionsrückstellung § 6a EStG mit der Maßgabe anzuwenden, dass die in der Handelsbilanz als Aufwand behandelte Rückstellungseinbuchung wieder zu korrigieren ist.

An dieser Stelle ist es absolut wichtig, dass man die Lösung nicht „vorwegnimmt“. Nichts wäre jetzt verheerender als die Aussage, dass die Pensionsrückstellung aufgrund formaler Kriterien nicht anzuerkennen ist. Damit würden wesentliche Punkte (mithin „Fußgängerpunkte“) der Lösung liegen bleiben. Der Kandidat sollte bestrebt sein, den Korrektor auf seinem Lösungsweg „mitzunehmen“, damit dieser ohne Kenntnis der vermeintlichen Musterlösung die Herleitung einwandfrei nachvollziehen kann. Handelsrechtlich handelt es sich um einen

Text- ziffer	Lösungshinweise	Auswir- kung Handels- bilanz	Auswirkung Steuer- bilanz	Auswirkung auf das zu versteu- ernde Ein- kommen
1	In der Handelsbilanz der GmbH wurde laut Sachverhalt noch keine Pensionsrückstellung gebildet. Da die GmbH sich zivilrechtlich wirksam verpflichtet hat dem Geschäftsführer eine Pension zu zahlen, hat sie nach § 249 HGB eine Rückstellung in der Handelsbilanz zu passivieren. Diese ist nach § 253 HGB mit dem Barwert (laut Sachverhalt i.H.v. 200.000 €) zu bewerten. Pensionsaufwand 200.000 € an Pensionsrückstellung 200.000 €	./.		
	Der Ansatz der Pensionsrückstellung erfolgt grundsätzlich über die Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG auch in der Steuerbilanz, soweit sich keine abweichende steuerliche Bewertung ergibt → § 5 Abs. 6 EStG. Pensionsrückstellungen sind in der Steuerbilanz mit dem Barwert nach § 6a Abs. 3 Nr. 1 EStG zu bewerten. Dieser beträgt laut Sachverhalt 160.000 €. Da in der Handelsbilanz die Rückstellung mit 200.000 €, also mit 40.000 € mehr zu passivieren ist, muss insoweit folgende Korrekturbuchung in der Handelsbilanz erfolgen: Pensionsrückstellung 40.000 € an Pensionsaufwand 40.000 €		+ 40.000 €	
	Nunmehr bleibt zu prüfen, ob und wenn in welcher Höhe durch den in der Steuerbilanz noch enthaltenen Aufwand aus der Bildung der Pensionsrückstellung für A eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Da laut Sachverhalt 40 % der Pensionszusage als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren ist, ist insoweit das zu versteuernde Einkommen um 40 % des noch im Aufwand befindlichen Betrages, also um 64.000 € $[(200.000 - 40.000) \times 40 \%$ gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG wegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu erhöhen.			