

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

Die mündliche Steuerberaterprüfung 2023/2024

16. Auflage

Ausgewählte Prüfungsthemen in Fragen und Antworten

Prüfungstaktik/Kurzvortrag

ESt/KSt/GewSt/Bilanzsteuerrecht

UmwSt/Internationales Steuerrecht

AO/FGO/USt/ErbSt/Bewertung

BWL/VWL

Berufsrecht/Bürgerliches Recht/Handelsrecht

Gesellschaftsrecht/Insolvenzrecht/Europarecht

Themenbereich Kurzvortrag

1. Phase bis zum Prüfungstag

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

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

Häufig haben die **Kurzvortragsthemen auch aktuelle Probleme** zum Gegenstand. Sie sollten sich daher über die aktuelle Rechtsprechung (empfehlenswert: www.bundesfinanzhof.de) und die neuesten Verwaltungserlasse und Gesetzesvorhaben (Pflichtlektüre: www.bundesfinanzministerium.de) auf dem Laufenden halten. Aktuelle Gesetzesfassungen finden Sie unter www.juris.de und www.gesetze-im-internet.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 mit Hilfe 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 Abfahrtstraßenlauf, 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 Prüfungsvorbereitungsräum 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 „abweigig“, „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 Paragraphenangaben, 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 Kurvvortrag 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 **Schlussteil** bleiben maximal ca. 10 % vorbehalten. Lassen Sie Ihren Kurvvortrag ausklingen. Zeigen Sie den Prüfern, dass Sie sich dem Ende nähern.

Beispiel: Zum Ende meines Vortrags möchte ich noch auf das Problem ausländischer Gesellschafter bei der Gründung eingehen ..."

Fassen Sie die Kernaussage Ihres Vortrags noch einmal zusammen.

Beispiel: Möchte ich feststellen, dass bei der Gründung einer Personengesellschaft zahlreiche Probleme des Gesellschafts-, Steuer- und Bilanzrechts zu bewältigen sind ..."

5. Der Vortrag

Vieles wurde bereits gesagt. Hier nennen wir noch einmal einige **wichtige Leitlinien**:

- Bleiben Sie ruhig (soweit das geht); fangen Sie Ihren Vortrag nicht überhastet an; der Prüfungsvor sitzende wird Sie in der Regel auffordern („Frau ... beginnen Sie bitte mit Ihrem Vortrag ...“).
- Nutzen Sie die Vortragszeit von zehn Minuten voll aus. Viele Prüfer sehen es als negativ an, wenn Sie bereits nach fünf oder sechs Minuten (wie in der Prüfungspraxis häufig anzutreffen) fertig sind; legen Sie sich eine Uhr zurecht, um die Zeit zu überprüfen; üben Sie, die Vortragszeit abzuschätzen (Faustregel: eine Seite Manuskript = zwei bis drei Minuten Vortrag);
- Halten Sie sich Themen in Reserve. Sollten Sie merken, dass Sie zu früh fertig sind, können Sie diese in Ihren Vortrag einbauen. Beispielsweise könnte man bei einem Vortrag über die Gründung von Personengesellschaften auf die Folgen einer fehlerhaften Gründung oder die Zukunft der Personengesellschaft in Europa eingehen; reicht die Zeit dafür nicht mehr aus, kann auf das Thema verwiesen werden (Beispiel: „... angesichts der fortgeschrittenen Zeit kann ich auf das Thema der fehlerhaften Gründung leider nicht mehr eingehen ...“) oder man lässt es ersatzlos weg;
- Beachten Sie die rhetorischen Ratschläge (siehe oben);
- Lassen Sie sich nicht stören, wenn einzelne Prüfer miteinander reden (auch das hat es schon gegeben), mit dem Kopf schütteln oder Notizen machen;
- Suchen Sie sich einen Prüfer, der Sie wohlwollend anblickt (auch das gibt es);
- Halten Sie unbedingt Blickkontakt zum Prüferteam;
- Reden Sie frei; lösen Sie sich vom Manuskript so weit wie möglich. Sie können das garantieren. Stellen Sie sich vor, Sie seien in einer Besprechung mit Mandanten. Auch hier werden Sie sicherlich nicht von einem Manuskript ablesen;
- Geben Sie den Prüfern die Chance, Ihre Ausführungen zu „verdauen“; bauen Sie Pausen ein;
- Beenden Sie Ihren Vortrag mit einer freundlichen Schlussformel („Bedanke ich mich für Ihre Aufmerksamkeit ...“);
- Machen Sie Ihren eigenen Vortrag nicht nachträglich durch Negativbemerkungen schlecht („... Ich weiß, dass ich das Thema nicht richtig getroffen habe, aber ...“).

Tipp!

Zur Vorbereitung auf den Kurzvortrag siehe Fränznick/Grobshäuser/Radeisen/Hellmer/Pientka/Hendricks/Holzner/Dauber/Michel, Der Kurzvortrag in der mündlichen Steuerberaterprüfung 2023/2024, 15. Auflage, HDS-Verlag.

Zur Vorbereitung auf die Mündliche Prüfung ergänzend siehe Voos, Betriebswirtschaft und Recht in der mündlichen Steuerberaterprüfung 2023/2024, 3. Auflage, HDS-Verlag und siehe Dauber/Hendricks/Herzberg/Holzner/Kaponig/Kollmar/Michel/Mirbach/Neufang/Schäfer/Voos, Vorbereitung auf die mündliche Steuerberaterprüfung/Kurzvortrag 2023/2024 mit Fragen und Fällen aus Prüfungsprotokollen, 11. Auflage, HDS-Verlag.

Themenbereich Einkommensteuer

Problembereich 1: Verluste

Frage: Ein Steuerpflichtiger mit ausschließlichem Wohnsitz in Deutschland ist Eigentümer einer Immobilie in den USA. Er erzielt aus der Vermietung einen Verlust in Höhe von 12.000 €. Liebhabe-
rei ist nicht gegeben. Kann er den Verlust in Deutschland geltend machen?

Antwort: Der Steuerpflichtige ist nach **§ 1 Abs. 1 EStG i.V.m. § 8 AO** in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Damit ist grundsätzlich sein Welteinkommen zu erfassen. Es ist aber zu prüfen, ob ein **Doppelbesteuerungsabkommen** das Besteuerungsrecht regelt. Nach Art. 6 Abs. 1 DBA-USA sind Immobilieneinkünfte im Belegenheitsstaat zu versteuern. Nach Art. 23 Abs. 3 Buchstabe a) DBA USA sind die Einkünfte von der Besteuerung in Deutschland freizustellen. Damit wäre das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen.

Frage: Könnte sich dennoch eine Auswirkung auf die Besteuerung in Deutschland ergeben?

Antwort: Einkünfte, die nach einem DBA in Deutschland steuerfrei sind, unterliegen nach **§ 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG** dem Progressionsvorbehalt und beeinflussen damit den Steuersatz in Deutschland.

Frage: Gilt das auch für Verluste?

Antwort: Grundsätzlich ja. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG findet auch in Form eines negativen Progressionsvorbehalts Anwendung (vgl. H 32b EStH „Ausländische Verluste“). In diesem Fall ist aber zu prüfen, ob § 2a EStG der Anwendung des negativen Progressionsvorbehalts entgegensteht. Die USA sind ein Drittstaat gem. § 2a Abs.2a EStG. Nach **§ 2a Abs. 1 Nr. 6 Buchstabe a) EStG** können Verluste aus ausländischen Immobilien nur mit künftigen Gewinnen aus ausländischen Immobilien desselben Staates verrechnet werden. Dies schließt damit auch den negativen Progressionsvorbehalt aus.

Frage: Was geschieht mit den Verlusten, die im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts nicht berücksichtigt werden können?

Antwort: Die Verluste werden nach § 2a Abs. 1 Satz 5 EStG gesondert festgestellt und können in den folgenden VZ verwertet werden.

Frage: Nehmen wir einmal an, der Eigentümer (E) einer vermieteten Immobilie in der Schweiz erzielt im VZ 01 aufgrund von Sanierungsmaßnahmen einen Verlust in Höhe von 50 T€. Im VZ 02 stirbt er im August. Bis zum Todestag erzielt er positive Einkünfte in Höhe von 5 T€. Alleiniger Erbe wird sein Kind K. Dieses erzielt bis zum 31.12.02 Überschüsse der Einnahmen über die WK i.H.v. 3 T€.

Antwort: Der Verlustvortrag aus dem Jahre 01 ist mit den positiven Einkünften des Jahres 02 zu verrechnen, sodass für E ein Progressionsvorbehalt nach § 32d Abs. 1 Nr. 3 EStG in Höhe von 0 € festzu-
stellen ist.

Da auch die Einkünfte des Erben (§§ 1922 BGB, 21 EStG) dem Progressionsvorbehalt unterliegen, stellt sich das Problem, ob aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge der Verlustvortrag des Erblassers nach § 2a Abs. 1 Satz 5 EStG auf den Erben übergeht. Analog der Rechtsprechung des Großen Senats, wonach Verlustvorträge nach § 10d EStG höchstpersönlicher Natur sind und nicht auf die Erben übergehen, hat die Verwaltung schon bisher den Übergang der Verluste nach § 2a Abs. 1 Satz 5 EStG abgelehnt (R 10d Abs. 9 Satz 9 EStR).

Auch der BFH (Urteil vom 23.10.2019, I R 23/17, BStBl II 2021, 138) lehnt nun den Übergang der Verlustvorträge nach § 2a Abs. 1 Satz 5 EStG auf den Erben ab. Damit sind die positiven Einkünfte des Erben im Rahmen des Progressionsvorbehalts mit 3 T€ anzusetzen.

Frage: Variieren wir den Fall dahingehend, dass die Immobilie in Holland liegt.

Antwort: Auch in diesem Fall gilt das Belegenheitsprinzip, wonach die Einkünfte aus der Immobilie im Belegenheitsstaat zu versteuern sind. Dies hat grundsätzlich zur Folge, dass die Einkünfte nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Hier greift aber die Ausnahmeregelung des **§ 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG**. Danach ist der Progressionsvorbehalt ausgeschlossen, wenn die Immobilie „in einem anderen Staat als in einem Drittstaat“ belegen ist. Die Definition des Drittstaats findet sich in § 2a Abs. 2a EStG. Danach sind Drittstaaten die Staaten, die nicht Mitgliedstaaten der Europäischen Union sind. Da Holland ein Mitgliedstaat der Europäischen Union ist, greift sonach die Ausnahmeregelung.

Frage: Bleiben wir bei § 2a EStG. Ein Einzelunternehmer in Deutschland unterhält einen Produktionsbetrieb in der Türkei, in dem Kabelstränge für die Autoindustrie hergestellt werden. Er erzielt aus dem Betrieb (keine Personen- oder Kapitalgesellschaft) einen Verlust. Kann er den Verlust in Deutschland geltend machen?

Antwort: Auch hier ist wieder zu prüfen, welcher Staat das Besteuerungsrecht hat. Da der deutsche Unternehmer in der Türkei eine feste Einrichtung unterhält, die nicht lediglich untergeordneten Tätigkeiten dient, ist eine **Betriebsstätte** gegeben. Gewinne aus Betriebsstätten werden stets in dem Staat besteuert, in dem die Betriebsstätte liegt (vgl. Art. 7 Abs. 1 DBA-Türkei).

Zu prüfen ist wieder, ob der Progressionsvorbehalt greift. Dies ist nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG zu bejahen. Die Ausnahmeregelung des § 32b Abs. 1 **Satz 2 Nr. 2 EStG** greift nicht, da die Türkei ein Drittstaat ist. Wenn der Progressionsvorbehalt greift, ist im nächsten Schritt zu prüfen, ob nicht § 2a EStG den negativen Progressionsvorbehalt ausschließt. Nach § 2a Abs. 1 Nr. 2 EStG dürfen die Verluste in Deutschland grundsätzlich nicht berücksichtigt werden (also auch nicht im Wege eines negativen Progressionsvorbehalts). Es könnte hier die Ausnahmeregelung des **§ 2a Abs. 2 Satz 1 EStG** greifen. Laut Sachverhalt stellt die Betriebsstätte ausschließlich Waren her, sodass eine volkswirtschaftlich erwünschte Produktionsleistung erbracht wird. Damit greift § 2a EStG nicht und der Verlust aus der türkischen Betriebsstätte unterliegt in Deutschland dem negativen Progressionsvorbehalt. Dies ist regelmäßig steuerlich günstig, da ein negativer Progressionsvorbehalt die Steuerbelastung senkt.

Frage: Wechseln wir das Thema. Ein Erblasser hinterlässt einen Handwerksbetrieb. Die Erben stellen fest, dass bis zum Todeszeitpunkt ein Verlust in Höhe von 75.000 € entstanden ist. Was geschieht mit dem Verlust?

Antwort: Die Erben sind nach § 1922 BGB Gesamtrechtsnachfolger geworden. Dies bedeutet, dass alle Rechte und Verpflichtungen auf sie übergegangen sind. Die Erben müssen daher **für den Erblasser** eine Einkommensteuererklärung abgeben. Die Verluste aus Gewerbebetrieb sind nach § 2 EStG mit anderen Einkünften des Erblassers auszugleichen. Entsteht ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte, wird dieser automatisch nach **§ 10d Abs. 1 EStG** in den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum zurückgetragen. Durch das Vierte Corona-Hilfe-Gesetz wurde der Rücktrag auf zwei Veranlagungszeiträume ausgedehnt. Die Erben könnten auf den Rücktrag gemäß § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG verzichten. Dies dürfte aber nicht sinnvoll sein, da ein Verlustvortrag beim Erblasser aufgrund des Todes nicht mehr möglich ist.

Frage: Was geschieht mit dem Verlust, wenn er im Rahmen des § 10d EStG beim Erblasser nicht verwertet werden kann?

Antwort: Der Große Senat hat entschieden, dass nicht ausgenutzte Verluste des Erblassers nicht auf die Erben übergehen (BFH GrS vom 17.12.2007, BStBl II 2008, 608). Die Verwaltung wendet diese Rechtsprechung an (BMF vom 24.07.2008, BStBl I 2008, 809; H 10d EStH „Verlustabzug im Erbfall“). Damit geht im vorliegenden Fall der Verlust des Erblassers verloren.

Frage: Nehmen Sie einmal an, der Erblasser sei als Kommanditist an einer GmbH und Co. KG beteiligt. Sein Kapitalkonto steht am Todestag auf ./ 100.000 €. Der verrechenbare Verlust des Erblassers nach § 15a Abs. 2 EStG beträgt 70.000 €. Der Erbe erbt den Kommanditanteil. Gehen die verrechenbaren Verluste über?

Antwort: Die Entscheidung des Großen Senats bezieht sich lediglich auf vortragsfähige Verluste nach § 10d EStG. Verwaltung und Rechtsprechung haben diese Grundsätze auf die vergleichbaren Regelungen (z.B. §§ 2a, 20 Abs. 6, 22 Nr. 3 Satz 4 EStG) übertragen, da hier eine vergleichbare steuerliche Situation vorliegt. Im Rahmen des § 15a EStG ist dies aber anders. Das negative Kapitalkonto des Erblassers geht nach § 1922 BGB auf den Erben über. Dieser muss das negative Kapitalkonto mit Gewinnen wieder auffüllen (vgl. § 169 HGB). Würde der verrechenbare Verlust auf den Erben nicht übergehen, so hätte sich der Verlust beim Erblasser wegen § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG steuerlich nicht ausgewirkt und der Erbe müsste einen Gewinn versteuern, den er aber nach § 169 HGB wirtschaftlich nicht nutzen kann. Aus diesem Grund sieht die Verwaltung vor, dass die verrechenbaren Verluste im Erbfall auf den Erben übergehen (vgl. R 10d Abs. 9 Satz 12 EStR).

Frage: Bleiben wir bei der Kommanditgesellschaft und vertiefen das Thema der Verluste nach § 15a EStG. Welche zwei Arten von Verlusten kennt diese Vorschrift?

Antwort: Verluste nach **§ 15a Abs. 1 und 2 EStG** können ausgleichsfähig oder lediglich verrechenbar sein. (Anmerkung: vgl. R 15a EStR und H 15a EStH mit Beispielen und weiteren Nachweisen)

Frage: Wann sind Verluste lediglich verrechenbar?

Antwort: Verluste sind nach § 15a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 EStG verrechenbar, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Als Kapitalkonto im Sinne von § 15a EStG gilt dabei das Gesamthandskonto einschließlich etwaiger Ergänzungsbilanzen, nicht aber das Sonderbilanzkonto (vgl. R 15a Abs.2 EStR und H 15a EStH „Kapitalkonto“).

Verrechenbare Verluste werden nach § 15a Abs. 2 EStG festgestellt und mit künftigen Gewinnen aus derselben Beteiligung verrechnet.

Frage: Können Einlagen die Höhe der ausgleichsfähigen Verluste beeinflussen?

Antwort: Je höher das positive Kapitalkonto ist, umso höher sind die ausgleichsfähigen Verluste. Eine Einlage schafft damit zusätzliches Potenzial an ausgleichsfähigen Verlusten.

Frage: Ein Kommanditist hat am 01.01.2021 ein Kapitalkonto in Höhe von ./ 100 T€. Er legt in 2022 30 T€ ein. Sein Verlustanteil beträgt in 2022 150 T€. Wie ist der Verlust zu beurteilen?

Antwort: Nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG ist ein Verlust verrechenbar, soweit ein Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Unter Berücksichtigung der Einlage entwickelt sich das Kapitalkonto von ./ 100 T€ auf ./ 220 T€. Damit sind 120 T€ des Verlustes verrechenbar (= Betrag, um den sich das negative Kapitalkonto erhöht hat) und 30 T€ ausgleichsfähig. Die Einlage hat somit im Jahr der Einlage ein Potenzial an ausgleichsfähigen Verlusten geschaffen.

Frage: Wandeln wir den Fall ab. In 2022 entsteht ein Gewinn von 0 €. Der Verlustanteil in Höhe von 150 T€ entsteht nun in 2023. Welche Auswirkungen hat nun die Einlage?

Antwort: Die Einlage bleibt hier ohne Auswirkung. Das Kapitalkonto steht am 01.01.2023 auf ./ . 70 T€. Durch den Verlust erhöht sich das negative Kapitalkonto um 150 T€. Damit ist der gesamte Verlust lediglich verrechenbar.

Die Einlage des Vorjahres wirkt sich nach **§ 15a Abs. 1a EStG** steuerlich nicht aus. Damit entfaltet eine Einlage in ein negatives Kapitalkonto nur Wirkung in dem Jahr, in dem sie getätigt wird.

Frage: Welche Folgen haben Entnahmen im Rahmen des § 15a EStG?

Antwort: Eine Entnahme ist nach § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG dem Kommanditisten als Gewinn hinzuzurechnen, soweit durch die Entnahme ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Dies gilt aber nur, soweit im Wirtschaftsjahr der Entnahme und in den zehn vorangegangenen Jahren Verluste ausgleichsfähig waren.

Frage: Gehen Sie von folgendem Sachverhalt aus: Das Kapitalkonto eines Kommanditisten steht am 01.01.2022 aufgrund von Verlusten (nicht Entnahmen) auf + 20 T€. Er entnimmt 80 T€. Die Hafteinlage beträgt 100 T€ und wurde in vollem Umfang einbezahlt. Wie hoch ist die Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG?

Antwort: Durch die Entnahme entsteht ein negatives Kapitalkonto in Höhe von ./ . 60 T€. Da das Kapitalkonto aufgrund von Verlusten auf + 20 T€ gesunken ist, müssen mindestens 80 T€ ausgleichsfähige Verluste in den Vorjahren entstanden sein (Hafteinlage 100.000 € abzüglich ausgleichsfähige Verluste i.H.v. 80.000 € = + 20.000 €). Allerdings ist nach § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG keine Gewinnhinzurechnung vorzunehmen, soweit aufgrund der Entnahme eine Haftung des Kommanditisten entsteht oder wieder auflebt. Nach **§ 171 HGB** haftet ein Kommanditist insoweit, als er seine Einlage durch Entnahmen wieder abzieht. Bei einem Stand des Kapitalkontos von 20 T€ führt jede Entnahme zu einer Haftung nach § 171 HGB, da der Kommanditist im vorliegenden Fall nur bei einem Kapitalkonto von über 100 T€ haftungsfreie Entnahmen tätigen dürfte. Die Entnahme führt daher **nicht** zu einer Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG, obwohl durch Entnahmen ein negatives Kapitalkonto entstand.

Frage: Welche Folgen hat es, wenn der Kommanditist in obigem Fall 200 T€ entnimmt?

Antwort: In diesem Fall entstünde ein negatives Kapitalkonto in Höhe von ./ . 180 T€ (+ 20.000 € ./ . 200.000 €). In Höhe von 100.000 € würde die Haftung nach § 171 HGB wieder aufleben. Insoweit entstünde keine Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG. In Höhe von 80 T€ würde die Haftung nach § 171 HGB nicht (!) wieder aufleben, da ein Kommanditist maximal für die Hafteinlage geradestehen muss; dies sind hier 100 T€. Damit wäre dem Kommanditisten ein Gewinn in Höhe von 80 T€ zuzurechnen. Gleichzeitig wäre nach § 15a Abs. 3 Satz 4 EStG ein verrechenbarer Verlust in dieser Höhe festzustellen.

Tipp! Sie sollten sich bei einer derartigen Frage unbedingt die Entwicklung des Kapitalkontos aufzeichnen, sonst verlieren Sie schnell den Überblick.

Frage: Kann ein Kommanditist unbegrenzt Einlagen tätigen, um verrechenbare Verluste zu vermeiden?

Antwort: Steuerlich sieht § 15a EStG keine Begrenzung vor. Gesellschaftsrechtlich kann aber die Höhe der Einlage (z.B. im Gesellschaftsvertrag) begrenzt sein, um zu vermeiden, dass einzelne Gesellschafter die Gewinnverteilung zu ihren Gunsten beeinflussen. Der BFH (Urteil vom 10.11.2022, IV R 8/19,

DStR 2023, 80) berücksichtigt daher im Rahmen des § 15a EStG nur **gesellschaftsrechtlich zulässige** Einlagen.

Frage: Was passiert mit einem verrechenbaren Verlust, wenn der Mitunternehmeranteil verschenkt wird?

Antwort: Bei einer unentgeltlichen Übertragung gehen die Buchwerte – also auch das negative Kapitalkonto – auf den Beschenkten über. Da sonach der Beschenkte handelsrechtlich das negative Kapitalkonto mit künftigen Gewinnanteilen wieder auffüllen muss, muss folgerichtig auch der verrechenbare Verlust auf den Beschenkten übergehen.

Frage: Stellt die Übernahme eines negativen Kapitalkontos nicht ein Entgelt dar?

Antwort: Nein; der Fall ist nicht mit der Übernahme eines privaten Darlehens zu vergleichen. Das negative Kapitalkonto ist Bestandteil des aus Aktiva und Passiva bestehenden Kommanditanteils. Die Übernahme stellt daher kein Entgelt dar (vgl. BMF vom 13.01.1993, BStBl I 1993, 80 Rz. 30).

Frage: Gehen Sie von folgendem Fall aus: Das Kapitalkonto des Kommanditisten K steht auf ./. 50.000 €. Die KG wird zahlungsunfähig und ein Insolvenzverfahren wird eingeleitet. Im nächsten Wirtschaftsjahr entfällt auf den Kommanditisten ein Verlustanteil in Höhe von 20.000 €.

Antwort: § 15a EStG liegt der Gedanke zugrunde, dass verrechenbare Verluste dem Kommanditisten zugewiesen werden, weil er sie mit künftigen Gewinnanteilen verrechnen kann. Besteht keine Chance mehr, künftig Gewinne zu erwirtschaften, muss das durch Verluste negativ gewordene Kapitalkonto aufgelöst werden (vgl. BFH vom 10.11.1980, BFH GrS 1/79, BStBl II 1981, 164 sowie H 15a EStH „Auflösung des negativen Kapitalkontos“). Die Auflösung des negativen Kapitalkontos führt aber zu einer Erhöhung des Betriebsvermögens (§ 4 Abs. 1 EStG) und damit zu einem Gewinn. Dieser kann aber mit vorhandenen verrechenbaren Verlusten neutralisiert werden. Derartige verrechenbare Verluste müssen ja vorhanden sein, wenn das Kapitalkonto durch Verluste negativ wurde.

Frage: Was geschieht nun mit dem laufenden Verlust?

Antwort: Dieser kann nach den gerade dargestellten Grundsätzen dem Kommanditisten (steuerlich, nicht handelsrechtlich!) nicht mehr zugerechnet werden. Der Verlust wird daher dem Komplementär zugewiesen, da für diesen ja der § 15a EStG nicht anwendbar ist.

Frage: Gesellschafter A der ABC-GbR hat ein negatives Kapitalkonto in Höhe von 100 T €. Im März 2023 wird die GbR in eine GmbH&Co.KG umgewandelt. Dabei wird der Anteil des A nach § 24 UmwStG zum Buchwert eingebracht. Im mit dem Kalenderjahr identischen Wirtschaftsjahr 2023 wird dem A (jetzt Kommanditist) ein Verlustanteil in Höhe von 40 T € zugewiesen. Wie ist der Verlust steuerlich zu behandeln?

Antwort: Ich gehe bei meiner Antwort nicht näher auf die Problematik des § 24 UmwStG ein.

Prüfer: Das ist so in Ordnung. Mich interessiert der § 15a EStG.

Weiterführung der Antwort: Entscheidend sind die steuerlichen Verhältnisse am Bilanzstichtag. Da A am Bilanzstichtag nicht mehr unbegrenzt haftet (frühere GbR) und nunmehr Kommanditist ist, unterliegt der Verlustanteil den Beschränkungen des § 15a Abs.2 EStG, ist also nur verrechenbar und auf die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen.

Frage: Kommanditist K der X-KG ist in einem DBA-Staat ansässig und verfügt in Deutschland über keinen Wohnsitz. Unterliegt er auch den Beschränkungen des § 15a EStG?

Themenbereich Umsatzsteuer

Problembereich 1: Der Unternehmer und sein Unternehmen

Frage: Geben Sie bitte kurz an, nach welchen Kriterien sich die Unternehmereigenschaft bestimmt.

Antwort: Die Unternehmereigenschaft ist in § 2 Abs. 1 UStG definiert. Danach ist jede gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, die selbstständig ausgeübt wird, eine unternehmerische Tätigkeit. Dabei ist die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit umsatzsteuerrechtlich eigenständig zu interpretieren und ist jede Tätigkeit, die nachhaltig und mit Einnahmezielungsabsicht ausgeübt wird. Nach einer gesetzlichen Klarstellung zum 01.01.2023 ist es auch unerheblich für die Unternehmereigenschaft, ob nach anderen Rechtsvorschriften Rechtsfähigkeit besteht.

Frage: Wer kann denn alles Unternehmereigenschaft haben? Und warum hat der Gesetzgeber eine solche Klarstellung vorgenommen?

Antwort: Unternehmer kann jede natürliche Person (ab Geburt), jede juristische Person sowie jeder Personenzusammenschluss sein. Der BFH (Urteil vom 22.11.2018, V R 65/17, BFH/NV 2019, 359, bestätigt durch BFH, Urteil vom 07.05.2020, V R 1/18, BFH/NV 2020, 1211) hatte allerdings aufgrund mangelnder Rechtsfähigkeit Bruchteilsgemeinschaften in der Umsatzsteuer die Unternehmerfähigkeit abgesprochen. Danach wäre Voraussetzung, dass ein Personenzusammenschluss als solcher rechtsfähig ist. Die Finanzverwaltung hatte zu diesem Urteil nicht Stellung genommen (in einem BMF-Schreiben vom 27.10.2021, BStBl I 2021, 2137, hat die Finanzverwaltung zu den nichtunternehmerischen Bruchteilsgemeinschaften Stellung genommen – daraus konnte abgeleitet werden, dass die Finanzverwaltung von der Unternehmereigenschaft von Bruchteilsgemeinschaften ausgeht). Wären diese Grundsätze auf vergleichbare Fälle übertragen worden, hätten sich – so z.B. bei der ungeteilten Erbengemeinschaft – erhebliche Probleme in der Praxis ergeben. Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber klargestellt, dass es für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung nicht auf die (zivilrechtliche) Rechtsfähigkeit ankommt. Damit sind die wirtschaftlich tätigen Bruchteilsgemeinschaften genauso wie auch die ungeteilten Erbengemeinschaften unter den weiteren Voraussetzungen unternehmerisch tätig. Ebenso sind auch die Personenhandelsgesellschaften oder auch die Gesellschaften bürgerlichen Rechts eigenständige Unternehmen. Aber auch juristische Personen des privaten und des öffentlichen Rechts können Unternehmereigenschaft haben. Allerdings sind bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts noch weitere Einschränkungen nach § 2b UStG bzw. sind bis Ende 2024 übergangsweise auch noch die früheren Regelungen nach § 2 Abs. 3 UStG zu beachten.

Frage: Lassen Sie mich hier einmal unterbrechen, zu den juristischen Personen des öffentlichen Rechts kommen wir später noch einmal zurück. Lassen Sie uns vorerst über die grundlegenden Fragestellungen zur Unternehmereigenschaft reden. Ab wann beginnt denn die Unternehmereigenschaft und warum ist diese Frage für die Umsatzsteuer so wichtig?

Tipp! Soweit Sie Gesetze in der Prüfung verwenden dürfen, sollten die Teilnehmerinnen/Teilnehmer der mündlichen Prüfung, die gerade nicht gefragt sind, schon einmal den § 2b und den § 2 Abs. 3 UStG zur juristischen Person des öffentlichen Rechts aufblättern und noch einen kurzen Blick hineinwerfen – folgen Sie aber dennoch dem Prüfungsgespräch!

Antwort: Die Unternehmereigenschaft beginnt grundsätzlich mit dem ersten, nach außen erkennbaren in Erscheinung treten. Dabei begründen auch schon Vorbereitungshandlungen die Unternehmereigenschaft. Vorbereitungshandlungen liegen vor, wenn ein Unternehmer in die konkrete Planung eintritt,

unternehmerisch tätig werden zu wollen. Von Bedeutung ist das deshalb, da ab der Begründung der Unternehmereigenschaft im Regelfall vom Unternehmer bereits Leistungen in Anspruch genommen werden, bevor dieser selbst seine Leistungen gegenüber Dritten erbringen kann. Da für die Vorsteuerabzugsberechtigung nach § 15 UStG die Unternehmereigenschaft wesentliche Voraussetzung ist, muss die Unternehmereigenschaft schon zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs vorliegen.

Tipp! Hier könnte je nach Prüfungsverlauf auch noch mit einfließen, dass nach der Rechtsprechung des EuGH (EuGH, Urteil vom 29.02.1996, C-110/94 – INZO, UR 1996, 116; vgl. auch Abschn. 2.6 Abs. 1 UStAE) die Unternehmereigenschaft nicht davon abhängig ist, dass auch tatsächlich später entgeltliche Ausgangsleistungen ausgeführt werden. Die ernsthafte Umsatzerzielungsabsicht ist ausreichend.

Frage: Nach welchen Kriterien kann die private Vermögensverwaltung von der unternehmerischen Betätigung abgegrenzt werden – oder anders gefragt: Ab wann kann jemand auch bei dem Verkauf privater Gegenstände Unternehmereigenschaft erlangen?

Antwort: Grundsätzlich führt die private Vermögensverwaltung nicht zu einer unternehmerischen Betätigung. So hatte der BFH schon früh entschieden, dass ein Briefmarkensammler oder Münzsammler nicht unternehmerisch tätig ist, selbst wenn er Stücke wegetauscht, die Sammlung umschichtet oder ganz oder teilweise veräußert (BFH, Urteil vom 29.06.1987, X R 23/82, BStBl II 1987, 744 und vom 16.07.1987, X R 48/82, BStBl II 1987, 752 sowie Abschn. 2.3 Abs. 6 Satz 2 UStAE). Allerdings kann die Grenze zur Unternehmereigenschaft bei einer intensiven privaten Vermögensverwaltung auch überschritten werden. Der BFH (Urteil vom 26.04.2012, V R 2/11, BStBl II 2012, 634, Urteil vom 12.08.2015, XI R 43/13, BStBl II 2015, 919 sowie Urteil vom 12.05.2022, V R 19/20, BFH/NV 2023, 101) hat für einen eBay-Verkäufer entschieden, dass der Verkauf einer Vielzahl von Gegenständen (in einem Fall 1.200 Umsätze in drei Jahren, in einem anderen Fall 140 Pelzmäntel) eine der Umsatzsteuer unterliegende nachhaltige unternehmerische Tätigkeit sein kann. Dabei ist es für die Beurteilung der Nachhaltigkeit nicht von Bedeutung, ob schon beim Einkauf der Gegenstände eine Wiederverkaufsabsicht bestand. Die Abgrenzung muss deshalb immer unter Würdigung aller individuellen Voraussetzungen im Einzelfall erfolgen.

Tipp! Der BFH hat in dem Fall insbesondere darauf abgestellt, dass der Verkäufer aktive Schritte zum Vertrieb von Gegenständen unternommen hatte, indem er sich ähnlicher Mittel bediente, wie ein gewerblicher Händler. Damit kann bei der laufenden Veräußerung von Gegenständen in erheblichem Umfang nicht mehr von einer privaten Vermögensverwaltung ausgegangen werden. Grundsätzlich ergibt sich kein Unterschied, ob der Verkauf über eine Internet-Auktionsplattform erfolgt oder auf einem Trödelmarkt – lediglich die Erfassung und damit die Nachweisbarkeit sind bei Internet-Auktionen deutlich einfacher. Gerade bei dem Handel über Internetplattformen haben sich zum 01.07.2021 erhebliche Veränderungen ergeben, wie z.B. bei den fiktiven Reihengeschäften nach § 3 Abs. 3a UStG oder bei den veränderten Nachweispflichten für die Betreiber solcher elektronischen Schnittstellen (elektronische Marktplätze).

Frage: Bleiben wir noch bei der Abgrenzung zwischen privater Tätigkeit und unternehmerischer Betätigung. Kann nach Ihrer Auffassung ein professioneller Pokerspieler Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinne sein?

Antwort: Die Frage der Unternehmereigenschaft bei professionellen Pokerspielern war in der Tat umstritten. Glücksspiel ist regelmäßig keine unternehmerische Betätigung, da es in diesem Fall an

einer erwartbaren Gegenleistung fehlt. Gewinne sind gerade nicht Gegenleistung für eine ausgeführte Leistung, sondern eher zufällig. Der BFH (Urteil vom 25.10.2017, XI R 37/14, BStBl II 2019, 336) hat dazu entschieden, dass ein Berufspokerspieler keine Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches gegen Entgelt erbringt, wenn er an Spielen fremder Veranstalter teilnimmt und ausschließlich im Falle der erfolgreichen Teilnahme Preisgelder oder Spielgewinne erhält. Zwischen der Teilnahme am Pokerspiel und dem im Erfolgsfall erhaltenen Preisgeld oder Gewinn fehlt der für einen Leistungsaustausch erforderliche unmittelbare Zusammenhang. Allerdings ist zu beachten, dass die Teilnahme an einem Pokerspiel aber eine im Rahmen eines Leistungsaustausches gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung darstellt, wenn der Veranstalter für sie eine von der Platzierung unabhängige Vergütung zahlt. In einem solchen Fall ist die vom Veranstalter geleistete Zahlung die tatsächliche Gegenleistung für die vom Spieler erbrachte Dienstleistung, an dem Pokerspiel teilzunehmen.

Tipp! Der BFH (Urteil vom 02.08.2018, V R 21/16, BStBl II 2019, 339) hat diese Rechtsprechung fortgesetzt und entschieden, dass die Teilnahme an einem Wettbewerb (Pferderennen) nicht steuerbar ist, wenn dem Eigentümer der Pferde als Gegenleistung lediglich ein platzierungsabhängiges Preisgeld gezahlt wird. Die Finanzverwaltung (BMF, Schreiben vom 27.05.2019, BStBl I 2019, 512) hat diese Vorgaben umgesetzt. Wenn unsicher ist, ob überhaupt eine Zahlung erfolgt (platzierungsabhängiger Gewinn), liegt keine steuerbare Leistung vor. Ist lediglich die Höhe der Zahlung von der Platzierung abhängig, liegt ein Leistungsaustausch vor.

Frage: Können Sie sich Fälle vorstellen, in denen dem Unternehmer der Vorsteuerabzug vom Finanzamt rückwirkend wieder aberkannt werden kann, weil eine Unternehmereigenschaft tatsächlich nicht begründet wurde?

Antwort: Grundsätzlich ist sofort beim Leistungsbezug darüber zu entscheiden, ob eine Leistung dem Unternehmen zugeordnet werden kann. Damit muss zu diesem Zeitpunkt auch feststehen, dass die Unternehmereigenschaft schon besteht. Eine nachträgliche Aberkennung der Unternehmereigenschaft und damit auch die Versagung der Vorsteuerabzugsberechtigung kann nur in wenigen Ausnahmefällen möglich sein. Dies kann laut EuGH dann vorkommen, wenn ein Fall des Betrugs oder des Missbrauchs vorliegt und die Unternehmereigenschaft nur böswillig vorgetäuscht worden ist.

Frage: Unter welchen Voraussetzungen kann eine natürliche Person gegenüber einer Personengesellschaft, an der sie beteiligt ist, als Unternehmer Leistungen ausführen?

Antwort: Damit ein Gesellschafter einer Personengesellschaft dieser gegenüber als Unternehmer eine Lieferung oder eine sonstige Leistung ausführen kann, muss der Gesellschafter diese Leistung mit Einnahmeverzielungsabsicht ausführen. Das bedeutet, dass der Gesellschafter im Zusammenhang mit der Leistung eine konkrete Gegenleistung (eine individuelle Bezahlung) erhalten möchte. Wird er nur im Rahmen seiner gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung gegenüber der Gesellschaft tätig, handelt es sich um einen sog. echten Gesellschafterbeitrag, der nicht steuerbar ausgeführt wird.

Frage: Können Sie uns dafür ein konkretes Beispiel angeben?

Antwort: Gerne, ein konkretes Beispiel kann die Überlassung eines Fahrzeugs, das einem Gesellschafter der Personengesellschaft gehört, gegenüber der Personengesellschaft sein. Überlässt er das Fahrzeug nur gegen seinen allgemeinen Gewinnanteil, liegt ein nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag vor, erhält er aber von der Gesellschaft ein konkretes Entgelt für die Überlassung des Fahrzeugs, vollzieht sich diese Überlassung im Rahmen eines steuerbaren und steuerpflichtigen Leistungsaustauschs. Der Gesellschafter ist dann als Unternehmer zum Vorsteuerabzug aus dem Kauf des Fahrzeugs berechtigt.

Ein weiteres Beispiel ist die entgeltliche Geschäftsführungsleistung bei einer Personengesellschaft. Erhält der Gesellschafter für die Führung der Geschäfte der Personengesellschaft ein gesondert berechnetes Entgelt – also keinen vom Gewinn der Gesellschaft abhängigen Betrag –, ist dies als steuerbare und steuerpflichtige Leistung gegenüber der Gesellschaft anzusehen.

Tipp! Schauen Sie sich in der Vorbereitung auf die mündliche Prüfung Abschn. 1.6 UStAE an. Hier hat die Finanzverwaltung kompakt die Grundsätze der Leistungsaustauschprozesse bei Gesellschaftsverhältnissen dargestellt. Neben der Einnahmezielungsabsicht ist aber auch zu prüfen, ob der Gesellschafter selbstständig tätig ist oder weisungsgebunden eingegliedert ist. Auch ein Komplementär einer KG kann – im Innenverhältnis – weisungsgebunden eingegliedert sein, sodass er nicht selbstständig tätig ist.

Der EuGH hat indirekt diese Rechtsauffassung bestätigt, dass nur die entgeltliche (wirtschaftliche) Tätigkeit die Unternehmereigenschaft eines Gesellschafters begründet (EuGH, Urteil vom 13.03.2014, C-204/13 – Heinz Malburg, BFH/NV 2014, 813).

Frage: Kommen wir zu einem kleinen Fall: Drei natürliche Personen wollen zusammen eine GmbH gründen. Bevor sie aber zu einem Notar gehen und den Gesellschaftsvertrag abschließen, mieten sie schon Bürosäume an, stellen Personal ein und schaffen die für die Ausführung ihrer Umsätze notwendige Hard- und Software an. Am Tag, bevor sie erstmals entgeltliche Leistungen ausführen, gehen sie zum Notar und schließen den notariellen Gesellschaftsvertrag ab. Können sich hier Probleme für die Beteiligten ergeben?

Antwort: Fraglich ist, wer hier einen Vorsteuerabzug aus den gesamten Ingangsetzungskosten des Unternehmens hat. Die GmbH ist (nach Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags als Gründungsgesellschaft) Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG geworden, da sie entgeltlich Umsätze ausführen will und dies auch tut. Die Vorgründungsgesellschaft (bis zum notariellen Gesellschaftsvertrag) ist als Personengesellschaft nicht mit der später entstehenden GmbH identisch. Da die Vorgründungsgesellschaft aber selbst keine eigene Umsatzerzielungsabsicht hatte, könnte es hier an der Unternehmereigenschaft der Vorgründungsgesellschaft scheitern. In diesem Falle wäre weder die GmbH (mangels Leistungsbezug) noch die Personengesellschaft (mangels Unternehmereigenschaft) zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der EuGH hatte hier aber entschieden (EuGH, Urteil vom 29.04.2004, C-137/02 – Faxworld GbR, BFH/NV Beilage 2004, 225), dass in diesem Fall eine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG (nicht steuerbar) vorliegt, die die Unternehmereigenschaft der Vorgründungsgesellschaft begründet. Dieser Übertragungsvorgang ist ausreichend, um die Vorsteuerabzugsberechtigung der Vorgründungsgesellschaft in den Fällen zu ermöglichen, in denen die dann später entstehende GmbH keine vorsteuerabzugsschädlichen Ausgangsumsätze ausführt.

Tipp! Problematischer ist es, wenn aus der Vorgründungsgesellschaft einzelne, dort bezogene Leistungen, auf die Gründungsgesellschaft übertragen werden sollen. Dies wird sich nur im Rahmen eines entgeltlichen Vorgangs vollziehen lassen. Die nicht steuerbare Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG ist hingegen nicht von einem entgeltlichen Vorgang abhängig.

Zu den Gründungskosten bei einer Personengesellschaft ist ein Urteil des EuGH (Urteil vom 01.03.2010, C-280/10 – Polski Travertyn, BFH/NV 2012, 908) lesenswert. Danach sind auch Gründungskosten, die von den Gesellschaftern der Personengesellschaft getragen wurden und die ihnen direkt berechnet wurden, als Vorsteuerbeträge abzuziehen.

Themenbereich Erbschaftsteuer

Problembereich 1: Erwerbsvorgänge in der Erbschaftsteuer

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

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

Frage: Kennen Sie noch andere Erwerbsvorgänge im Erbschaftsteuergesetz?

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

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

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

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

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

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

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

Tipp! An dieser Stelle könnte dann auch noch auf den Umfang des Inlandsvermögens nach § 121 BewG hingewiesen werden. Insbesondere könnte in diesem Zusammenhang erwähnt werden, dass Inlandsvermögen nicht unbedingt bedeutet, dass es sich um im Inland vorhandenes Vermögen handeln muss, sondern dass nur die abschließend in § 121 BewG aufgeführten Vermögensteile zum Inlandsvermögen gehören können. So sind z.B. inländische laufende Guthaben bei Kreditinstituten kein Inlandsvermögen nach dieser Regelung. Ein interessantes Urteil hat der BFH (Urteil vom 23.11.2022, II R 37/15, BFH/NV 2023, 641) zur Besteuerung eines Sachleistungsanspruchs (hier Vermächtnis an einem inländischen Grundstück) gefällt. Dieser Sachleistungsanspruch unterliegt nach Auffassung des BFH nicht der beschränkten Steuerpflicht, obwohl er auf ein inländisches Grundstück gerichtet war.

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

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

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

Antwort: Ja, im § 3 Abs. 1 ErbStG sind noch diverse weitere Tatbestände aufgeführt, die zu einem Erwerb von Todes wegen führen. So kann außerhalb der Erbschaft auch jemand durch ein Vermächtnis begünstigt sein. Im Rahmen einer testamentarischen Verfügung wird dabei jemanden ein Vermögensvorteil zugewendet. Dies könnte ein Geldvermächtnis sein, es könnte sich aber auch auf einen bestimmten Gegenstand beziehen (sog. Stückvermächtnis). Darüber hinaus stellt auch ein Pflichtteilsanspruch einen Erwerb von Todes wegen dar. Ein Pflichtteilsanspruch ist ein auf Geld gerichteter Anspruch, den

jemand geltend machen kann, der als Ehepartner oder Kind von der gesetzlichen Erbfolge testamentarisch ausgeschlossen ist. Da der Pflichtteilsanspruch aus der Erbmasse der Erben zu begleichen ist, stellt der Pflichtteilsanspruch für die Erben eine Nachlassverbindlichkeit dar, § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG.

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

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

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

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

Problembereich 2: Bewertung des übrigen Vermögens

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

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

Bei der Ermittlung des gemeinen Werts ist auf den Einzelveräußerungspreis abzustellen, den der Besitzer des Gegenstands auf dem ihm zugänglichen Veräußerungsmarkt erzielen könnte. Als Einzelveräußerungspreis umfasst der gemeine Wert soweit möglich die gesetzliche Umsatzsteuer. Der Einzelveräußerungspreis muss nicht mit einem tatsächlich einmal am Markt erzielten Preis übereinstimmen, allerdings werden tatsächlich erzielte Preise häufig einen Rückschluss auf den gemeinen Wert zulassen.

Tipp! Eventuell kann dies noch mit praktischen Beispielen illustriert werden. So werden typischerweise Hausrat, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke, Schmuck, Münzen und ähnliche Gegenstände mit dem gemeinen Wert nach § 9 BewG bewertet.

Frage: Ist die Bestimmung des gemeinen Werts in der Praxis einfach oder bestehen hier auch Probleme?

Antwort: Es ist eine Frage des Einzelfalls. Es gibt Wirtschaftsgüter, bei denen die Ermittlung des gemeinen Werts regelmäßig ohne Probleme vorgenommen werden kann. Dies ist immer dann der Fall, wenn es sich um standardmäßige Gegenstände handelt, die regelmäßig gehandelt werden. So dürfte z.B. die Ermittlung des gemeinen Werts bei gängigen Goldmünzen (Krugerrand, Maple Leaf) keine Schwierigkeiten bereiten. Bei individuellen Gegenständen – Kunstgegenständen, individuell gefertigte Schmuckstücke – ist die Ermittlung des gemeinen Werts schon schwieriger, da es keine Vergleichspreise gibt. Gerade bei hochwertigen Kunstgegenständen (z.B. Gemälden) wird kaum ein verlässlicher Wert festzustellen sein. Soweit in solchen Fällen auf z.B. Auktionsergebnisse vergleichbarer Werte abgestellt wird, muss immer beachtet werden, dass der Erwerber bei einer Auktion durch die Aufschläge regelmäßig deutlich mehr zahlt, als der Einlieferer aus der Auktion erhält. Eine Schätzung des gemeinen Werts muss in diesen Fällen vorsichtig vorgenommen werden.

Frage: Im Bewertungsgesetz ist auch noch der Teilwert mit als Bewertungsmaßstab angeben. Was ist unter dem Teilwert zu verstehen und welche Bedeutung hat er heute bei der Bewertung für Zwecke der Erbschaftsteuer?

Antwort: Der Teilwert ist nach der ausdrücklichen Anordnung des § 10 Satz 1 BewG für Wirtschaftsgüter anzuwenden, die einem Unternehmen dienen, soweit nicht – insbesondere im besonderen Teil des Bewertungsgesetzes – etwas anderes vorgeschrieben ist.

Die Definition des Teilwerts erfolgt im § 10 BewG. Es ist hier die allgemeine – auch ertragsteuerrechtlich normierte – Definition wiedergegeben: Teilwert ist der Betrag, den ein gedachter Erwerber des ganzen Unternehmens im Rahmen des Gesamtaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut aufwenden würde. Dabei ist von der Unternehmensfortführung auszugehen.

Mit Änderung des Bewertungsgesetzes zum 01.01.1993 hat der Teilwert im Bewertungsrecht an Bedeutung verloren, da zumindest bei der Bewertung des Betriebsvermögens bilanzierender Unternehmer ab diesem Zeitpunkt im Wesentlichen nach § 109 Abs. 1 BewG a.F. an die Steuerbilanzwerte des Unternehmens anzuknüpfen war. Da bei Bewertungen seit dem 01.01.2009 grundsätzlich ein an Verkehrswerten ausgerichteter Wert zu ermitteln ist, ist auch für nichtbilanzierende Unternehmer die Bewertungsvorschrift des § 10 BewG nicht mehr von Bedeutung.

Frage: Können Sie uns auch noch andere Bewertungsmaßstäbe nach dem Bewertungsgesetz nennen?

Antwort: Sicher, so werden Kapitalforderungen und Schulden im Allgemeinen nach § 12 Abs. 1 BewG mit dem Nennwert bewertet. Eine vom Nennwert abweichende Bewertung kann aber in besonderen

Fräenznick/Grobshäuser/Radeisen/Hellmer/
Pientka/Hendricks/Holzner/Dauber/Michel

Der Kurzvortrag in der mündlichen Steuerberaterprüfung 2023/2024

15. Auflage

102 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 Schlussatz, 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 Prüfungsrounde 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 Steuerrichtlinien. Taschenrechner sind nicht erforderlich und auch nicht zugelassen.

Im Prüfungsgespräch stehen Beck'sche Steuergesetze, Beck'sche Steuerrichtlinien, 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 Kurzvortragsthemen 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 102 Kurzvorträgen enthalten. Es lohnt sich darüber hinaus, die Prüfungsprotokolle früherer Prüfungen anzuschauen. Diese sind zwar mit Vorsicht zu genießen, da der Protokollant stets eine subjektive Wahrnehmung der Prüfung wiedergibt. Die Kurzvortragsthemen aber lassen sich eindeutig aus den Prüfungsprotokollen entnehmen.

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

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

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

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

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

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

3. Der Kurzvortrag

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

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

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

Schritt 1: Auswahl des Themas

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Schritt 2: Brainstorming

Sie haben nunmehr ca. 20 Minuten Zeit, das Thema zu durchdenken, Schlagworte niederzuschreiben und ein Manuskript für den Kurzvortrag zu erstellen. Arbeiten Sie zunächst die zentralen Punkte heraus. Schreiben Sie die Schlagworte, die Ihnen zum Thema einfallen, nieder. Hierfür dürfen Sie ca. fünf Minuten einplanen. Anschließend können diese Schlagworte geordnet und hieraus ein Redemanuskript gefasst werden. Dieser Vorgang kann 15 bis 20 Minuten beanspruchen.

Schritt 3: Erstellen des Kurzvortragsmanuskripts

Erstellen Sie sich ein **handliches und übersichtliches Manuskript**. Geeignet hierfür sind insbesondere Karteikarten. Stehen diese nicht zur Verfügung, dann können DIN-A4-Blätter einmal in der Mitte gefaltet werden, und schon haben Sie eine DIN-A5-Karteikarte.

Auf diesem Skript stehen, mit Ausnahme des Einleitungs- und Schlussatzes, bitte nur Stichworte und keine ganzen Sätze. Ganze Sätze verleiten zum Ablesen. Der Vortrag wirkt nicht mehr frei, sondern gestellt. Überdies verlieren Sie den roten Faden und den Überblick. Die Stichworte sind dafür da, einige Gedanken zu entwickeln, Schwerpunkte zu setzen und eine gewisse Reihenfolge und Ordnung in das Manuskript zu bringen. Die Stichworte werden groß geschrieben, sodass sie deutlich lesbar sind. Jede Karteikarte hat nur wenige Stichworte. Ergänzende Angaben können entweder unter dem Stichwort oder neben dem Stichwort vermerkt werden. Diese Angaben sind nicht ganz so groß wie das Stichwort zu schreiben, aber noch groß genug, um es unproblematisch beim Kurzvortrag aufnehmen zu können.

Wir empfehlen, den ersten und den letzten Satz auszuformulieren. Das Ausformulieren des ersten Satzes sorgt für einen guten Einstieg in den Kurzvortrag und bringt eine gewisse Ruhe in den Vortrag. Da der erste Satz einen ersten Eindruck vermittelt, sollte dieser sorgfältig ausgewählt und ansprechend gestaltet werden. Allzu viel Zeit dürfen Sie hierfür allerdings nicht verwenden.

Auch der letzte Satz sollte ausformuliert werden. Ein sicherer **Schlussatz** rundet den Kurzvortrag ab. Geben Sie mit dem Schlussatz einen Ausblick oder fassen Sie den Kurzvortrag zusammen. Optimal ist es, wenn zwischen dem Schlussatz und dem Einleitungssatz ein Bogen gespannt werden kann. Auch für den Schlussatz sollten Sie aber nicht allzu viel Zeit verwenden.

Der **Einleitungssatz** auf Ihrem Manuskript könnte an dem **Beispiel des Kurzvortragsthemas „Die Betriebsaufspaltung“** wie folgt lauten:

Sehr geehrte Damen und Herren,

für meinen Kurzvortrag habe ich das Thema „Die Betriebsaufspaltung“ gewählt. Ich gliedere meinen Vortrag wie folgt:

1. Definition der Betriebsaufspaltung

2. Formen der Betriebsaufspaltung – echte und unechte Betriebsaufspaltung

...

oder

Guten Tag,

ich werde im Folgenden über die Betriebsaufspaltung vortragen. Hierbei werde ich zunächst klären, was unter einer Betriebsaufspaltung zu verstehen ist. Anschließend stelle ich den Unterschied zwischen der echten und der unechten Betriebsaufspaltung dar.

...

oder

Herr Vorsitzender,

sehr geehrte Damen und Herren der Prüfungskommission,

mein Kurzvortragsthema lautet „Die Betriebsaufspaltung“.

Im Rahmen meines Vortrages werde ich folgende Punkte behandeln

Themenbereich Umsatzsteuer

Vortrag 1: Der Unternehmer und sein Unternehmen im Umsatzsteuerrecht

I. Einführende Hinweise

Voraussetzung für fast alle umsatzsteuerrechtlichen Rechtsfolgen ist, dass der Handelnde Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG besitzt. Nur in seltenen Fällen (z.B. Erwerb eines neuen Fahrzeugs, unberechtigter Steuerausweis, Einfuhr aus dem Drittlandsgebiet) können sich für einen Nichtunternehmer Konsequenzen aus dem Umsatzsteuergesetz ergeben.

Grundsätzlich kann jeder Unternehmer sein, wenn er die Voraussetzungen des § 2 UStG erfüllt – auf die Rechtsform kommt es dabei nicht an. Wesentliche Voraussetzung ist, dass die Tätigkeit selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht ausgeführt wird. Besonderheiten bestehen für die Selbstständigkeit, hier wird über § 2 Abs. 2 UStG negativ abgegrenzt, wann keine Selbstständigkeit vorliegt. Juristische Personen des öffentlichen Rechts müssen seit dem 01.01.2017 die Voraussetzungen des § 2b UStG erfüllen, um Unternehmereigenschaft zu erhalten, bis zum 31.12.2016 bzw. noch in einer Übergangszeit bis Ende 2024 mussten sie nach § 2 Abs. 3 UStG einen Betrieb gewerblicher Art oder eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit unterhalten.

Die Unternehmereigenschaft ist aber nicht nur dafür von Bedeutung, ob der Leistende steuerbare Leistungen ausführen kann, auch für den Vorsteuerabzug ist wichtig, ob und ab wann Unternehmereigenschaft besteht. Dabei muss die bezogene Leistung auch in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der unternehmerischen Betätigung stehen.

Tipp! Insbesondere muss hier an die sog. „Dreisphärentheorie“ des EuGH gedacht werden. Nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 12.02.2009, C-515/07 – **VNLTO**, BFH/NV 2009, 682) dürfen nur Leistungen zum Vorsteuerabzug herangezogen werden, die für die wirtschaftliche Sphäre bezogen werden. Soweit Leistungen für nichtwirtschaftliche Zwecke bezogen werden, ist der Vorsteuerabzug von Anfang an ausgeschlossen (vgl. dazu auch BMF, Schreiben vom 02.01.2012, BStBl I 2012, 60, BMF, Schreiben vom 02.01.2014, BStBl I 2014, 119 sowie Abschn. 15.2c UStAE).

Nachdem der BFH die Bruchteilsgemeinschaft mangels Rechtsfähigkeit nicht als unternehmerfähig angesehen hatte (BFH, Urteil vom 22.11.2018, V R 65/17, BFH/NV 2019, 359, bestätigt durch BFH, Urteil vom 07.05.2020, V R 1/18, BFH/NV 2020, 1211), wurde zum 01.01.2023 gesetzlich geregelt, dass es für die Unternehmereigenschaft unbeachtlich ist, ob nach anderen Vorschriften Rechtsfähigkeit vorliegt oder nicht, § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG. Außerdem sind der EuGH (Urteil vom 13.06.2019, C-420/18 – **IO**, BFH/NV 2019, 1053) als auch nachfolgend der BFH (Urteil vom 27.11.2019, V R 23/19, BFH/NV 2020, 480) zu dem Ergebnis gekommen, dass Aufsichtsräte zumindest dann nicht unternehmerisch tätig sind, wenn sie für Ihre Tätigkeit eine Festvergütung erhalten. Hier ist Abschn. 2.2 Abs. 3a UStAE zu beachten.

II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	Einleitung	Thema, Kurzübersicht
1.	Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft	Personenkreis; allgemeine Voraussetzungen nach § 2 Abs. 1 UStG; unter bestimmten Voraussetzungen kann auch der Lieferer eines neuen Fahrzeugs im Europäischen Binnenmarkt als Unternehmer behandelt werden; keine Rechtsfähigkeit notwendig

Gliederungspunkt		Die Stichworte
1.1	Selbstständig ausgeführte Tätigkeit	Voraussetzungen: Keine weisungsgebundene Tätigkeit bei natürlichen Personen, keine Organschaft bei juristischen Personen; auch bei Personengesellschaften möglich
1.2	Nachhaltige Tätigkeit mit Einnahmeerzielungsabsicht	Keine gesetzliche Definition; nachhaltige Tätigkeit: Absicht, mehrfach Umsätze zu tätigen – Abgrenzung „Briefmarkensammler-Urteil“, „eBay-Händler-Urteil“. Es muss Absicht bestehen, Einnahmen zu erzielen, Gewinnerzielung ist nicht notwendig
1.3	Besonderheiten bei der Unternehmereigenschaft	Keine Abhängigkeit von Rechtsform; Besonderheiten bei dem Halten von Beteiligungen; Leistungen von Gesellschaftern gegenüber einer Gesellschaft; Aufsichtsräte als Unternehmer
2.	Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft	Beginn der Unternehmereigenschaft mit ersten nach außen in Erscheinung treten; ernsthafte Umsatzerzielungsabsicht notwendig; Besonderheiten bei Gründung einer Kapitalgesellschaft; Ende der Unternehmereigenschaft mit Lösung der letzten Verbindung
3.	Besonderheiten bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts	Ausnahme nach § 2b bzw. § 2 Abs. 3 UStG: Unternehmereigenschaft eingeschränkt; größere Wettbewerbsverzerrung führt auch bei vorbehaltenen Tätigkeiten zur Unternehmereigenschaft, Vermögensverwaltung ist allerdings unbedachtlich; Bedeutung der Unternehmereigenschaft
4.	Einheitlichkeit des Unternehmens	Ein Unternehmer kann nur ein Unternehmen haben; Rechtsfolgen
5.	Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen	Voraussetzung für Vorsteuerabzug; bei Lieferungen mindestens 10 % unternehmerische Nutzung; Leistungsbezug für wirtschaftliche Sphäre notwendig, Ausnahme bei Bezug der Leistung für private Zwecke
Schluss		Fazit; Risiken für Beteiligte, Auswirkungen auch auf Leistungen für private Zwecke (z.B. bei Leistungen nach § 13b UStG)

III. Der Vortrag

Einleitung

Sehr geehrte Damen und Herren, ich habe das Thema „**Der Unternehmer und sein Unternehmen im Umsatzsteuerrecht**“ gewählt. Die Unternehmereigenschaft ist die wesentliche Voraussetzung dafür, dass steuerbare Umsätze ausgeführt werden können. Aber auch die Frage der Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen hängt von der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers ab. Und nur ein Unternehmer kann Vorsteuerbeträge für Leistungsbezüge geltend machen.

Unternehmer ist, wer selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht tätig wird, dies ist grundsätzlich in § 2 Abs. 1 UStG geregelt. Besonderheiten bestehen dabei bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts, hier sind insbesondere die seit dem 01.01.2017 geltenden Regelungen des § 2b UStG zu beachten. Die Rechtsform, in der die unternehmerische Betätigung ausgeführt wird, ist dabei ansonsten in der Regel unbedachtlich.

Darüber hinaus kann im Europäischen Binnenmarkt auch ein Nichtunternehmer wie ein Unternehmer behandelt werden (§ 2a UStG), wenn er grenzüberschreitend ein neues Fahrzeug verkauft. Da der Erwerber in diesen Fällen immer einen innergemeinschaftlichen Erwerb besteuern muss, muss der Verkäufer grundsätzlich Unternehmereigenschaft erlangen. Durch die Fiktion des § 2a UStG sind diese Voraussetzungen erfüllt.

Weiterhin kann ein Unternehmer nur ein Unternehmen haben. Dies bedeutet, dass unabhängig der verschiedenen Tätigkeiten, die ein Unternehmer ausführen kann, ein einheitliches Unternehmen vorliegt, für das eine einheitliche Voranmeldung und eine einheitliche Jahressteuererklärung abzugeben ist, ich werde am Ende meines Vortrags darauf zurückkommen.

1. Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft

Grundsätzlich kann jeder Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sein. Damit können natürliche Personen, Personenzusammenschlüsse oder juristische Personen des privaten wie auch des öffentlichen Rechts Unternehmereigenschaft erlangen. Zu beachten ist aber, dass niemand allein der Rechtsform wegen Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes wird.

Tipp! Es sollte in einer mündlichen Prüfung deutlich herausgestellt werden, dass auch juristische Personen (z.B. GmbH oder AG) nicht automatisch Unternehmereigenschaft erlangen, sondern nur durch aktives Tun – soweit die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG erfüllt sind – zum Unternehmer werden. So kann z.B. die sog. „Finanzholding“ auch in der Rechtsform einer GmbH oder einer AG keine Unternehmereigenschaft erlangen.

Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG liegt im Regelfall dann vor, wenn eine Tätigkeit selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht ausgeführt wird. Diese drei Voraussetzungen müssen alle einheitlich vorliegen, damit der Handelnde als Unternehmer angesehen werden kann.

Nachdem hat der BFH (Urteil vom 22.11.2018, V R 65/17, BFH/NV 2019, 359, bestätigt durch BFH, Urteil vom 07.05.2020, V R 1/18, BFH/NV 2020, 1211) einschränkend zu den Bruchteilsgemeinschaften im Umsatzsteuerrecht festgestellt, dass diese mangels Rechtsfähigkeit nicht Unternehmer i.S.d. UStG sein können, ist zur Vermeidung dieser Rechtsfolgen vom Gesetzgeber zum 01.01.2023 in § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG klar gestellt worden, dass die Rechtsfähigkeit keine Voraussetzung für die Unternehmereigenschaft ist. Damit dürfte auch weiterhin sicher sein, dass wirtschaftlich tätige Bruchteilsgemeinschaften Unternehmereigenschaft inne haben können.

1.1 Selbstständig ausgeführte Tätigkeit

Die Tätigkeit des Unternehmers muss **selbstständig** ausgeführt werden. Im Gesetz ist in § 2 Abs. 2 UStG die Selbstständigkeit negativ abgegrenzt, eine positive Definition der selbstständigen Tätigkeit ist nicht gesetzlich vorgegeben.

Natürliche Personen sind dann nicht selbstständig, wenn sie weisungsgebunden in ein anderes Unternehmen eingegliedert sind. Dabei muss jeweils im Einzelfall geprüft werden, ob Weisungsgebundenheit vorliegt oder nicht – dies ergibt sich regelmäßig nach vergleichbaren Kriterien wie im Ertragsteuerrecht (z.B. fester Arbeitsplatz, feste Bezahlung, Weiterbezahlung im Krankheitsfall, Anspruch auf Urlaub etc.). Die weisungsgebundene Eingliederung kann sich grundsätzlich auch gegenüber einem Personenzusammenschluss ergeben; eine Personenhandelsgesellschaft ist zwar grundsätzlich immer selbstständig tätig, allerdings kann nach der Rechtsprechung des EuGH auch eine Personengesellschaft weisungsgebunden (als Organgesellschaft) in das Unternehmen eines anderen Unternehmens eingegliedert sein.

Tipp! Der EuGH (Urteil vom 16.07.2015, C-109/14 – Larentia + Marenave Schifffahrt, BStBl II 2017, 604) sah in der Beschränkung auf juristische Personen als Organgesellschaft einen Verstoß gegen die Rechtsformneutralität. Allerdings können sich Unternehmer nicht unmittelbar darauf berufen. Der BFH hat in seiner Folgerechtsprechung es für möglich erachtet, dass auch eine Kommanditgesellschaft in das Unternehmen einer GmbH eingegliedert sein kann. Das BMF (Schreiben vom 28.05.2017, BStBl I 2017, 790) hat entsprechend einen Passus – Abschn. 2.8 Abs. 5a UStAE – in den Anwendungserlass aufgenommen, nach der unter der Voraussetzung, dass an der Personengesellschaft keine außerhalb des Organkreises stehende Personen beteiligt sind, auch eine Personengesellschaft in einen Organkreis eingebunden sein kann.

Diese Möglichkeit konnte in allen offenen Fällen angewendet werden, gegen den Willen der Beteiligten aber erst auf Umsätze, die nach dem 31.12.2018 ausgeführt wurden. Das FG Berlin-Brandenburg (Beschluss vom 21.11.2019, 5 K 5044/19, DStRE 2020, 247) hatte an dieser Umsetzung Zweifel und deshalb den EuGH angerufen. Der EuGH (Urteil vom 15.04.2021, C-868/19 – M-GmbH, BFH/NV 2021, 925) hat festgestellt, dass die Voraussetzung, dass nur der Organträger und andere Organgesellschaften Gesellschafter der Personengesellschaft sein dürfen, nicht mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Der BFH (BFH, Urteil vom 16.03.2023, V R 14/21, BFH/NV 2023, 790) hat deshalb seine bisherige Rechtsprechung aufgegeben und festgestellt, dass eine Personengesellschaft mit einer "kapitalistischen Struktur" Organgesellschaft sein kann, wenn neben dem Organträger Gesellschafter der Personengesellschaft auch Personen sind, die in das Unternehmen des Organträgers nicht finanziell eingegliedert sind.

Bei juristischen Personen des privaten Rechts (GmbH oder AG) kann Unselbstständigkeit vorliegen, wenn die juristische Person finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen eines anderen Unternehmers eingegliedert ist, in diesem Fall wird von der Organschaft gesprochen, § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG. Wenn die Voraussetzungen vorliegen, ist die **juristische Person** oder ausnahmsweise auch eine **Personengesellschaft** als Organgesellschaft als unselbstständiger Bestandteil in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert, nur der Organträger hat alle Rechtsfolgen aus der Unternehmereigenschaft zu tragen, diese Konsequenzen sind vom EuGH auch bestätigt worden (EuGH, Urteil vom 01.12.2022, C-141/20 – Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, BFH/NV 2023, 253). Umsätze innerhalb des einheitlichen Unternehmenskreises sind nach bisheriger nationaler Auffassung nicht steuerbare Innenumsätze. Ob dies sich aber auch nach der Rechtsprechung des EuGH auch so halten lässt, ist gerade wieder Gegenstand eines Vorabentscheidungsersuchens beim EuGH (BFH, Beschluss vom 26.01.2023, V R 20/22, BFH/NV 2023, 679). In jedem Fall sind die Wirkungen der Organschaft auf Leistungen im Inland beschränkt.

Tipp! Die Organschaft kann schon ein eigenes Thema in der mündlichen Prüfung sein, deshalb können an dieser Stelle nicht alle Einzelheiten der Organschaft behandelt werden. Als Problem der Selbstständigkeit ist diese Frage aber zumindest mit den Grundlagen anzusprechen.

1.2 Nachhaltige Tätigkeit mit Einnahmeerzielungsabsicht

Um unternehmerisch tätig werden zu können, muss eine Tätigkeit nachhaltig und mit der Absicht, Einnahmen zu erzielen zu wollen, ausgeführt werden. Diese beiden Voraussetzungen stehen regelmäßig in einem systematischen Zusammenhang und sind – obwohl eigenständige Voraussetzungen – zusammen zu prüfen. Im Umsatzsteuergesetz sind dazu keine näheren Angaben enthalten, es muss immer im Einzelfall geprüft werden, ob diese Voraussetzungen vorliegen.

Nachhaltige Tätigkeit bedeutet, dass der Unternehmer mehrfach, zumindest mit Wiederholungsabsicht tätig werden muss. Allerdings kann nicht allein schon das mehrfache Tätigwerden die unternehmerische Betätigung begründen. So hat der BFH grundsätzlich zu einem **Briefmarkensammler** (BFH, Urteil vom 29.06.1987, X R 23/82, BStBl II 1987, 744) festgestellt, dass auch das gelegentliche Verkaufen, Tauschen oder das Aufgeben der Sammlung noch keine unternehmerische Betätigung auslöst. Andererseits hat der BFH aber zu einem „**eBay-Händler**“ (BFH, Urteil vom 26.04.2012, V R 2/11, BStBl II 2012, 634 sowie BFH, Urteil vom 12.05.2022, V R 19/20, BFH/NV 2023, 101) entschieden, dass der Verkauf einer Vielzahl von Gegenständen über eine Internetplattform die nachhaltige Betätigung begründen kann. Dabei ist es nicht Voraussetzung, dass schon bei Ankauf eine Wiederverkaufsabsicht bestanden hat.

Einnahmeerzielungsabsicht ist dann gegeben, wenn der Unternehmer mit der Absicht wirtschaftlich tätig wird, eine Gegenleistung zu erhalten. Ob diese Gegenleistung in Geld besteht oder der Unternehmer als Gegenleistung eine Lieferung oder eine sonstige Leistung erhält, ist unerheblich, die Gegenleistung muss in Geld bewertbar sein. Eine Gewinnerzielungsabsicht – als ertragsteuerrechtliches Kriterium – ist nicht Voraussetzung für die Unternehmereigenschaft.

Tipp! Im Ergebnis muss es sich aber immer um eine wirtschaftliche Tätigkeit handeln, die der potenzielle Unternehmer ausüben möchte; vgl. zur Abgrenzung zu den Repräsentationstätigkeiten BFH, Beschluss vom 15.12.2021, XI R 19/18, BFH/NV 2022, 777.

1.3 Besonderheiten bei der Unternehmereigenschaft

Nur wenn alle drei Voraussetzungen gegeben sind, kann die Unternehmereigenschaft vorliegen. Wie ich schon vorhin festgestellt hatte, ist die Unternehmereigenschaft nicht von der Rechtsform des Handelnden abhängig. Interessant ist dies insbesondere, wenn **Anteile an Gesellschaften** gehalten werden, Abschn. 2.3 Abs. 2 UStAE. Das Halten von Beteiligungen erfolgt grundsätzlich nicht im Rahmen einer unternehmerischen Betätigung, nur wenn weitere Voraussetzungen vorliegen (z.B. Erwerb von Beteiligungen zum Weiterverkauf, Sicherung von Einfluss, Ausführung von Leistungen gegenüber der Beteiligung), kann das Halten von Beteiligungen zu einer unternehmerischen Betätigung führen (sog. Führungsholding).

Eine weitere Besonderheit besteht, wenn ein **Gesellschafter** gegenüber „seiner“ Gesellschaft tätig wird. Auch hier kann sich die Unternehmereigenschaft ergeben, wenn die allgemeinen Voraussetzungen vorliegen. Insbesondere ist dabei zu prüfen, ob Einnahmeerzielungsabsicht vorliegt. Hier ist zwischen dem echten Gesellschafterbeitrag – ein Gesellschafter wird nur aufgrund gesellschaftsrechtlicher Verpflichtung gegenüber der Gesellschaft tätig – und den gegen Sonderentgelt ausgeführten Leistungen zu unterscheiden. Typisch ist dies in der Praxis bei der Überlassung von Gegenständen durch den Gesellschafter an die Gesellschaft (z.B. PKW-Nutzung) oder bei der Ausführung entgeltlicher Geschäftsführungsleistungen.

Tipp! Diese Punkte werden wahrscheinlich von einer Prüfungskommission nicht zwingend erwartet. Ein guter Vortrag zeichnet sich aber dadurch aus, dass zu dem Thema passende, die Prüfungskommission überraschende Elemente mit aufgenommen werden.

Aber auch durch die Rechtsprechung von EuGH (Urteil vom 13.06.2019, C-420/18 – IO, BFH/NV 2019, 1053) sowie nachfolgend des BFH (Urteil vom 27.11.2019, V R 23/19, BFH/NV 2020, 480) hatten sich vor einiger Zeit Veränderungen bei der Beurteilung der Unternehmereigenschaft ergeben. Zumindest wenn ein **Aufsichtsrat** für seine Tätigkeit eine Festvergütung erhält, ist er nach dieser Rechtsprechung nicht unternehmerisch tätig, da kein für die Selbstständigkeit typisches wirtschaftliches Risiko vorliegt; mittlerweile haben auch Finanzgerichte (z.B. Niedersächsisches FG, Urteil vom 19.11.2019, 5 K 282/18, FG Hamburg, Urteil vom 08.09.2020, 6 K 131/18) dies auch in den Fällen übernommen, in dem der Aufsichtsrat oder Beirat zum Teil eine von der Tätigkeit abhängige Vergütung erhielt. Die Finanzverwaltung (BMF, Schreiben vom 08.07.2021, BStBl I 2021, 919, aktualisiert durch BMF, Schreiben vom 29.03.2022, BStBl I 2022, 567) hat diese Rechtsgrundsätze in den UStAE (Abschn. 2.2 Abs. 3a UStAE) übernommen. Eine unternehmerische Betätigung liegt allerdings vor, wenn mindestens 10 % der Vergütung tätigkeitsabhängig gezahlt wird.

2. Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft

Die **Unternehmereigenschaft beginnt** mit dem ersten, nach außen in Erscheinung treten, Abschn. 2.6 Abs. 1 UStAE. Dies beginnt nicht erst mit der Ausführung von Umsätzen, sondern erfasst schon die Vorbereitungs-handlungen (Planung, Anmieten eines Büros, Einkauf von Waren etc.). Der Zeitpunkt ist deshalb wichtig, da ab diesem Moment grundsätzlich die Vorsteuerabzugsberechtigung besteht.

Um die Unternehmereigenschaft zu begründen, ist es ausreichend, dass die Absicht besteht, entgeltlich Leistungen ausführen zu wollen. Wenn es dann – entgegen der nachweisbaren Absicht – nicht zur Ausführung von Leistungen im Grundgeschäft kommen sollte, bleibt es dennoch bei der Unternehmereigenschaft und der Vorsteuerabzugsberechtigung. Probleme ergeben sich dann, wenn Leistungen bezogen werden, die typischerweise für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden können. In diesen Fällen kommt dem Nachweis der ernsthaften Umsatzerzielungsabsicht besondere Bedeutung zu.

Tipp! Gegebenenfalls kann diese Aussage noch mit Beispielen (z.B. Erwerb eines Fahrzeugs für unternehmerische Zwecke; Erwerb eines Computers) illustriert werden.

Bei der **Gründung einer Kapitalgesellschaft** muss beachtet werden, dass die sog. Vorgründungsgesellschaft (bis zum Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags) nicht identisch mit der entstehenden Kapitalgesellschaft ist. Erst ab Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags entsteht die Gründungsgesellschaft, die dann nahtlos in die Kapitalgesellschaft übergeht.

Tipp! Zu den Investitionskosten bei der Gründung einer Personengesellschaft hat der EuGH entschieden, dass eine Personengesellschaft auch aus Investitionskosten zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, die von den Gesellschaftern getragen wurden (EuGH, Urteil vom 01.03.2012, C-280/10 – Polski Travertyn, BFH/NV 2012, 908). Anders aber bei der erfolglosen Gründung einer Einmann-GmbH: In dem Fall einer gescheiterten Gründung einer solchen Gesellschaft hat der BFH (Urteil vom 11.11.2015, V R 8/15, BStBl II 2022, 288) entschieden, dass der Gesellschafter einer noch zu gründenden GmbH im Hinblick auf eine beabsichtigte Unternehmensaktivität der GmbH nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt sein kann, wenn der Leistungsbezug durch den Gesellschafter bei der GmbH zu einem Investitionsumsatz führen soll. Deshalb wurde der Vorsteuerabzug aus Beratungskosten abgelehnt. Die Finanzverwaltung (BMF, Schreiben vom 12.04.2022, BStBl I 2022, 650) hat dies in Abschn. 15.2b Abs. 4 UStAE umgesetzt.

Die **Unternehmereigenschaft endet** mit Lösung der letzten unternehmerischen Verbindung. Damit ist die Unternehmereigenschaft nicht schon mit Einstellung der Ausgangsumsätze (z.B. Schlussverkauf bei einem Einzelhandelsunternehmen) erloschen, sondern erst dann, wenn die Abwicklungshandlungen beendet sind (z.B. Abgabe der letzten Steuererklärung). Auch bei einer Kapitalgesellschaft endet die Unternehmereigenschaft nach diesen Grundsätzen und ist nicht an die Eintragung im Handelsregister gebunden.

3. Besonderheiten bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind nach nationalem Recht nur dann unternehmerisch tätig, wenn neben den allgemeinen Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG keine Einschränkungen nach der seit dem 01.01.2017 geltenden Regelung des § 2b UStG eintreten. § 2b UStG ist zwar schon zum 01.01.2016 in Kraft getreten, galt aber erstmals für Umsätze, die nach dem 31.12.2016 ausgeführt wurden. § 2b UStG hat die bisherige Regelung des § 2 Abs. 3 UStG abgelöst. Nach der Altregelung waren juristische Personen des öffentlichen Rechts nur dann Unternehmer, wenn sie einen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb oder einen Betrieb gewerblicher Art i.S.d. Körperschaftsteuerrechts unterhielten. Darüber hinaus führten in § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG vier abschließend aufgeführte Tätigkeiten zu einer unternehmerischen Betätigung.

Die Anknüpfung an die **ertragsteuerrechtlichen Voraussetzungen** eines Betriebs gewerblicher Art stellte allerdings schon früher ein erhebliches unionsrechtliches Problem dar, sodass die umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen daraus in einzelnen Fällen zu nicht unionsrechtskonformen Ergebnissen führten (EuGH, Urteil vom 04.06.2009, C-102/08 – Salix Grundstücksvermietungs-Gesellschaft, BFH/NV 2009, 1222 sowie nachfolgend BFH, Urteil vom 20.08.2009, V R 70/05, BStBl II 2017, 825). Insbesondere der BFH hatte sich in den letzten Jahren mit den Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft der juristischen Person des öffentlichen Rechts beschäftigt und festgestellt, dass die Vermögensverwaltung einer juristischen Person auch zu einer unternehmerischen Betätigung führen kann (BFH, Urteil vom 15.04.2010, V R 10/09, BStBl II 2017, 863). Ein besonderes Problem ergab sich aus der Rechtsprechung des BFH zu den sog. **Beistandsleistungen** (BFH, Urteil vom 10.11.2011, V R 41/10, BStBl II 2017, 869). Beistandsleistungen einer juristischen Person öffentlichen Rechts sind Leistungen, bei denen meist aus dem hoheitlichen Bereich heraus die Unterstützung anderer juristischer Personen erfolgt (z.B. Überlassung einer Schulsporthalle an eine Nachbargemeinde). Nachdem der BFH solche Beistandsleistungen als eine unternehmerische Betätigung angesehen hatte, hat der Gesetzgeber durch die Neuregelung des § 2b UStG zumindest in Teilbereichen wieder den alten Rechtszustand hergestellt. Nach § 2b UStG ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts dann nicht unternehmerisch tätig, wenn sie Leistungen ausführt, die ihr vorbehalten sind. Führt diese Tätigkeit aber zu einer größeren Wettbewerbsverzerrung, wird eine unternehmerische Betätigung angenommen. Dabei definiert der Gesetzgeber typisierend in § 2b Abs. 2 und Abs. 3 UStG unter welchen Voraussetzungen eine solche größere Wettbewerbsverzerrung nicht vorliegen soll. Dabei wird sowohl auf Umsatzgrenzen als auch auf Leistungen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts abgestellt.

Themenbereich Betriebswirtschaftslehre

Vortrag 1: Vergleich der Personengesellschaft (KG) und der Kapitalgesellschaft (GmbH) unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten

I. Einführende Hinweise

Der Gesetzgeber in der Bundesrepublik Deutschland bietet zur individuellen Optimierung unternehmerischer Bedürfnisse verschiedene Rechtsformen an. Dabei ist die **GmbH** insbesondere für mittelständische Unternehmen die weitaus beliebteste Rechtsform. Die KG kommt insbesondere bei der GmbH & Co. KG, wo sie den Rechtsformmantel bildet, vor. Die Wahl der Rechtsform einer Unternehmung sollte sich jedenfalls nicht ausschließlich an steuerrechtlichen bzw. steueroptimierenden Kriterien orientieren, sondern auch wirtschaftsrechtliche und damit betriebswirtschaftliche Überlegungen einbeziehen.

Bezüglich der Rechtsgrundlagen ist die KG weitestgehend in den §§ 161 bis 177a HGB geregelt. Die für die GmbH relevanten Rechtsgrundlagen finden sich im GmbHG.

Tipp! Eine synoptische Gegenüberstellung der beiden Rechtsformen kann auch als Lernhilfe für die Fragerunde verwendet werden.

II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	Einleitung	Thema, Kurzübersicht
1.	Begriffsabgrenzung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften	Kurze Begriffserläuterung und Grundzüge der KG und der GmbH, § 5 Abs. 1 GmbHG; § 5a GmbHG
2.	Rechtsbeziehungen im Außenverhältnis einschließlich Publizitätspflicht	
2.1	Vertretung bei der KG und der GmbH	Vertretungsrechte der Komplementäre und Vertretungsausschluss der Kommanditisten, §§ 125 Abs. 1, 170, 126 Abs. 2 HGB. Vertretungsrechte durch die Geschäftsführer, § 37 Abs. 1 GmbHG
2.2	Haftung bei der KG und der GmbH	Teil- und Vollhafter, § 128 HGB Haftungsbeschränkung auf das Gesellschaftsvermögen, § 13 Abs. 2 GmbHG
2.3	Publizitätspflicht	Veröffentlichungspflichten der Jahresabschlüsse, § 325 Abs. 1 HGB
3.	Gewinnverteilung und offene Selbstfinanzierung	
3.1	Regelungen bei der KG	Regelung nach HGB, Entgelt für das Haftungsrisiko, § 168 HGB
3.2	Regelungen bei der GmbH	Gesellschafterbeschlüsse, Rücklagenbildung, § 29 GmbHG, § 5a Abs. 3 GmbHG
3.3	Option nach § 1a KStG	Änderungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
4.	Externe Eigenfinanzierungsmöglichkeiten und Kontrollrechte der Gesellschafter	Aufnahme von Kommanditisten versus Aufnahme von GmbH-Gesellschaftern, § 166 Abs. 1 HGB, §§ 46, 47 GmbHG
	Schluss	Kombination der Rechtsformen durch GmbH & Co. KG, Unternehmergesellschaft haftungsbeschränkt

III. Der Vortrag

Einleitung

Guten Tag, ich habe das Thema „**Vergleich der Personengesellschaft (KG) und der Kapitalgesellschaft (GmbH) unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten**“ gewählt. Im Zuge meiner Ausführungen möchte ich zeigen, dass neben steuerrechtlichen Überlegungen auch betriebswirtschaftliche Erwägungen bei der Rechtsformwahl von Gesellschaftsunternehmen eine wesentliche Rolle spielen. Nach einer einführenden Begriffsabgrenzung unter Gliederungspunkt 1., werde ich unter Gliederungspunkt 2. die Rechtsbeziehungen im Außenverhältnis einschließlich der Publizitätspflichten aufzeigen. Im weiteren Verlauf stehen die **betriebswirtschaftlich wichtigen Fragen der Kapitalbeschaffung** und des Einflusses der Gesellschafter auf die Geschäftspolitik im Mittelpunkt. Gliederungspunkt 3. widmet sich entsprechend der Regelung der Gewinnverteilung und der daraus resultierenden Möglichkeit zur offenen Selbstfinanzierung. Gliederungspunkt 4. beschäftigt sich mit den externen Eigenfinanzierungsmöglichkeiten und den Kontrollrechten der Gesellschafter.

1. Begriffsabgrenzung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften

Zunächst werde ich kurz die Begriffe **Personen- und Kapitalgesellschaft** abgrenzen. Bei den Personengesellschaften steht die Unternehmerpersönlichkeit im Vordergrund. Der Unternehmer bringt in aller Regel seine Arbeitsleistung ein und haftet auch mit seinem Privatvermögen. Die Höhe des eingebrachten Kapitals ist zwar für die Handlungsfähigkeit des Unternehmens wichtig, steht aber nicht im Vordergrund, wenn es um die Verteilung der Rechte und Pflichten innerhalb der Gesellschaft geht. Bei der Kapitalgesellschaft hingegen steht die Höhe des eingebrachten Kapitals im Vordergrund. Wer mehr Kapital eingebracht hat, besitzt grundsätzlich auch mehr Einfluss in der Gesellschaft. Die GmbH ist bei mittelständischen Unternehmen die weitaus beliebteste Gesellschaftsform, da eine persönliche Haftung ausgeschlossen werden kann und die aufzubringende Eigenkapitalsumme nach § 5 Abs. 1 GmbHG mit 25.000 € überschaubar ist. Zudem besteht die Möglichkeit zur Gründung einer „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ bei der nach § 5a GmbHG mit 1 € Stammkapital eine Vorstufe zur GmbH gegründet werden kann. Damit erreichen insbesondere Start-up-Unternehmen eine Beschränkung der persönlichen Haftung bei gleichzeitig geringer Eigenkapitalaufbringung.

Tipp! Das kurze Eingehen auf die Besonderheit der Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) macht deutlich, dass Sie sich auch mit der gesamten Rechtslage beschäftigt haben, was Ihnen bei den Prüfern sicher Pluspunkte einbringt.

Hinweis! Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) wurde die Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG eingeführt. Die Option ermöglicht es in- und ausländischen Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften ertragsteuerlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt zu werden (siehe Kapitel 3.3).

2. Rechtsbeziehungen im Außenverhältnis einschließlich Publizitätspflicht

Wie in meiner Einleitung erwähnt, werde ich mit den Rechtsbeziehungen im Außenverhältnis und der Publizitätspflicht fortfahren.

2.1 Vertretung bei der KG und der GmbH

Zur Vertretung der KG sind nach § 161 Abs. 2 i.V.m. § 125 Abs. 1 HGB nur die Komplementäre berechtigt. Die Kommanditisten sind nach § 170 HGB zwingend von der Vertretung ausgeschlossen. Der Umfang der Vertretungsmacht kann nach § 126 Abs. 2 HGB Dritten gegenüber nicht eingeschränkt werden, was aus betriebswirtschaftlicher Sicht ein erheblicher Nachteil ist, da die Komplementäre wegen der persönlichen Haftung ein sehr großes gegenseitiges Vertrauen haben müssen. Sollte aus unternehmerischer Sicht der Bedarf bestehen, den **Kommanditisten mit Vertretungsmacht** auszustatten, so kann beispielsweise eine Prokuraerteilung nach den §§ 49 ff. HGB erfolgen. Ein betriebswirtschaftlicher Vorteil der GmbH ist die Möglichkeit der Vertretung im Zuge einer Fremdorganschaft. Die haftungsbeschränkten Eigentümer der GmbH können die Vertretung einem oder mehreren Geschäftsführern überlassen, die nicht Miteigentümer sein müssen. Nach § 37 Abs. 1 GmbHG haben die Gesellschafter dabei die Möglichkeit, die Befugnisse der Geschäftsführer im Innenverhältnis exakt abzugrenzen und Entscheidungen an ihre Zustimmung zu binden. Dadurch kann eine betriebswirtschaftlich gewollte und maßgeschneiderte Organisations- und Verantwortungsstruktur realisiert werden. Die GmbH bietet insofern breitere betriebswirtschaftliche Gestaltungsmöglichkeiten als die KG, bei der mindestens ein Komplementär nach § 161 Abs. 2 i.V.m. § 125 HGB grundsätzlich zur Vertretung verpflichtet ist.

2.2 Haftung bei der KG und der GmbH

Die KG beinhaltet nach § 161 Abs. 2 i.V.m. § 128 HGB das zwingende Risiko der persönlichen Haftung mindestens eines Gesellschafters. Dieses Risiko kann betriebswirtschaftlich aber auch als Imagevorteil eingesetzt werden. Ein persönlich haftender Gesellschafter zeigt den Geschäftspartnern die Bereitschaft des handelnden Eigentümers zur privaten Risikoübernahme an und ist somit auch ein vertrauensbildender Baustein bei der Anbahnung von Geschäftsbeziehungen. Die nach § 13 Abs. 2 GmbHG gesetzlich fixierte Haftungsbeschränkung aller Gesellschafter ist zweifelsohne das zentrale Argument zur Wahl der Rechtsform einer GmbH bei mittelständischen Unternehmen. Das **betriebswirtschaftliche Unternehmerrisiko** wird so gemindert und scheint dann überschaubarer. Zu bedenken ist allerdings, dass oftmals gerade bei kleineren Unternehmen ein wesentliches Haftungsrisiko aus Fremdfinanzierungsverpflichtungen gegenüber Banken besteht. Die Banken verlangen aber von den Gesellschaftern der GmbH grundsätzlich selbstschuldnerische Bürgschaften nach § 765 i.V.m. § 771 BGB zugunsten der GmbH-Verbindlichkeiten, sodass de facto doch eine umfangreiche persönliche Haftung für die Gesellschafter entsteht.

2.3 Publizitätspflicht

Die **Veröffentlichung von Jahresabschlüssen und weiteren Unterlagen, sofern diese aufzustellen oder zu erstellen sind**, durch elektronische Übermittlung an die das Unternehmensregister führende Stelle zur Einstellung in das Unternehmensregister nach § 325 Abs. 1 S. 1 HGB ist für die GmbH grundsätzlich verpflichtend. Die kleine bzw. mittelständische KG mit einem persönlich haftenden Gesellschafter, welche nicht unter das Publizitätsgesetz fällt, hat keine Veröffentlichungspflicht. Hieraus entstehen zwei klare betriebswirtschaftliche Vorteile für die KG. Zum einen werden die Kosten für die Publikation eingespart und zum anderen sind die Unternehmenszahlen nicht von Konkurrenzunternehmen einsehbar.

3. Gewinnverteilung und offene Selbstfinanzierung

Ich komme jetzt zur **Gewinn- und Verlustverteilung**, die grundsätzlich dispositives Recht ist und von den Gesellschaftern individuell gestaltet werden kann.

3.1 Regelungen bei der KG

§ 168 HGB enthält zunächst eine 4 %ige Kapitalverzinsung und anschließend eine Verteilung des Restgewinns nach angemessenem Verhältnis. Diese Regelung macht deutlich, dass bei der KG unbedingt eine gesellschaftsvertragliche Regelung zur exakten Gewinnverteilung zu treffen ist um spätere Streitigkeiten zwischen den Gesellschaftern zu vermeiden. In der Praxis ist dabei auch eine **Tätigkeitsvergütung der Komplementäre** zu berücksichtigen, da anders als bei der GmbH keine Geschäftsführergehälter gezahlt werden. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist darauf zu achten, dass neben der adäquaten Kapitalverzinsung und der Tätigkeitsvergütung eine angemessene Risikoprämie für die Vollhafter im Zuge der Gewinnverteilung vorgesehen wird.

Tipp! Falls Sie das Gefühl haben, dass Ihr Vortrag zu kurz ist, können Sie an dieser Stelle eine konkrete Gewinnverteilung mit Zahlen vortragen. Dabei können Sie fiktive Gesellschafter mit unterschiedlichen Kapitalanteilen und unternehmerischer Verantwortung wählen.

3.2 Regelungen bei der GmbH

Bei der GmbH steht nach § 29 Abs. 1 GmbHG den Gesellschaftern der Jahresüberschuss zuzüglich eines Gewinnvortrages und abzüglich einer Verlustvortrages zu. Die Gewinnverteilung erfolgt gemäß § 29 Abs. 3 GmbHG nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile falls die Satzung nichts anderes vorsieht. Eine spezifische **Risikoprämie oder Tätigkeitsvergütung** ist bei der GmbH nicht notwendig, da kein persönliches Haftungsrisiko besteht und die Geschäftsführer ein Gehalt erhalten. Anders als bei der KG ist die betriebswirtschaftlich wichtige Frage der Gewinnthesaurierung in der Gesellschafterversammlung, wo nach Geschäftsanteilen abgestimmt wird, zu klären. Das führt dazu, dass die relative Höhe der Stammeinlage einzelner Gesellschafter von großer Bedeutung für die betriebswirtschaftlich wichtige Frage der offenen Selbstfinanzierung ist. Bei der **Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)** ist zu beachten, dass nach § 5a Abs. 3 GmbHG eine gesetzliche Rücklage in Höhe von einem Viertel des um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr verminderten Jahresüberschusses einzustellen ist. Diese Regelung nimmt erheblichen Einfluss auf die betriebswirtschaftlich wichtige Frage der Gewinnverteilung.

3.3 Änderungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) hat der Gesetzgeber eine Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG eingeführt. Damit können nun in- und ausländische Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften ertragsteuerlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt werden. Die Option kann erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 beginnen ausgeübt werden. Bei einem kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahr ist der Antrag grundsätzlich spätestens am 30.11. des vorangehenden Jahres zu stellen, sofern sich nicht aus § 108 Abs. 3 AO etwas anderes ergibt. Die Antragsfrist ist nicht verlängerbar.

4. Externe Eigenfinanzierungsmöglichkeiten und Kontrollrechte der Gesellschafter

Die **externe Eigenfinanzierung** kann bei der KG durch die Erhöhung des Kommanditkapitals erfolgen. Betriebswirtschaftlich bedeutsam ist dabei die Tatsache, dass Kommanditisten einen eher geringen Einfluss auf die Geschäftspolitik der KG ausüben können. Der Kommanditist hat nach § 166 Abs. 1 HGB lediglich ein Recht auf Kontrolle des Jahresabschlusses. Der GmbH-Gesellschafter hat hingegen umfangreiche Rechte, die in § 46 GmbHG geregelt sind und die Geschäftspolitik ganz erheblich beeinflussen können. Die Abstimmung in der Gesellschafterversammlung erfolgt nach § 47 GmbHG nach Geschäftsanteilen. Daraus ergibt sich, dass mittelständische Unternehmen, die größere Eigenkapitalbeträge von externen Kapitalgebern generieren möchten ohne ihren unternehmerischen Einfluss teilen zu wollen, mit der Aufnahme von Kommanditisten wesentlich besser fahren.

Schluss

Um die betriebswirtschaftlichen und auch steuerrechtlichen Vorteile einer Personen- und einer Kapitalgesellschaft zu kombinieren, bietet sich die **GmbH & Co. KG** an. Dabei besteht die Möglichkeit, eine flexible Eigenkapitalbeschaffung über Kommanditeinlagen mit einer Beschränkung des Haftungsrisikos auf das Gesellschaftsvermögen zu kombinieren. Zu beachten sind allerdings auch Mehrkosten der komplexen Rechtsform GmbH & Co. KG und das teilweise negative Image wegen der hohen Insolvenzgefährlichkeit. Eine Alternative für Start-up-Unternehmer ist auf jeden Fall die Gründung einer Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt), die aber aus betriebswirtschaftlich sehr wichtigen Imagegründen zügig in eine GmbH überführt werden sollte.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.

**Dauber/Hendricks/Herzberg/Holzner/Kaponig/Kollmar/Michel/
Mirbach/Neufang/Schäfer/Voos**

Vorbereitung auf die mündliche Steuerberaterprüfung/Kurzvortrag 2023/2024 mit Fragen und Fällen aus Prüfungsprotokollen

11. 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**

Das Buch enthält erstmals ein
Kapitel mit Fragen und Fällen
zur Grunderwerbsteuer

HDS
Verlag

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

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 Bruttonsozialprodukt 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. BMF Mitteilung vom 14.10.2022):

- Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Verwaltungszustellungsgesetz,
- Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz, Bewertungsgesetz,
- Umsatzsteuergesetz,
- Einkommen-, Körperschaftsteuergesetz und Gewerbesteuergesetz,
- Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz,
- Außensteuergesetz,
- Investitionszulagengesetz,
- Grunderwerbsteuergesetz, Grundsteuergesetz,
- Bürgerliches Gesetzbuch, Handelsgesetzbuch, Aktiengesetz, GmbH-Gesetz,
- Steuerberatungsgesetz.

Es liegt in der Verantwortung der Bewerber, dafür Sorge zu tragen, dass ihnen neben dem aktuellen Rechtsstand des Prüfungsjahres 2023 die vorgenannten Vorschriften auch in der für das Kalenderjahr 2022 geltenden Fassung zur Verfügung stehen. Sofern bei der Lösung einzelner Aufgaben ein anderer Rechtsstand maßgeblich ist, werden die entsprechenden Rechtsvorschriften dem Aufgabentext als Anlage beigefügt.

Die Textausgaben (Loseblatt-Sammlung oder gebunden) beliebiger Verlage dürfen weitere Gesetzesstexte, 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 Griff-

register dürfen Stichworte aus der Überschrift und Paragrafen 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 Aussichtsführer 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.

1.4 Das Prüfungsgespräch

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

1.5 Auswertung der Prüfungsergebnisse der Jahre 2010 bis 2022

Teil B Fragen und Fälle verschiedener Prüfungskommissionen aus den Prüfungsprotokollen

1. Einkommensteuer

1.1 12 Fragen zur Einkommensteuer

Frage 1: In welchen Fällen können Versorgungsleistungen steuerlich berücksichtigt werden und wie werden diese beim Empfänger steuerlich behandelt?

Antwort: Auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen können nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG unbeschränkt als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Sie dürfen aber nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben. Außerdem muss der Empfänger unbeschränkt steuerpflichtig sein. Der Abzug kommt nur für die in § 10 Abs. 1a Nr. 2 Buchst. a bis c EStG aufgeführten Leistungen in Betracht.

Die Versorgungsleistungen müssen danach in Zusammenhang stehen mit der Übertragung eines:

- Mitunternehmeranteils,
- Betriebs oder Teilbetriebs oder
- mindestens 50 % betragenden Anteils an einer GmbH, wenn der Übergeber als Geschäftsführer tätig war und der Übernehmer diese Tätigkeit nach der Übertragung übernimmt.

Der Empfänger der Versorgungsleistungen muss korrespondierend die Einkünfte als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG versteuern.

Einzelheiten sind in dem BMF-Schreiben vom 11.03.2010, BStBl I 2010, 227, geregelt.

Frage 2: In welchen Fällen liegt eine Betriebsaufspaltung vor und welche steuerlichen Folgen ergeben sich daraus hinsichtlich der Einkunftsart?

Antwort: Der Begriff der Betriebsaufspaltung ist durch die Rechtsprechung, insbesondere zum „Schutz der Gewerbesteuer“, entwickelt worden. Danach liegt eine Betriebsaufspaltung vor, wenn ein Unternehmen (Besitzunternehmen) mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige Personen- oder Kapitalgesellschaft (Betriebsunternehmen) zur Nutzung überlässt (sachliche Verflechtung) und eine Person oder mehrere Personen zusammen (Personengruppe) sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen in dem Sinne beherrschen, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen (persönliche Verflechtung). Vgl. H 15.7 Abs. 4 „Allgemeines“ EStH. Dabei ist es unerheblich, ob die wesentliche Betriebsgrundlage entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Vgl. H 15.7 Abs. 5 „Leihe“ EStH.

Liegen die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vor, ist die Vermietung oder Verpachtung keine Vermögensverwaltung mehr, sondern eine gewerbliche Vermietung oder Verpachtung. Das Besitzunternehmen ist ein eigenständiger Gewerbebetrieb. Vgl. H 15.7 Abs. 4 „Allgemeines“ EStH. Die Betriebsaufspaltung kann auch im Verhältnis zu einer gewerblich tätigen Personengesellschaft vorliegen. In diesem Fall spricht von einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung. Die Grundsätze der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung sind nicht anzuwenden bei:

- freiberuflichen „Betriebspersonengesellschaften“,
- Überlassung im Rahmen von Doppelstockgesellschaften,
- unentgeltlichen Überlassungen und
- Besitz-Einzelunternehmen.

Frage 3: Welche Arten der Betriebsaufspaltung gibt es:

- a) hinsichtlich ihrer Entstehung und
- b) hinsichtlich ihrer Konstruktion?

Antwort:

a) Hinsichtlich der Entstehung wird unterschieden zwischen der echten und der unechten Betriebsaufspaltung.

Bei der echten Betriebsaufspaltung sind Besitz- und Betriebsunternehmen aus einem ursprünglich einheitlichen Unternehmen hervorgegangen, d.h. ein Einzelunternehmen oder Personengesellschaft wird so aufgespalten, dass neben dem bisherigen Unternehmen ein neues Unternehmen, regelmäßig eine GmbH gegründet wird.

Bei einer unechten Betriebsaufspaltung sind Besitz- und Betriebsunternehmen von vornherein als getrennte Unternehmen errichtet worden. Hierfür kommen folgende zwei Fälle in Betracht:

- Zu einem bereits bestehenden Betriebsunternehmen kommt ein Besitzunternehmen hinzu.
- Es haben zunächst zwei getrennte Unternehmen bestanden.

Die echte und die unechte Betriebsaufspaltung werden steuerlich gleich behandelt.

b) Unterscheidung der rechtlichen Konstruktion:

- Eine eigentliche Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn das Besitzunternehmen ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft und das Betriebsunternehmen eine Kapitalgesellschaft ist.
- Bei einer uneigentlichen oder umgekehrten Betriebsaufspaltung ist das Besitzunternehmen eine Kapitalgesellschaft und das Betriebsunternehmen eine Personengesellschaft. Eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen Personengesellschaften sind. Die Betriebsaufspaltung kann auch im Verhältnis zu einer gewerblich tätigen Personengesellschaft vorliegen. In diesem Fall geht das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung dem Sonderbetriebsvermögen der beteiligten Gesellschafter vor und man spricht von einer sog. „mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung“.
- Eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung an einer freiberuflich tätigen Personengesellschaft kann hingegen nicht bestehen.
- Bei einer kapitalistischen Betriebsaufspaltung sind sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen Kapitalgesellschaften.

Frage 4: Sind bei einem Wegfall der personellen Verflechtung bei einer Betriebsaufspaltung zwingend stille Reserven aufzudecken?

Antwort: Entfällt bei einer Betriebsaufspaltung das Tatbestandsmerkmal „personelle Verflechtung“ und wird das Verpachtungsunternehmen nicht strukturell nachhaltig verändert, so lebt der ruhende gewerbliche Betrieb wieder auf, d.h. es besteht ein Wahlrecht zwischen einem ruhenden gewerblichen Betrieb (§ 16 Abs. 3b EStG) und der Verpachtung einer Sachgesamtheit im Rahmen des § 21 Abs. 1 Nr. 2 EStG (BFH-Urteil vom 17.04.2002, X R 8/00, BStBl II 2002, 527; BFH-Urteil vom 14.03.2006, VIII R 80/03, BStBl II 2006, 591; BFH-Urteil vom 11.10.2007, X R 39/04, BStBl II 2008, 220; BFH-Urteil vom 06.11.2008, IV R 51/07, BStBl II 2009, 303; BFH-Urteil vom 17.04.2019, IV R 12/16, BStBl II 2019, 745; H 16 Abs. 2 „Beendigung einer Betriebsaufspaltung“ EStH).

Im Fall der Betriebsaufgabe müssen die stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden. Nach § 16 Abs. 3b EStG gilt in diesen Fällen ein Betrieb nicht als aufgegeben, bis der Steuerpflichtiger die Aufgabe ausdrücklich gegenüber dem Finanzamt erklärt oder dem Finanzamt Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen für eine Aufgabe erfüllt sind. Nach § 16 Abs. 3b Satz 2 EStG wird eine Aufgabeerklärung rückwirkend anerkannt, wenn diese spätestens drei Monate nach

dem vom Steuerpflichtigen gewählten Zeitpunkt der Aufgabe abgegeben wird. Geht die Aufgabeerklärung später ein, gilt der Gewerbebetrieb erst in dem Zeitpunkt als aufgegeben, in dem die Aufgabeerklärung beim Finanzamt eingeht.

Frage 5: Welche Möglichkeiten bestehen aus steuerlicher Sicht Wirtschaftsgüter in das Gesamthandvermögen einer OHG durch einen Gesellschafter einzubringen und wie unterscheiden sich diese Wege im Hinblick auf die Verbuchung des Vorfalls und der Behandlung des Einbringenden?

Antwort: Zunächst muss untersucht werden, ob die Einbringung der Wirtschaftsgüter entgeltlich, teilentgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Dies ist wird auch durch die Verbuchung des Vorfalls auf Seiten der OHG ersichtlich. Dabei lautet der maßgebende Buchungssatz stets „Wirtschaftsgut an ...“. Wird auf der Passivseite des Buchungssatzes auch ein Kapitalkonto angesprochen, welches Gesellschaftsrechte gewährt (die Verwaltung bezeichnet dies als Kapital I), ist von einem Tauschvorgang auszugehen (BMF-Schreiben vom 11.07.2011, BStBl I 2011, 713, Tz. II.2.a). Hierbei werden Wirtschaftsgüter gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten getauscht. Dieser Vorgang gilt als voll entgeltlich, unabhängig davon, in welcher Höhe das Kapital I bebucht wird. Auch Mischbuchungen z.B. in Form „Wirtschaftsgut 100 an Kapital I 10 und Kapital II 90“ gelten als voll entgeltlich (BMF-Schreiben vom 11.07.2011, BStBl I 2011, 713, Tz. II.2.a). Dies deswegen, weil eine Gutschrift in Höhe 1 € auf dem Kapital I in der Realität Gesellschaftsrechte widerspiegelt, die deutlich mehr als 1 € wert sind.

Erfolgt die Verbuchung auf der Passivseite der Buchung nicht gegen Kapital I, besteht als weitere entgeltliche Möglichkeit die Buchung gegen „Bank“, „Verbindlichkeit“ oder sonstige „Wirtschaftsgüter“. Auch in diesen Fällen handelt es sich um einen entgeltlichen Vorgang.

Erfolgt die Verbuchung auf der Passivseite der Buchung hingegen gegen ein weiteres Kapitalkonto, welches keine Gesellschaftsrechte gewährt (die Verwaltung bezeichnet dies als Kapital II), gegen „(s. b.) Ertrag“ oder gegen eine Kapitalrücklage (ggf. gesamthänderisch), gilt der Vorgang als unentgeltlich.

Auch Mischbuchungen sind möglich, z.B. „Wirtschaftsgut 100 an Bank 40 und Kapital II 60“. Dies stellt dann sogenannte teilentgeltliche Vorgänge dar.

Die Differenzierung entgeltlich, teilentgeltlich oder unentgeltlich ist sodann auch für den einbringenden Gesellschafter von Bedeutung. Hier muss dann noch weiter differenziert werden, ob dieser das Wirtschaftsgut aus dem Privat- oder aus seinem Betriebsvermögen in die OHG einbringt.

Einbringungen von einzelnen Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen werden wie folgt behandelt:

- a) Sollte die Einbringung unentgeltlich (Verbuchung gegen Kapital II, s. b. Ertrag, Kapitalrücklage) erfolgen, handelt es sich um Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 8 EStG. Die Bewertung erfolgt nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG auf Seiten der aufnehmenden OHG. Die künftige AfA richtet sich nach § 7 Abs. 1 S. 5 EStG. Ein privates Veräußerungsgeschäft liegt nicht vor, jedoch muss beachtet werden, dass die Frist des § 23 EStG auch nach Einlage weiter gilt (§ 23 Abs. 1 S. 5 EStG).
- b) Sollte die Einbringung entgeltlich (Verbuchung zumindest teilweise gegen Kapital I oder Buchung gegen Bank, Verbindlichkeit oder Tausch-Wirtschaftsgut) erfolgen, handelt es sich um einen Veräußerungsvorgang. Je nach eingebrachtem Wirtschaftsgut handelt es sich um einen Vorgang, der nach § 17, § 20 Abs. 2 oder § 23 EStG steuerbar ist/sein kann. Die OHG schafft das Wirtschaftsgut neu an, hat damit eine neue AfA-Reihe zu berechnen.

Einbringungen von einzelnen Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen werden wie folgt behandelt:

- a) Sollte die Einbringung unentgeltlich (Verbuchung gegen Kapital II, s. b. Ertrag, Kapitalrücklage) erfolgen, gilt § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG. Der Buchwert muss durch die OHG fortgeführt werden.

- b)** Sollte die Einbringung entgeltlich in Form von Gewährung von Gesellschaftsrechten (Verbuchung zumindest teilweise gegen Kapital I) erfolgen, gilt ebenso § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG. Der Buchwert muss durch die OHG fortgeführt werden. Hier wäre als lex specialis § 24 UmwStG möglich, wenn die Wirtschaftsgüter einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil darstellen.
- c)** Sollte ein sonstiges Entgelt vorliegen (z.B. Buchung gegen Bank, Verbindlichkeit oder Tausch-Wirtschaftsgut), ist der Vorgang als entgeltliche Veräußerung zu behandeln. Bei der OHG liegt eine Neuanschaffung mit neuer AfA-Reihe vor.

Die Bilanzierung bzw. der Ansatz des zutreffenden Wertes auf Seiten der OHG muss nicht direkt in der Gesamthand erfolgen. Es ist auch eine Korrektur des Wertes über einen entsprechenden ergänzenden Ansatz in einer Ergänzungsbilanz möglich.

Frage 6: Inwieweit können die einem Kommanditisten zuzurechnenden Anteile am Verlust der KG steuerlich berücksichtigt werden und ergeben sich Unterschiede hinsichtlich der Verluste aus einer Sonderbilanz und einer Ergänzungsbilanz?

Antwort: Nach § 15a Abs. 1 S. 1 EStG dürfen die Verlustanteile eines Kommanditisten weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Nach § 15a Abs. 1 S. 2 EStG können, abweichend von Satz 1, Verluste des Kommanditisten bis zur Höhe des Betrags, um den die im Handelsregister eingetragene Einlage des Kommanditisten seine geleistete Einlage übersteigt, auch ausgeglichen oder abgezogen werden, soweit durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht (Außenhaftung). Die nicht ausgleichsfähigen Verluste sind aber in späteren Wirtschaftsjahren mit Gewinnen aus der Beteiligung an der KG verrechenbar (§ 15a Abs. 2 EStG).

Das Kapitalkonto im Sinne des § 15a Abs. 1 S. 1 EStG setzt sich aus dem Kapitalkonto des Gesellschafters in der Steuerbilanz der Gesellschaft und dem Mehr- oder Minderkapital aus einer etwaigen positiven oder negativen Ergänzungsbilanz des Gesellschafters zusammen. Vgl. H 15a (Kapitalkonto) EStH und BMF vom 30.05.1997, BStBl I 1997, 627.

Verluste des Kommanditisten im Bereich seines Sonderbetriebsvermögens sind dagegen grundsätzlich unbeschränkt ausgleichs- und abzugsfähig (R 15a Abs. 2 S. 1 EStR).

Frage 7: Wie sind Werkspensionen bei den Empfängern steuerlich zu behandeln und welche Unterschiede ergeben sich zur steuerlichen Behandlung von Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung?

Antwort: Werkspensionen werden aufgrund eines früheren Dienstverhältnisses gezahlt und führen bei dem Empfänger zu nachträglichen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (§§ 24 Nr. 2, 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV). Bei der Ermittlung der Einkünfte sind nach § 19 Abs. 2 EStG ein Versorgungsfreibetrag und ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag zu berücksichtigen. Maßgebend für die Höhe der Freibeträge ist das Jahr des Beginns der Versorgung. So beträgt der Freibetrag bei einem Beginn der Versorgung in 2023 13,6 % der Versorgungsbezüge, höchstens 1.020 € und der Zuschlag 306 €. Der Zuschlag darf nur bis zur Höhe der um den Versorgungsfreibetrag geminderten Bemessungsgrundlage (§ 19 Abs. 2 S. 3 EStG) berücksichtigt werden. Diese Freibeträge gelten für die gesamte Laufzeit des Versorgungsbezugs (§ 19 Abs. 2 S. 8 EStG). Außerdem ist ein Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. b EStG in Höhe von 102 € zu berücksichtigen.

Die Besteuerung der Renten ist mit dem Alterseinkünftegesetz ab 2005 neu geregelt worden. Die Einkünfte aus den gesetzlichen Rentenversicherungen fallen unter § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG. Anders als im früheren Recht besteht insoweit kein Unterschied zwischen der Altersrente und einer Erwerbsunfähigkeitsrente. Für den Besteuerungsanteil der Rente ist das Jahr des Rentenbeginns

maßgebend. So beträgt z.B. der Besteuerungsanteil bei Beginn der Rente im Jahr 2023 = 83 %. Danach ergibt sich ein steuerfreier Teil der Rente von 17 % (§ 22 Nr. 1 S. 4 EStG). Dieser gilt ab dem Jahr, das dem Jahr des Rentenbeginns folgt, für die gesamte Laufzeit des Rentenbezugs.

Frage 8: Wie sind Gewinne aus der Veräußerung von Aktien steuerlich zu erfassen, wenn sie:

- a) zu einem Betriebsvermögen gehören?
- b) zu einem Privatvermögen gehören?

Antwort:

a) Betriebsvermögen

Soweit die Aktien in einem Betriebsvermögen gehalten werden, sind die Veräußerungsgewinne auch uneingeschränkt den Einkünften der entsprechenden Gewinn-Einkunftsart zuzurechnen. Dies folgt aus dem sog. Subsidiaritätsprinzip des § 20 Abs. 8 EStG. Sie unterliegen allerdings im Geltungsbereich der Einkommensteuer dem sog. Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG und sind auf Ebene der Gesellschaft zu 40 % steuerfrei, wenn es sich um Aktien oder andere Anteile an Kapitalgesellschaften handelt. Im Geltungsbereich der Körperschaftsteuer unterliegen diese nach wie vor, unabhängig von der Beteiligungsquote, der Körperschaftsteuerbefreiung gem. § 8b Abs. 2 KStG (Hinweis: 5 % pauschaler nicht abzugsfähiger Betriebsausgabenabzug nach § 8b Abs. 3 KStG). Je nach Dauer der Zugehörigkeit der Aktien zum Betriebsvermögen kommt ein Abzug oder die Bildung einer Rücklage gem. § 6b Abs. 10 EStG in Betracht.

b) Privatvermögen

Werden die Anteile im Privatvermögen gehalten, ist zu differenzieren. Handelt es sich um eine Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG (Beteiligung mindestens 1 % innerhalb der letzten fünf Jahre), gehört der Gewinn zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Der Veräußerungsgewinn unterliegt dem Teileinkünfteverfahren. Der Veräußerungserlös ist nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG zu 40 % steuerfrei. Nach § 3c Abs. 2 EStG können bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns auch die Anschaffungskosten der Beteiligung und die Veräußerungskosten nur zu 60 % berücksichtigt werden.

Bei der Ermittlung der Einkünfte ist ggf. ein Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG in Höhe von höchstens 9.060 € zu berücksichtigen. Der Freibetrag kann aber nur anteilig berücksichtigt werden, soweit er dem veräußerten Anteil der Kapitalgesellschaft entspricht (§ 17 Abs. 3 S. 1 EStG). Der Freibetrag ermäßigt sich außerdem um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn den Teil von 36.100 € übersteigt, der dem veräußerten Anteil an der Kapitalgesellschaft entspricht.

Beträgt die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft weniger als 1 %, gehört der Veräußerungsgewinn nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Dabei ist die Haltedauer unbedeutlich. Die Einkünfte unterliegen nach § 32d Abs. 1 EStG in Verbindung mit §§ 43 Abs. 1 Nr. 1 und 43 Abs. 5 EStG der sog. Abgeltungssteuer. Keine der in § 32d EStG normierten Ausnahmen bietet die Möglichkeit ggf. auf Antrag in die tarifliche Einkommensteuer zu wechseln. Dies ist nur bei Ausschüttungen z.B. nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG möglich, nicht jedoch bei Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen kann nur der Sparer-Pauschbetrag in Höhe von (seit 2023) 1.000 € (Verdopplung bei zusammenveranlagten Ehegatten) berücksichtigt werden. Der Abzug der tatsächlichen Aufwendungen als Werbungskosten ist ausgeschlossen (§ 20 Abs. 9 S. 1 und 2 EStG). Diese gesetzliche Regelung ist anzuwenden, soweit die Anteile nach dem 31.12.2008 erworben worden sind (§ 52a Abs. 10 S. 1 EStG).

Besonderheiten ergeben sich bei Verlusten aus der Aktienveräußerung. Hier ist § 20 Abs. 6 S. 4 EStG zu beachten. Demnach sind Verluste aus Kapitalvermögen, die aus der Veräußerung von Aktien entstehen, nur mit Gewinnen, die aus der Veräußerung von Aktien entstehen, ausgleichsfähig. Ggf. erfolgt

Unerheblich ist, ob der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an der Zuwendung hat (BFH-Urteil vom 14.02.2022 VIII R 29/18, BStBl II 2022, 544).

Für Zwecke der Schenkungssteuer gilt Folgendes: Zahlt eine Kapitalgesellschaft auf Veranlassung eines Gesellschafters einer diesem nahestehenden Person, die nicht Gesellschafter ist, überhöhte Vergütungen, liegt regelmäßig keine freigebige Zuwendung der Gesellschaft an die nahestehende Person vor (BFH-Urteil vom 30.01.2013, II R 6/12, BStBl II 2013, 930). In diesen Fällen liegt jedoch regelmäßig eine freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zwischen dem Gesellschafter und der nahestehenden Person vor. Kommen mehrere Gesellschafter als Schenker in Betracht (z.B. Vater und Onkel des Begünstigten), kann eine quotale Zuwendung der Gesellschafter angenommen werden (R E 7.5 Abs. 7 ErbStR).

2.2 20 Fälle zur Körperschaftsteuer

Fall 1: Die niederländische BV (Kapitalgesellschaft) hat ihren Sitz in Eindhoven (NL). Die Geschäftsleitung befindet sich in Nordhorn. Die Gesellschaft unterhält in beiden Orten Betriebsstätten.

Frage: Ist die BV in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig?

Lösung: Die BV ist nach § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtig, weil sich die Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland befindet. Für die unbeschränkte Steuerpflicht reicht es aus, dass sich die Geschäftsleitung oder der Sitz im Inland befindet. Allerdings ist das DBA Deutschland/Niederlande zu beachten und zu prüfen, wie die Doppelbesteuerung vermieden wird. Wichtig sind hier die sog. tie-breaker-rules (Art. 4 DBA) und der Methodenartikel (Art. 22 DBA).

1. Ergänzung: Zum 01.01.22 verlegt die BV die Geschäftsleitung nach Hengelo.

Frage: Welche Rechtsfolgen ergeben sich?

Lösung: Da sich nunmehr weder die Geschäftsleitung noch der Sitz im Inland befinden, entfällt die unbeschränkte Steuerpflicht. Die BV ist mit den im Inland erzielten Einkünften beschränkt steuerpflichtig nach § 2 Nr. 1 KStG.

Für Verlagerungen ab 2022 bewirkt die Streichung von § 12 Abs. 3 KStG a.F. der in dem Fall der Verlagerung der Geschäftsleitung in die das übrige Gemeinschaftsgebiet der EU keine Exit-Besteuerung vorsah, die Entstrickungsbesteuerung gem. § 12 Abs. 1 KStG.

Auswirkungen auf Anteile im Privatvermögen i.S.d. § 17 EStG

Nach § 17 Abs. 1 EStG gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die eine im Inland steuerpflichtige natürliche Person im Privatvermögen hält, zu seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb, "wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war".

Gem. § 17 Abs. 5 Satz 1 EStG führt der Ausschluss oder die Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts hinsichtlich eines Veräußerungsgewinns aus einer derartigen Beteiligung zu einer fiktiven Veräußerung der Beteiligung zum gemeinen Wert, wenn diese "Entstrickung" durch die Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft in einen anderen Staat ausgelöst wird.

Allerdings sieht § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG nur für die Sitzverlegung – nicht für die Verlegung der Geschäftsleitung – dann eine Ausnahme von diesem Ersatzrealisationstatbestand vor, wenn diese in einen anderen EU-Staat erfolgt. Es ist fraglich, ob die Beschränkung des § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG auf Fälle der Sitzverlegung EU-rechtlich tragfähig ist, und ob nicht gerade die Verlegung der tatsächlichen Geschäftsleitung als Ausdruck der Ausübung der Niederlassungsfreiheit schutzwürdig wäre.

Zwar führt die Verlegung der tatsächlichen Geschäftsleitung aus deutscher abkommensrechtlicher Sicht dazu, dass die Gesellschaft nach der "Tie-Breaker"-Regelung in Art. 4 DBA-NL anschließend abkommensrechtlich als in den Niederlanden ansässig gilt. Allerdings bleibt das deutsche Besteuerungsrecht grundsätzlich unberührt, denn das DBA-NL weist dieses ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers – hier Deutschland – zu. Daher greift bereits der Tatbestand des § 17 Abs. 5 Satz 1 EStG in diesen Fällen nicht, wenn der Gesellschafter seinen Sitz in Deutschland beibehält. Dass § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG nach seinem Wortlaut nur Sitzverlegungen betrifft, wirkt sich deshalb nicht aus.

Tipp! Die Sitzverlegung der Gesellschaft darf nicht mit der Wohnsitzverlegung des Gesellschafters verwechselt werden. Verlegt der wesentlich beteiligte Gesellschafter seinen Wohnsitz ins Ausland, greift § 6 AStG.

2. Ergänzung: Im Zuge der Verlegung der Geschäftsleitung nach Hengelo, wird die komplette Büroeinrichtung des Geschäftsführers nach Hengelo überführt.

Frage: Welche steuerlichen Folgen ergeben sich?

Lösung: Hier kommt es zu einer „Entstrickung“ nach § 12 Abs. 1 S. 1 und 2 KStG in Verbindung mit § 4 Abs. 1 S. 4 EStG, weil damit ein Ausschluss des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Wirtschaftsgüter vorliegt. Die stillen Reserven sind aufzudecken. Dabei sind die gemeinen Werte der überführten Wirtschaftsgüter anzusetzen. Nach § 12 Abs. 1 S. 1, 2. Halbsatz KStG in Verbindung mit § 4g EStG kann aber die Gewinnrealisierung durch die Bildung eines Ausgleichspostens neutralisiert und zeitlich gestreckt werden.

Fall 2: Die B-GmbH hatte zum 31.12.2021 keine Kapitalrücklage und weist in der dem Finanzamt vorliegenden und auch als E-Bilanz elektronisch übermittelten Jahresabschluss 2022 erstmals eine Kapitalrücklage von 833.000 € aus. In der Feststellungserklärung zum steuerlichen Einlagenkonto wurde kein Zugang zum steuerlichen Einlagenkonto erklärt und das steuerliche Einlagenkonto erklärungsgemäß endgültig mit 0 € auf den 31.12.2022 festgestellt. Nach Ablauf der Einspruchsfrist bemerkt der Steuerberater den Fehler.

Frage: Kann der Feststellungsbescheid über die Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos geändert werden?

Lösung: Ja (BFH, Urteil vom 08.12.2021, I R 47/18, BStBl II 2022, 827).

Nach § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offensichtliche Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Beteiligten ist zu berichtigen (§ 129 Satz 2 AO).

Die Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 AO setzt grundsätzlich voraus, dass die offensichtliche Unrichtigkeit in der Sphäre des den Verwaltungsakt erlassenden Finanzbehörde entstanden ist (BFH-Urteil vom 16.09.2015, IX R 37/14, BStBl II 2015, 1040). Da die Unrichtigkeit aber nicht aus dem Bescheid selbst erkennbar sein muss, ist die Vorschrift auch dann anwendbar, wenn das Finanzamt **offenbar fehlerhafte Angaben** des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt.

Offensichtliche Unrichtigkeiten i.S.d. § 129 AO sind mechanische Versehen wie beispielsweise Eingabefehler oder Übertragungsfehler. Dagegen schließen Fehler bei der Auslegung oder Anwendung einer Rechtsnorm, eine unrichtige Tatsachenwürdigung oder die unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts eine offensichtliche Unrichtigkeit aus. § 129 AO ist nicht anwendbar, wenn auch nur die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass die Nichtbeachtung einer feststehenden Tatsache in einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung oder einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denk- oder Überlegungsfehler begründet ist oder auf mangelnder Sachverhaltaufklärung beruht (vgl. dazu insge-

samt BFH-Urteil vom 17.05.2017. X R 45/16, BFH/NV 2018, 10). Dagegen ist die Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 AO nicht von Verschuldensfragen abhängig (BFH-Urteile vom 07.11.2013. IV R 13/11, BFH/NV 2014, 657 und vom 16.01.2018. VI R 38/16, BFH/NV 2018, 513).

Ob ein mechanisches Versehen oder ein die Berichtigung nach § 129 AO ausschließender Tatsachen- oder Rechtsirrtum vorliegt, muss nach den Verhältnissen des Einzelfalls beurteilt werden.

§ 129 Satz 1 AO stellt auf eine offensichtliche "Unrichtigkeit" bei Erlass eines Verwaltungsakts ab. Auch wenn hierfür ein mechanisches Versehen erforderlich ist, das einem Schreib- oder Rechenfehler ähnelt, bedeutet dies nicht, dass auch der zutreffende Wert ohne weitere Prüfungen erkennbar sein muss. Zumindest in denjenigen Fällen, in denen die offensichtliche Unrichtigkeit auf der versehentlichen Nichtangabe eines Werts in der Steuererklärung beruht, ist § 129 Satz 1 AO bereits dann anwendbar, wenn für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich erkennbar ist, dass die Nichtangabe fehlerhaft ist (BFH-Urteil vom 22.05.2019, XI R 9/18, BStBl II 2020, 37). Entsprechendes muss gelten, wenn (nur) die Angabe einer Endsumme mit 0 € erfolgt und dies erkennbar unrichtig ist.

Allein der Umstand, dass zur Bestimmung der zutreffenden Höhe des steuerlichen Einlagekontos nicht die mechanische Übernahme der im Jahresabschluss angegebenen Kapitalrücklage i.S.d. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB ausreicht, sondern auf einer zweiten Stufe noch weitere Sachverhaltsermittlungen zur tatsächlichen Höhe des steuerlichen Einlagekontos erforderlich sind, schließt eine offensichtliche Unrichtigkeit i.S.d. § 129 Satz 1 AO nicht aus (BFH-Urteil vom 27.08.2013, VIII R 9/11, BStBl II 2014, 439).

Dass die Angabe des steuerlichen Einlagekontos in Höhe von 0 € auf einem Rechtsfehler der Gesellschaft beruht, ist ausgeschlossen. Eine Situation, in der die tatsächliche Angabe des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung ggf. das Ergebnis rechtlicher Überlegungen sein könnte (BFH-Urteil vom 17.05.2017, X R 45/16, BFH/NV 2018, 10), liegt sodann nicht vor.

Insofern ist zu berücksichtigen, dass die Gesellschaft in der elektronischen Steuererklärung lediglich Angaben zur Höhe des Endbestands des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des laufenden sowie zum Schluss des vorhergehenden Wirtschaftsjahrs gemacht hat.

Das Finanzamt hat die offensichtlichen Angaben der Gesellschaft aus der Steuererklärung übernommen und das steuerliche Einlagekonto mit 0 € festgestellt. Sofern es keine Anhaltspunkte dafür gibt, dass das Finanzamt bei der Übernahme der Angaben der Klägerin rechtliche Überlegungen ange stellt haben könnte, liegt auch auf Ebene des Finanzamts ein mechanischer Fehler vor (sog. doppelter mechanischer Fehler, vgl. BFH-Urteil vom 22.05.2019, XI R 9/18, BStBl II 2020, 37).

Fall 3: Die A-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland betrieb ein Bauunternehmen. Zum Betriebsvermögen gehört u.a. ein geländegängiger Kleinbus, der als Baustellenfahrzeug eingesetzt wird. Im Juli 2022 wird ein neues Fahrzeug angeschafft. Das alte Fahrzeug verschenkt die GmbH im August an die Ortsgruppe des THW, der das Fahrzeug bei Aufräumarbeiten nach einer Flutkatastrophe einsetzt. Der Kleinbus hatte im Zeitpunkt der Schenkung einen Buchwert von 4.000 € und einen Teilwert von 10.000 €. Bei der GmbH wurde der Buchwert als Aufwand gebucht; eine Hinzurechnung der Sachspende erfolgte bisher nicht. Umsatzsteuerlich wurde der Vorgang bisher nicht gewürdigt. Weitere Spenden wurden nicht erbracht. Die 4-Promille-Grenze nach § 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Unterpunkt 2 KStG wirkt sich in diesem Fall nicht aus.

Die GmbH weist bisher einen steuerlichen Gewinn in Höhe von 20.000 € aus.

Frage: Ist die Ausbuchung mit dem Buchwert zulässig und welche weiteren steuerlichen Folgen ergeben sich?

Lösung: Bei der Überlassung des Fahrzeugs handelt es sich um eine Zuwendung zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft. Nach § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG sinngemäß ist die Bewertung der Spende grundsätzlich zum Buchwert zulässig. Umsatzsteuerlich handelt es sich nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG um eine steuerbare und auch steuerpflichtige Entnahme zu unternehmensfremden

Zwecken. Bemessungsgrundlage sind nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG die Wiederbeschaffungskosten (hier Teilwert) im Zeitpunkt der Entnahme. Die darauf entfallende Umsatzsteuer beträgt damit 19 % von 10.000 € = 1.900 €.

Die Umsatzsteuer ist als Verbindlichkeit in die Steuerbilanz einzustellen. Nach § 10 Nr. 2 KStG ist aber die Umsatzsteuer nicht abziehbar und deshalb bei der Einkommensermittlung wieder hinzuzurechnen.

Zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns sind die als Aufwand berücksichtigten Spenden hinzuzurechnen. Der steuerliche Gewinn ist auch die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Spenden-Höchstbeträge. Nach R 9 Abs. 1 KStR 2022 in Verbindung mit R 10b.1 Abs. 1 S. 4 EStR darf bei Sachzuwendungen aus einem Betriebsvermögen zuzüglich zu dem Entnahmewert i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG auch die auf die Entnahme angefallene Umsatzsteuer abgezogen werden.

Danach ergäbe sich folgende Berechnung:

Steuerlicher Gewinn bisher	20.000 €	
Gewinnminderung (Steuerbilanz), Umsatzsteuer auf Entnahme	./. 1.900 €	
Hinzurechnung der Umsatzsteuer nach § 10 Nr. 2 KStG	+ 1.900 €	
Hinzurechnung der Spenden	+ 4.000 €	
Steuerlicher Gewinn	24.000 €	
Buchwert der Spende	4.000 €	
darauf entfallende Umsatzsteuer	1.900 €	
insgesamt	5.900 €	
abzugsfähig nach § 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Unterpunkt 1 KStG beträgt 20 % von 24.000 €	4.800 €	./. 4.800 €
Steuerlicher Gewinn		19.200 €

I.d.R. ist in solchen Fällen zu prüfen, ob die Verwaltung aus Billigkeitsgründen ein Verzicht auf die Umsatzbesteuerung auf Antrag zulässt (z.B. BMF, Schreiben vom 23.07.2021, BStBl I 2021, 1024 zu Billigkeitsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Flutkatastrophe vom Juli 2021).

Fall 4: Der Autohändler Maier, alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der M-GmbH, schenkt seinem Sohn zum 18. Geburtstag einen gebrauchten Sportwagen. Die M-GmbH hat dieses Fahrzeug von einem Unternehmer für 20.000 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer angekauft und es bisher für 25.000 € (brutto) zum Verkauf angeboten. Aufgrund der guten Nachfrage ist das auch der tatsächlich erzielbare Veräußerungspreis. Die Wiederbeschaffungskosten entsprechen im Zeitpunkt der Schenkung dem Einkaufspreis. Die Zulassung erfolgt auf den Namen des Sohnes. Nach den Feststellungen der Außenprüfung ist der Ankauf bisher lediglich als Wareneinkauf gebucht worden.

Frage: Welche Rechtsfolgen ergeben sich für die M-GmbH und den Gesellschafter?

Lösung:

Nach R 8.5 Abs. 1 KStR 2022 liegt eine vGA im Sinne des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG vor, wenn bei der Gesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung vorliegt:

- die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist,
- sich auf den Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG auswirkt und
- nicht mit einer offenen Gewinnausschüttung in Zusammenhang steht.

Wenn kumulativ alle Tatbestandsmerkmale erfüllt sind liegt eine vGA vor.

16. Grunderwerbsteuerrecht

16.1 10 Fragen zum Grunderwerbsteuerecht

Frage 1: Was ist das Wesen der Grunderwerbsteuer?

Antwort: Bei der Grunderwerbsteuer handelt es sich – wie bei der Umsatzsteuer – um eine Verkehrsteuer. Eine Verkehrsteuer ist dadurch gekennzeichnet, dass sie an zivilrechtliche Vorgänge anknüpft. Im Gegensatz zur Umsatzsteuer, die als allgemeine Verkehrsteuer bezeichnet wird, ist die Grunderwerbsteuer eine besondere Verkehrsteuer, da sie ausschließlich das „inländische Grundstück“ als Besteuerungsobjekt kennt. Ferner handelt es sich um eine direkte Steuer, d.h. Steuerschuldner und Steuerträger, also derjenige, den die Steuer wirtschaftlich belastet, sind identisch. Bei der Umsatzsteuer als allgemeine Verkehrsteuer ist das nicht der Fall, da hier der Steuerschuldner (=Unternehmer) und der Steuerträger (= Endverbraucher) nicht identisch sind.

Frage 2: Wo finden sich die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Grunderwerbsteuer und wie können diese beschrieben werden?

Antwort: Die rechtliche Fundierung für die Grunderwerbsteuer – wie auch für andere Steuerarten – findet sich im Grundgesetz. Der Bund hat nach Art. 105 Abs. 2 Satz 2, 2. Hs. GG i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG die konkurrierende Gesetzgebung des Bundes über die Grunderwerbsteuer. Die Bundesländer legen den Steuersatz fest (Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG). Konsequenterweise sind die Bundesländer für die Verwaltung der Grunderwerbsteuer verantwortlich (Art. 108 Abs. 2 GG) und diesen steht im Regelfall auch das Steueraufkommen zu (Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG), sofern es nicht den Gemeinden überlassen wird.

Hinweis! Zu den ersten zwei Fragen bzw. zu den Grundlagen des Steuerrechts im Allgemeinen sei der „Klassiker“: Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, „1. Teil Grundlagen der Steuerrechtsordnung“ empfohlen.

Frage 3: In welcher Beziehung steht die Grunderwerbsteuer zu anderen Steuerarten?

Antwort: Die Grunderwerbsteuer hat v.a. „Beziehungen“ zur Umsatz- als auch zur Erbschaftsteuer. Ferner besteht eine Verbindung zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer.

Die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuerrecht (= besondere Verkehrsteuer) fallen und ebenso vom Umsatzsteuerrecht (= allgemeine Verkehrsteuer) erfasst werden, stellt § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG diese Umsätze von der Umsatzsteuer frei.

Umsätze mit inländischen Grundstücken, die der Grunderwerbsteuer unterliegen, aber von Todes wegen oder aufgrund einer Schenkung erfolgen, werden von der Grunderwerbsteuer nach § 3 Nr. 2 GrEStG von der Erbschaftsteuer „befreit“. Das Grunderwerbsteuerrecht spricht zwar unter dem Punkt „Steuervergünstigungen“ von „Allgemeine(n) Ausnahmen von der Besteuerung“. Es handelt sich allerdings um (echte) Steuerbefreiungen und nicht um Vorgänge, die (nachträglich) als nicht steuerbar erklärt werden (ähnlich: Meßbacher-Hönsch, in: Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz Kommentar, 20. Aufl. 2022, § 3, Rn. 6).

Ertragsteuerrechtlich zählt die Grunderwerbsteuer im Regelfall zu den Anschaffungsnebenkosten eines Grundstücks und kann damit lediglich mit dem Gebäudeanteil über die Abschreibungen „verrechnet“ werden. Ausnahmen ergeben sich lediglich bei den sog. Ersatz- bzw. Ergänzungstatbeständen bei gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen.

Hinweis! In diesem Zusammenhang wird auf Loose, in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz Kommentar, 20. Aufl. 2022, Vorbemerkung, Rn. 172–181 verwiesen. Empfehlens- und lesenswert bei grunderwerbsteuerlichen Umstrukturierungen sind auch: Jahndorf/Kister, Grunderwerbsteuer in der Beratungspraxis, 2. Aufl. 2022 und Krich, Grunderwerbsteuer im Konzern, 1. Aufl. 2018. Zur Grunderwerbsteuer als Betriebsausgabe vgl. letzterer, S. 46–48.

Frage 4: Was sind die Voraussetzungen für einen Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG (sog. „Haupttatbestand“)?

Antwort: Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG gilt Folgendes:

(1) „Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.“

Im Ergebnis müssen folgende Tatbestandsmerkmale erfüllt sein:

- ein inländisches Grundstück und
- z.B. ein Kaufvertrag, der den Anspruch auf Übereignung begründet.

Für den Begriff des Grundstücks wird in § 2 Abs. 1 GrEStG auf das Bürgerliche Gesetzbuch (BGB) verwiesen. Eine Definition ist dort allerdings nicht zu finden. Gleiches gilt für die Grundbuchordnung (GBO). Das Bewertungsgesetz (z.B. § 68 BewG) sowie das (reformierte) Grundsteuergesetz (z.B. § 2 GrStG, da es auf das Bewertungsgesetz verweist) hilft hier auch nicht weiter. Es kann also festgehalten werden, dass eine sog. „Legaldefinition“ für das Grundstück nicht existiert. Staudinger führt hierzu aus:

„Der für das gesamte Grundstücksrecht grundlegende Rechtsbegriff des Grundstücks wird im Gesetz nicht definiert, sondern vorausgesetzt. Grundstück im Rechtssinn ist ein bestimmter räumlich abgegrenzter Teil der Erdoberfläche, der auf einem besonderen Grundbuchblatt oder unter einer besonderen Nummer eines gemeinsamen Grundbuchblattes geführt wird. Das BGB, die GBO, die ZPO, das ZVG, das GrdstVG, das BauGB und die BauNVO gehen von diesem juristischen Grundstücksbegriff aus.“ (Staudinger, in Schulze (Schriftleitung), Bürgerliches Gesetzbuch Handkommentar, 11. Aufl. 2022, Vorbemerkung zu §§ 873–928, Rn. 2).

„Nach § 1 Abs 1 bis 3 GrEStG unterliegen der Steuer nur Rechtsvorgänge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen. Der Begriff Inland ist im GrEStG ebenso wenig wie im EStG definiert. Welche Grundstücke als inländische Grundstücke anzusehen sind, ergibt sich aus der Natur des GrEStG als eines Gesetzes der Bundesrepublik Deutschland. Inländische Grundstücke sind daher nur die Grundstücke, die im Geltungsbereich des GrEStG belegen sind.“ (Viskorf, in Viskorf: Grunderwerbsteuergesetz Kommentar, 20. Aufl. 2022, § 2, Rn. 21).

Neben einem inländischen Grundstück muss als zweites Tatbestandsmerkmal ein Kaufvertrag o.ä. vorliegen, der den **Anspruch auf Übereignung** begründet. Das Grunderwerbsteuerrecht knüpft damit – anders als das Umsatzsteuerrecht – vorrangig an das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft, die sog. „causa“ an. Das Umsatzsteuerrecht knüpft dagegen an das sachenrechtliche Erfüllungsgeschäft an, z.B. Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG („Verschaffung der Verfügungsmacht“).

Hinweis! Zur Veranschaulichung bzw. pointierten Wiederholung des Abstraktionsprinzips (und weiterer Grundprinzipien) wird auf das Beispiel bei Fischer, Wirtschaftsprivatrecht, 1. Aufl. 2016 (die 2. Auflage 2023 war bei Drucklegung noch nicht verfügbar) Kapitel 7.4.2 verwiesen.

Frage 5: Welche sog. „Ergänzungstatbestände“ für Gesellschaften kennen Sie?

Antwort: Ergänzungstatbestände für Gesellschaften sind:

- § 1 Abs. 2 GrEStG,
- § 1 Abs. 2a GrEStG,
- § 1 Abs. 3 GrEStG,
- § 1 Abs. 3a GrEStG.

Hinweis! Diese Ergänzungstatbestände sollten Sie zur Prüfung (wenigstens) einmal gelesen haben. Die aktuelle Diskussion zum Thema sollten Sie kennen. Vgl. etwa: Fleischer/Koll/Görnig, Offene Anwendungsfragen zu § 1 Abs. 2a, 2b und 2c GrEStG trotz (neuer) Ländererlasse, in Stbg 12/2022, 411–418.

Frage 6: Welche Steuervergünstigungen kennt das Grunderwerbsteuerrecht? Nennen Sie anschließend jeweils zwei nicht-gesellschaftsrechtliche und gesellschaftsrechtliche Vergünstigungen.

Antwort: Die Steuervergünstigungen sind (nicht) abschließend in den § 3-7 GrEStG genannt; im Einzelnen:

- § 3 GrEStG Allgemeine Ausnahmen von der Besteuerung,
- § 4 GrEStG Besondere Ausnahmen von der Besteuerung,
- § 5 GrEStG Übergang auf eine Gesamthand,
- § 6 GrEStG Übergang von einer Gesamthand,
- § 6a GrEStG Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern,
- § 7 GrEStG Umwandlung von gemeinschaftlichem Eigentum in Flächeneigentum.

Zu den nicht-gesellschaftsrechtlichen Steuervergünstigungen zählen §§ 3, 4 und 7 GrEStG. Zu den gesellschaftsrechtlichen Vergünstigungen zählen §§ 5–6a GrEStG.

Hinweis! Diese Abgrenzung ist allerdings nicht vollständig „trennscharf“, wird aber trotzdem aus systematischen Gründen verwendet.

Zwei Beispiele für nicht-gesellschaftsrechtliche Vergünstigungen sind:

- „der Grundstückserwerb durch den Ehegatten oder den Lebenspartner des Veräußerers“ (§ 3 Nr. 4 GrEStG),
- „der Grundstückserwerb durch den früheren Ehegatten des Veräußerers im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung“ (§ 3 Nr. 5 GrEStG).

Zwei Beispiele für gesellschaftsrechtliche Vergünstigungen sind:

- Übergang eines Grundstücks vom Alleineigentum eines Personengesellschafters auf eine Gesamthand, d.h. auf die Personengesellschaft, an der er beteiligt ist (§ 5 Abs. 2 Satz 1 GrEStG),
- Umwandlungsvorgänge iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG (§ 6a GrEStG).

Hinweis! Zu Steuerbefreiungen bei der Grunderwerbsteuer außerhalb des Grunderwerbsteuergesetzes wird auf Kugelmüller-Pugh, in: Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz Kommentar, 20. Aufl. 2022, Anlagen 1 und 2 zu § 4 verwiesen.

Frage 7: Was ist bei der Grunderwerbsteuer hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und des Steuersatzes zu beachten?

Antwort: Der Grundsatz nach § 8 Abs. 1 GrEStG bestimmt die Bemessungsgrundlage nach der Gegenleistung. Besonderheiten ergeben sich nach § 8 Abs. 2 GrEStG. Der Steuersatz ist länderabhängig (§ 11 GrEStG).

Christoph Voos

Betriebswirtschaft und Recht in der mündlichen Steuerberaterprüfung

2023/2024

3. 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

Mit Fragen zu den Themen Bilanztheorien,
E-Bilanz, Transparenzregister, Fachberaterordnung,
Europarecht, zu den Rechtfertigungsgründen für
die Einschränkung von EU-Freiheiten sowie zur
Nachhaltigkeitsberichterstattung

1. Ausgewählte Prüfungsthemen im Überblick sowie in Fragen und Antworten

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Auf Seite 6 führt die Bundessteuerberaterkammer weiter aus:

„Ausbildungsziele in diesem Bereich sind:

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

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

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

Auf Seite 7 konkretisiert sie die Aussagen wie folgt:

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

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

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

,I. Rechtswissenschaft

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

2. Besonderheiten der mündlichen Prüfung

2.1 Die mündliche Prüfung: Factsheet und zeitlicher Ablauf

Factsheet:

- Durchfallquote 2022/2023 schriftliche Prüfung: 51,2 %.
- Durchfallquote 2022/2023 mündliche Prüfung: 7,5 %.
- Durchfallquote 2022/2023 gesamtes Examen: 54,9 %

https://www.steuerberaterkammer-westfalen-lippe.de/fileadmin/user_upload/Relaunch_2016/02.Ausbildung.u.Berufsweg/03.Steuerberater/2023_Steuerberater/2023_07_StB-Pruefung2022_Ergebnisse.pdf

Bei der Durchfallquote 2022/2023 handelt es sich um eine „normale“ Durchfallquote verglichen mit der historisch betrachtet sehr geringen Quote im Jahre 2021/2022.

- **Zulassung zur mündlichen Prüfung:** Gesamtnote im schriftlichen Teil mindestens 4,5 (§ 25 Abs. 2 DVStB); Versand i.d.R. Mitte/Ende Januar zusammen mit den Ergebnissen der „Schriftlichen“.
- **Ladung zur mündlichen Prüfung:** Mindestens zwei Wochen vorher (§ 26 Abs. 1 DVStB); „Terminwünsche“ seitens des Kandidaten werden grundsätzlich **nicht** berücksichtigt.
- **Zeitpunkt der mündlichen Prüfung:** i.d.R. Mitte Februar bis Mitte April.
- **Dauer der mündlichen Prüfung je Kandidat:** Maximal 90 Minuten (§ 26 Abs. 7 DVStB).
- **Dauer der mündlichen Prüfung je Prüfungstermin:** i.d.R. maximal fünf Stunden bei fünf Kandidaten.
- **Gebühr mündliche Prüfung:** Es wird keine gesonderte Gebühr erhoben (§ 39 Abs. 2 StBerG).
- **Inhalt der mündlichen Prüfung:** Kurzvortrag und sechs Prüfungsabschnitte (§ 26 Abs. 3 DVStB).
- **Kurzvortrag:** Ca. zehnminütiger Vortrag. 30 Minuten Vorbereitungszeit. Drei Themen stehen zur Auswahl (§ 26 Abs. 6 DVStB).
- **Mündliche Prüfungsabschnitte:** Ein Mitglied des Prüfungsausschusses verantwortet jeweils einen der sechs Prüfungsabschnitte (§ 26 Abs. 3 Satz 3 DVStB). Der Vorsitzende des Prüfungsausschusses ist berechtigt, jederzeit in die Prüfung einzugreifen (§ 26 Abs. 2 Satz 2 DVStB).
- **Ergebnis der Prüfung:** Der Prüfungsausschuss berät das Ergebnis unmittelbar im Anschluss an die mündliche Prüfung; die Prüfung ist bestanden, wenn die Gesamtnote des Steuerberaterexamens die Zahl 4,15 nicht übersteigt (§ 28 Abs. 1 Satz 1 und 2 DVStB).

2.2 Gewichtung der mündlichen Prüfung und Erwartungshaltung der Prüfungskommission

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Beispiel:

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

5. Externe Rechnungslegung nach HGB: Konzernabschluss

5.1 Themenbereich im Überblick: Das sollen Sie lernen!

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

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

5.2 Fragen und Antworten

Kernthema: „Grundlagen des Konzernabschlusses“

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Frage: Können Sie uns die Funktionen des Konzernabschlusses erläutern?

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

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

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

Antwort: Der Konzernabschluss:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7. Investition und Finanzierung

7.1 Themenbereich im Überblick: Das sollen Sie lernen!

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

7.2 Fragen und Antworten

Kernthema: „Instrumente der Investitionsrechnung“

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

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

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

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

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

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

Frage: Wie wird die Wirtschaftlichkeit einer Investition ermittelt?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Antwort: Hier werden statische und dynamische Kalküle unterschieden.

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

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

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

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

- Kapitalwertmethode,
- Annuitätenmethode,
- Interne Zinsfußmethode.

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

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

10. Berufsrecht

10.1 Themenbereich im Überblick: Das sollen Sie lernen!

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

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

10.2 Fragen und Antworten

Kernthema: „Neuerungen im Berufsrecht“

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

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

Frage: Gut! Können Sie uns einige Neuerungen nennen?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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