

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

1. Die Phase bis zur mündlichen Prüfung

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Die Vorbereitung auf den Kurzvortrag

Die Zeit zwischen schriftlicher und mündlicher Steuerberaterprüfung ist sehr kurz. Daher sollte frühzeitig nach der schriftlichen Prüfung mit der Vorbereitung auf die mündliche Prüfung und den Kurzvortrag begonnen werden. Da bestimmte Standardthemen immer wieder Kurzvortragsthema einer mündlichen Prüfung sind, ist ein Teil der Vorbereitung das **Bearbeiten und Üben von Standardkurzvorträgen**. Ein ausgewählter Teil von Standardkurzvorträgen ist auch in den nachfolgenden 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. Hiefür dürften 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 Einleitungss- und Schlusssatzes, 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 **Schlusssatz** rundet den Kurzvortrag ab. Geben Sie mit dem Schlusssatz einen Ausblick oder fassen Sie den Kurzvortrag zusammen. Optimal ist es, wenn zwischen dem Schlusssatz und dem Einleitungssatz ein Bogen gespannt werden kann. Auch für den Schlusssatz 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 unbeachtlich; 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 unbeachtlich.

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 hatte, 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 Unternehmen 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 Personenhandelsgesellschaft mit einer "kapitalistischen Struktur" Organgesellschaft sein kann, wenn neben dem Organträger Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft 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 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 Gesellschaftsbeitrag – 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 Unternehmenstätigkeit 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 Frage-
runde 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, Unternehmungsgesellschaft 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 „Unternehmungsgesellschaft (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 Unternehmungsgesellschaft (haftungsbeschränkt) macht deutlich, dass Sie sich auch mit der gesamten Rechtslage beschäftigen 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 eines 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 Insolvenzanfälligkeit. 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.
