

# 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 Prüfungsminute 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 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 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, neu-este 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 zureckkommen, 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 Einkommensteuer

## Vortrag 1: Die Einnahmen-Überschuss-Rechnung

### I. Einführende Hinweise

Bei diesem Thema handelt es sich um einen „Klassiker“ in der mündlichen Prüfung. Es ist kaum denkbar, dass Sie bei diesem Thema völlig daneben liegen. Es wird aber auch schwer sein, hier eine herausragende Bewertung zu erreichen. Sie müssen auf jeden Fall versuchen, nicht nur die Grundzüge der Einnahmen-Überschuss-Rechnung darzustellen, sondern auch auf spezielle Probleme einzugehen. Jeder Prüfer wird wissen, dass Sie in 10 Minuten das Thema nicht völlig erschöpfen können. Sie müssen hier eine repräsentative Auswahl treffen und können darauf auch durchaus am Ende ihres Vortrags hinweisen.

### II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	<b>Einleitung</b>	Einführung in das Thema; Bedeutung der Einnahmen-Überschuss-Rechnung in der steuerlichen Praxis
1.	Personenkreis	§ 4 Abs. 3 EStG; Buchführungspflicht § 238 HGB; §§ 140, 141 AO; § 60 Abs. 4 EStDV
2.	Das Zuflussprinzip	§ 11 Abs. 1 EStG; Zeitpunkt der Gewinnrealisierung
3.	Das Abflussprinzip	§ 11 Abs. 2 EStG; Behandlung des Umlaufvermögens; Abschreibungen; Rückstellungen; IAB
4.	Wechsel der Gewinnermittlungsart	Gründe für einen Wechsel (§ 16 EStG); Darstellung einzelner Problemberiche
5.	Personengesellschaften	Prinzip der korrespondierenden Gewinnermittlung
6.	Schlussbemerkungen	

### III. Der Vortrag

#### Einleitung

Guten Tag, mein Thema lautet: „**Die Einnahmen-Überschuss-Rechnung**“. Ich werde zu Anfang meines Vortrags kurz auf die Bedeutung der Einnahmen-Überschuss-Rechnung in der steuerlichen Praxis eingehen und anschließend auf den Personenkreis, das Zufluss- und das Abflussprinzip, den Wechsel der Gewinnermittlungsart und das Prinzip der korrespondierenden Gewinnermittlung eingehen.

#### 1. Personenkreis

Grundsätzlich ist der Gewinn nach **§ 4 Abs. 1 EStG** dadurch zu ermitteln, dass das Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahrs mit dem Betriebsvermögen am Schluss des vergangenen Wirtschaftsjahrs, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen zu vergleichen ist. Dieses Verfahren erfordert aber eine Bestandserfassung des gesamten Betriebsvermögens.

Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber für eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen dadurch eine Erleichterung geschaffen, dass nach **§ 4 Abs. 3 EStG** der Gewinn als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermittelt werden kann. Dies kann in der Praxis eine erhebliche Vereinfachung der Gewinnermittlung darstellen, da weder der Bestand an Betriebsvermögen ermittelt werden muss, noch Forderungen, Rückstellungen u.ä. eingebucht werden müssen.

Voraussetzung für die Anwendung des § 4 Abs. 3 EStG ist, dass der Steuerpflichtige nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen bzw. dies auch nicht freiwillig tut.

Die Buchführungspflicht ergibt sich handelsrechtlich aus **§ 238 HGB**. Danach ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Kaufmann ist nach **§ 1 Abs. 1 HGB**, wer ein Handelsgewerbe betreibt. Handelsgewerbe ist nach § 1 Abs. 2 HGB jeder Gewerbebetrieb. Der Begriff des Gewerbebetriebs knüpft daher an die Tatbestandselemente des § 15 EStG an. Daher ist z.B. derjenige, der einen gewerblichen Grundstückshandel i.S.v. § 15 EStG betreibt, grundsätzlich zur Buchführung nach § 238 HGB verpflichtet.

Eine Ausnahme gilt aber, wenn das Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert. Dies kann z.B. der Fall sein, wenn ein Steuerpflichtiger eine Photovoltaikanlage auf seinem privaten Gebäude betreibt. Hierfür ist kein eingerichteter Geschäftsbetrieb im Sinne eines Büros etc. erforderlich. Auf die Frage der Liebhaberei bzw. der Steuerfreiheit von Photovoltaikanlagen möchte ich an dieser Stelle nicht weiter eingehen.

Nach **§ 2 HGB** ergibt sich eine Buchführungspflicht auch für gewerbliche Unternehmen, deren Gewerbebetrieb nicht schon nach § 1 Abs. 2 HGB Handelsgewerbe ist, wenn die Firma des Unternehmens in das Handelsregister eingetragen ist.

Die steuerliche Buchführungspflicht ergibt sich grundsätzlich aus **§ 140 AO**, der an die Buchführungspflicht „nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen“ anknüpft. Als anderes Gesetz im Sinne dieser Vorschrift ist insbesondere § 238 HGB anzusehen. Die steuerliche Buchführungspflicht kann sich aber auch z.B. aus ausländischen Steuergesetzen ergeben (Anmerkung: so z.B. der BFH für ausländische Gesellschaften; BFH vom 14.11.2018, I R 81/16 [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de) im Falle einer liechtensteinischen Aktiengesellschaft). Des Weiteren kann sich eine steuerliche Buchführungspflicht auch aus **§ 141 AO** ergeben.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass damit hauptsächlich Freiberufler und kleine Gewerbebetriebe mit geringem Geschäftsumfang ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln können.

Es muss allerdings betont werden, dass die Anwendung des § 4 Abs. 3 EStG nicht zwingend, sondern freiwillig ist. Es ist also durchaus zulässig, dass ein Freiberufler (§ 18 EStG) seinen Gewinn durch Bilanzierung ermittelt. Dies kann z.B. interessant sein, um die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung in Anspruch zu nehmen. Ich werde im Weiteren hierauf noch näher eingehen.

## 2. Das Zuflussprinzip

Wie § 4 Abs. 3 EStG statuiert, hat der Steuerpflichtige bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung nur die Betriebseinnahmen anzusetzen, die ihm im jeweiligen Veranlagungszeitraum zugeflossen sind. Veranlagungszeitraum ist dabei das Kalenderjahr, da ein abweichendes Wirtschaftsjahr bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht zulässig ist (vgl. § 4a EStG).

Betriebseinnahmen sind nach **§ 11 Abs. 1 EStG** innerhalb des Kalenderjahrs bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Einnahmen sind zugeflossen, wenn der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein in Geld oder Geldeswert bestehendes Wirtschaftsgut erlangt (vgl. H 11 EStH „Allgemeines“). Zahlt ein Kunde bar, so ist der Geldbetrag im selben Zeitraum zugeflossen. Im Falle der Bezahlung mittels Kreditkarte oder Überweisung fließt der Betrag mit Gutschrift auf dem Geschäftskonto des Steuerpflichtigen zu.

Die Unterschiede zwischen Bilanzierung und Einnahmen-Überschuss-Rechnung zeigen sich z.B., wenn eine Rechnung noch nicht bezahlt wurde. Schreibt ein Steuerpflichtiger im Dezember 05 seinem Kunden eine Rechnung und wird diese Rechnung erst in 06 bezahlt, so muss der Bilanzierende in 05 eine Forderung gewinnwirksam einbuchen (BS: Forderung an Erträge). Der Gewinn ist also in 05 zu erfassen. Die Bezahlung in 06 ist gewinnneutral (BS: Geld an Forderung). Bei Anwendung des § 4 Abs. 3 EStG ist der Gewinn erst mit Bezahlung in 06 zu erfassen.

Die vereinnahmte Umsatzsteuer ist wie eine zugeflossene Betriebseinnahme zu behandeln, die Abführung der Umsatzsteuer an das Finanzamt ist als Betriebsausgabe zu behandeln. Umgekehrt ist die gezahlte Vorsteuer Betriebsausgabe und bei Erstattung durch das Finanzamt Betriebseinnahme.

Auch im Rahmen der 4III-Rechnung sind Entnahmen steuerlich zu berücksichtigen. Barentnahmen sind dabei irrelevant, da der Geldbestand im Rahmen der 4III-Rechnung keine Bedeutung hat. Im Falle von Sachentnahmen ist eine Betriebseinnahme in Höhe des Teilwerts des Wirtschaftsguts einzubuchen. Bei den Anschaffungskosten ist zu differenzieren: Haben sich die Anschaffungskosten steuerlich noch nicht ausgewirkt (z.B. bei

Anschaffung eines Grundstücks), so sind die Anschaffungskosten als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, so dass letztlich nur die stillen Reserven zu versteuern sind. Haben sich die Anschaffungskosten bereits steuerlich ausgewirkt (Anschaffung von Umlaufvermögen), so erübrigts sich weitere Korrektur.

Die Vorschrift des § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG dürfte im Rahmen der 4III-Rechnung nur eine geringe Bedeutung haben. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen könnten z.B. vorliegen, wenn ein Rechtsanwalt regelmäßig jeden Monat ein festes Beratungshonorar von einem Mandanten erhält.

### **3. Das Abflussprinzip**

Nach **§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG** sind Betriebsausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für die zeitliche Erfassung der Betriebsausgaben ist daher auf den Zeitpunkt der Zahlung abzustellen. Ich möchte auch dies an einem kleinen Beispiel darstellen: Ein Bilanzierender beauftragt einen Rechtsanwalt. Dieser schreibt ihm im Dezember 05 eine Rechnung, die der Bilanzierende im Januar 06 bezahlt. Die Betriebsausgaben wirken sich bereits in 05 aus, da der Bilanzierende gewinnwirksam eine Verbindlichkeit Einbuchen muss (BS: Aufwand an Verbindlichkeit). Die tatsächliche Zahlung ist gewinnneutral (BS: Verbindlichkeit an Bank). Bei dem 4III-Rechner wirkt sich die Betriebsausgabe erst mit Bezahlung in 06 aus. Dabei spielt es keine Rolle, aus welchen Gründen die Bezahlung erst in 06 erfolgt (verlängertes Zahlungsziel oder finanzieller Engpass).

Auch beim Erwerb von Umlaufvermögen besteht ein Unterschied zwischen der Bilanzierung und der 4III-Rechnung. Der Bilanzierende hat den Bestand an Umlaufvermögen zunächst gewinnneutral zu aktivieren (BS: Umlaufvermögen an Bank). Zum Bilanzstichtag ist eine Inventur vorzunehmen. Erst der Verbrauch des Umlaufvermögens wirkt sich gewinnmindernd aus. Der 4III-Rechner bucht mit Erwerb und Bezahlung des Umlaufvermögens eine Betriebsausgabe. Eine Bestands erfassung des Umlaufvermögens erfolgt nicht.

Erwirbt der 4III-Rechner Anlagevermögen, so sind die Vorschriften über die Abschreibung (§ 7 EStG) lex specialis zu § 4 Abs. 3 EStG. Daher bestehen bezüglich der Abschreibung grundsätzlich keine Unterschiede zwischen der Bilanzierung und der 4III-Rechnung. Allerdings kann der 4III-Rechner keine Teilwertabschreibung vornehmen, da § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG nur für bilanzierende Steuerpflichtige gelten. Der Unterschied zeigt sich etwa an folgendem Beispiel: Ein Rechtsanwalt, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, erleidet mit dem betrieblichen Fahrzeug einen selbst verschuldeten Unfall. Das Fahrzeug wird auf Veranlassung der Vollkasko-Versicherung nach allen Regeln der Kunst repariert und ist technisch unstreitig zu 100 % wiederhergestellt. Dennoch verbleibt ein sog. merkantiler Minderwert. Da das Fahrzeug technisch wieder vollständig hergestellt ist, kommt eine Abschreibung nach § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG (AfaA) nicht infrage. Ein Bilanzierender könnte den merkantilen Minderwert über eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG gewinnwirksam berücksichtigen. Dem 4III-Rechner ist diese Möglichkeit verwehrt. Erst bei einer späteren Veräußerung wirkt sich der merkantile Minderwert durch einen geringeren Veräußerungserlös aus.

Die Bildung eines IAB ist auch für 4III-Rechner möglich, da § 7g Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a) EStG insgesamt auf § 4 EStG (also sowohl auf Abs. 1 als auch auf Abs. 3) verweist.

Auch die sog. Zinsschranke des § 4h EStG ist für 4III-Rechner anzuwenden, da § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG nur vom „maßgeblichen Gewinn“ spricht. Die Art der Gewinnermittlung wird aber in § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG nicht thematisiert.

Bei der Veräußerung von Anlagevermögen gilt grundsätzlich wieder das Zuflussprinzip. Dies bedeutet, dass der Veräußerungserlös als Betriebseinnahme zu erfassen ist. Allerdings ist der Restbuchwert als Betriebsausgabe gegenzurechnen, so dass nur die stillen Reserven gewinnwirksam werden.

Die Vorschrift des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG (sog. Zehntageregel) hat im Rahmen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung nur einen geringen Anwendungsbereich. So werden z.B. Umsatzsteuerzahlungen für den Monat Dezember, die innerhalb von 10 Tagen des nächsten Jahres geleistet werden, dem Dezember des Vorjahres zugerechnet.

Rückstellungen können im Rahmen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung nicht gebildet werden, da § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG eine reine Bewertungsvorschrift ist, die nur für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG gilt (siehe Wortlaut in Abs. 1 Satz 1). Dies kann für Steuerpflichtige nachteilig sein. Ich möchte dies am Beispiel einer Prozesskostenrückstellung darstellen. Gehen wir davon aus, dass ein Bilanzierender von seinem Kunden verklagt wird. Zum Bilanzstichtag hat er das Prozessrisiko abzuschätzen und eine entsprechende Rückstellung

gewinnwirksam zu bilden (BS: Aufwand an Prozesskostenrückstellung). Gewinnt er den Prozess, so ist die Rückstellung gewinnerhöhend auszubuchen (BS: Prozesskostenrückstellung an Erträge). Verliert er den Prozess, so ist die Bezahlung der Prozesskosten bzw. die Bezahlung an seinen Kunden gewinnneutral, soweit sie nicht höher ist als die Rückstellung. Beim 4III-Rechner wirkt sich der Prozess erst aus, wenn der Steuerpflichtige den Prozess verliert und die Prozesskosten und die Bezahlung an den Kunden leistet (§ 11 Abs. 2 EStG).

Bei Einlagen ist – wie bei den Entnahmen – zu differenzieren: Geldeinlagen bleiben beim 4III-Rechner ohne Gewinnauswirkung. Sacheinlagen werden dagegen wie Betriebsausgaben behandelt. Hätte der 4III-Rechner das Wirtschaftsgut erworben, so hätte er auch insoweit Betriebsausgaben erzielt.

#### **4. Wechsel der Gewinnermittlungsart**

Wie bereits dargestellt, ist ein Steuerpflichtiger nicht gezwungen, seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln. Er kann daher von der 4III-Rechnung zur Bilanzierung wechseln und umgekehrt. Dabei sind aber die Unterschiede der beiden Gewinnermittlungsarten zu berücksichtigen. Ein zwingender Wechsel zur Bilanzierung kann sich z.B. ergeben, wenn eine Betriebsaufgabe oder eine Betriebsveräußerung nach § 16 EStG erfolgt. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG verweist für den Berechnung des Werts des Betriebsvermögens ausdrücklich auf die Vorschrift des § 4 Abs. 1 EStG. Es ist daher unumgänglich, jede Position des Betriebsvermögens daraufhin zu überprüfen, ob und wie sie sich im Rahmen der bisherigen 4III-Rechnung ausgewirkt hat und wie sie sich bei der Bilanzierung künftig auswirken wird. Ich möchte dies anhand einiger Beispiele darstellen:

Hat der 4III-Rechner eine Rechnung gestellt, die bisher noch nicht bezahlt wurde, so war nach § 4 Abs. 3 EStG eine Betriebseinnahme nicht zu erfassen. Als Bilanzierender muss er aber eine Forderung einbuchen. Die Bezahlung der Forderung ist aber beim Bilanzierenden gewinnneutral. Um nun zu vermeiden, dass die Betriebseinnahme überhaupt nicht erfasst wird, muss beim Wechsel der Gewinnermittlungsart ein Gewinnzuschlag in Höhe der Forderung gebucht werden.

Hat z.B. ein Arzt Medikamente, Verbandsmaterial etc. erworben, so hat sich der Erwerb von Umlaufvermögen bereits bei Bezahlung gewinnmindernd ausgewirkt. Beim Übergang zur Bilanzierung muss der Bestand des Umlaufvermögens aktiviert werden. Wird das Umlaufvermögen verbraucht, so wirkt sich die Minderung der Aktiva noch einmal gewinnmindernd aus. Um nun eine Doppeleraffassung der Betriebsausgaben zu vermeiden, muss in Höhe des Bestands des Umlaufvermögens eine Gewinnzurechnung vorgenommen werden.

Bei den Positionen des Anlagevermögens erfolgt keine Korrektur. Der Erwerb eines Grundstücks ist bei der Einnahme-Überschuss-Rechnung gewinnneutral. Dies gilt ebenso für Bilanzierende, die das Grundstück aktivieren. Das gleiche gilt für Wirtschaftsgüter, die abgeschrieben werden. Wie oben bereits ausgeführt, sind die Vorschriften über die Abschreibung lex specialis zu § 4 Abs. 3 EStG (**Anmerkung:** Eine Übersicht über die Gewinnberichtigungen beim Wechsel der Gewinnermittlungsart findet sich in der Anlage zu R 4.6 EStR).

Die Verwaltung gewährt die Möglichkeit, den beim Wechsel der Gewinnermittlungsart entstehenden Gewinn gleichmäßig auf bis zu 3 Jahre zu verteilen (R 4.6 Abs. 1 EStR). Der Gewinn, der bei einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe durch den zwingenden Wechsel zur Bilanzierung entsteht, kann nicht verteilt werden (vgl. H 4.6 EStH „keine Verteilung des Übergangsgewinns“).

#### **5. Personengesellschaften**

Grundsätzlich können auch Personengesellschaften unter den oben dargestellten Voraussetzungen den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. In der Praxis sind dies häufig die Freiberufler-Sozietäten.

Ermittelt die Personengesellschaft ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, so ist auch für das Sonderbetriebsvermögen die Einnahme-Überschuss-Rechnung anzuwenden. Umgekehrtes gilt auch im Falle der Bilanzierung.

#### **6. Schlussbemerkungen**

Die Einnahme-Überschuss-Rechnung ist eine freiwillige Möglichkeit, den Gewinn zu ermitteln. Das Verfahren der Gewinnermittlung ist im Rahmen des § 4 Abs. 3 EStG sicherlich wesentlich einfacher als bei der Bilanzierung. Allerdings müssen auch bei der Einnahme-Überschuss-Rechnung zahlreiche Formvorschriften beachtet werden (vgl. z.B. § 22 UStG, § 60 Abs. 4 EStDV). Die Möglichkeit, den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln

steht sowohl in der Verwaltung, als auch in der Wissenschaft und der Rechtsprechung außer Zweifel. Änderungen des § 4 Abs. 3 EStG sind daher nicht geplant.

**Ich bedanke mich für Ihre Aufmerksamkeit.**

---

## **Vortrag 2: Die ertragsteuerlichen Folgen einer Ehescheidung unter besonderer Berücksichtigung von Unterhalt, Versorgungsausgleich und der Vermögensauseinandersetzung**

### **I. Einführende Hinweise**

Im Falle einer Ehescheidung sind zahlreiche zivilrechtlichen Fragen zu regeln. Hervorzuheben ist insbesondere die Festsetzung eines Unterhalts durch gerichtlichen Vergleich, Urteil oder eine freiwillige Vereinbarung. Ist Vermögen vorhanden, so entsteht insbesondere das Problem, ob die Verteilung des Vermögens einen privaten Veräußerungsgewinn auslöst oder nicht. Nicht zuletzt sind die Probleme des Versorgungsausgleichs mit seinen verschiedenen Varianten anzusprechen.

Es ist klar, dass im Rahmen eines Prüfungsvortrags die Probleme nur kurz angerissen werden können. Darin besteht aber auch die große Chance, dass der Kandidat oder die Kandidatin selbst Schwerpunkte setzen kann. Kein Prüfer und keine Prüferin verlangt bei diesem Thema eine umfassende und erschöpfende Darstellung. Dies wäre schlichtweg unmöglich.

Dieses Thema ist naturgemäß eine „Stilevorlage“ für Juristen und Juristinnen bzw. Absolventen von juristischen Studiengängen (Bachelor of Laws).

### **II. Die Gliederung**

	<b>Gliederungspunkt</b>	<b>Die Stichworte</b>
	<b>Einleitung</b>	<b>Thema; Kurzübersicht</b>
<b>1.</b>	Die zivilrechtlichen Grundlagen einer Ehescheidung	
<b>2.</b>	Die steuerliche Behandlung des Unterhalts	Realsplitting, unbeschränkte Steuerpflicht des Unterhaltsempfängers; außergewöhnliche Belastung; Versteuerung des Unterhalts
<b>3.</b>	Die Vermögensauseinandersetzung	Vermietung des Familienheims; Übertragung von Wirtschaftsgütern unter Verrechnung mit der Zugewinnausgleichsforderung; Problematik von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen
<b>4.</b>	Der Versorgungsausgleich	Interne Teilung; externe Teilung und schuldrechtlicher Versorgungsausgleich
<b>5.</b>	Quintessenz	

### **III. Der Vortrag**

#### **Einleitung**

Guten Tag, mein Thema lautet: „**Die ertragsteuerlichen Folgen einer Ehescheidung unter besonderer Berücksichtigung von Unterhalt, Versorgungsausgleich und der Vermögensauseinandersetzung**“. Ich werde zu Anfang meines Vortrags kurz auf die zivilrechtlichen Folgen einer Ehescheidung eingehen und anschließend die steuerlichen Probleme des Unterhalts, der Vermögensauseinandersetzung und des Versor-

## Vortrag 2: Der innergemeinschaftliche Erwerb durch Unternehmer

### I. Einführende Hinweise

Bei grenzüberschreitenden Lieferungen im europäischen Binnenmarkt soll eine Umsatzsteuer dort entstehen, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet (**Bestimmungslandprinzip**). Bei Lieferungen zwischen regelbesteuerten Unternehmern wird dies dadurch umgesetzt, dass der leistende Unternehmer in seinem Heimatstaat eine steuerbare aber regelmäßig steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung realisiert, der Leistungsempfänger in dem Bestimmungsland aber einen innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen muss. Der innergemeinschaftliche Erwerb ist damit einer der beiden Säulen, auf dem der europäische Binnenmarkt basiert.

Der innergemeinschaftliche Erwerb führt zu einem eigenständigen steuerbaren Umsatz. Damit die Tatbestandsvoraussetzungen des innergemeinschaftlichen Erwerbs vorliegen, müssen die Voraussetzungen des § 1a UStG erfüllt sein. Allerdings müssen nicht alle Unternehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen, für bestimmte Unternehmertypen bestehen Ausnahmen in Abhängigkeit einer bestimmten Umsatzgrenze (**Erwerbsschwelle**).

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb kann sich aber auch noch in einem anderen Mitgliedstaat ergeben, wenn der Leistungsempfänger mit einer Umsatzsteuer Identifikationsnummer aus einem anderen Mitgliedstaat auftritt als dem, indem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet (**§ 3d Satz 2 UStG**). Dies ist eine wichtige Sonderregelung im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Erwerben.

**Tipp!** Gerade solche Besonderheiten müssen in einem Vortrag in der Steuerberaterprüfung behandelt werden. Dazu bietet sich dann auch immer ein illustrierendes Beispiel an. Durch die Beschränkung des Themas auf den innergemeinschaftlichen Erwerb durch Unternehmer, wird der besondere Fall des § 1b UStG (Erwerb neuer Fahrzeuge durch Nichtunternehmer bzw. im nichtunternehmerischen Bereich) ausgeklammert. Sollte dies bei Ihrem Vortragsthema nicht der Fall sein, müssten auch noch Hinweise zum innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1b UStG mit aufgenommen werden – dann würde aber ein solcher Vortrag kaum in 10 Minuten zu halten sein können.

### II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	<b>Einleitung</b>	<b>Thema; Zielsetzung der Regelung, Ausschluss Hinweise zu § 1b UStG</b>
<b>1.</b>	Tatbestandsvoraussetzungen und Konsequenzen des innergemeinschaftlichen Erwerbs	
<b>1.1</b>	Steuerbarkeit des innergemeinschaftlichen Erwerbs	Voraussetzungen nach § 1a Abs. 1 UStG: grenzüberschreitende Warenbewegung, Erwerber ist Unternehmer und erwirbt für Unternehmen oder bestimmte jur. Person; Ort des i.G. Erwerbs nach § 3d Satz 1 UStG
<b>1.2</b>	Steuerpflicht und die weiteren systematischen Folgen	Regelmäßig keine Steuerbefreiung nach § 4b UStG, Beispiel i.G. Lieferung/Ausfuhrlieferung; Bemessungsgrundlage, Hinzurechnung von Verbrauchsteuern, Steuersatz nach § 12 UStG, Steuerentstehung, Vorsteuerabzug

	<b>Gliederungspunkt</b>	<b>Die Stichworte</b>
<b>1.3</b>	Besonderheiten beim innergemeinschaftlichen Erwerb bei abweichender USt-IdNr.	Sinn des Kontrollverfahrens, abweichende USt-IdNr. aus anderem Mitgliedstaat, Ort zusätzlich nach § 3d Satz 2 UStG; Änderung nach § 17 Abs. 2 Nr. 4 UStG möglich; grds. kein Vorsteuerabzug
<b>1.4</b>	Verwendung einer USt-IdNr. keine rechtliche Voraussetzung	Verwendung USt-IdNr. durch Erwerber keine Voraussetzung nach § 1a UStG; anders für den liefernden Unternehmer für Steuerbefreiung der i.G. Lieferung
<b>2.</b>	Innergemeinschaftliches Verbringen und der innergemeinschaftliche Erwerb	Verbringen für eigene Zwecke führt zu i.G. Erwerb; Ausnahme vorübergehende Verwendung § 1a Abs. 2 UStG; Ausnahme Konsignationslagerfall § 1a Abs. 2a UStG
<b>3.</b>	Ausnahme vom innergemeinschaftlichen Erwerb	Ausnahme für besondere Unternehmer bei Einhaltung der Erwerbsschwelle
<b>3.1</b>	Besondere Unternehmer	Drei Typen besonderer Unternehmer Voraussetzung (Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze ausführen – Beispiel; durchschnittssatzbesteuerte Land- und Forstwirte, bestimmte juristische Personen)
<b>3.2</b>	Erwerbsschwelle	Erwerbsschwelle 12.500 €; sowohl Vorjahr (tatsächlich) und laufendes Kalenderjahr (Prognose) darf Erwerbsschwelle nicht überschritten sein; Trichterfunktion der Erwerbsschwelle
<b>3.3</b>	Verzicht auf die Ausnahmeregelung	Unternehmer kann auf Ausnahmeregelung verzichten (§ 1a Abs. 4 UStG); Option erfolgt durch Verwendung USt-IdNr.; bindet Unternehmer zwei Jahre
<b>3.4</b>	Keine Anwendung bei neuen Fahrzeugen und verbrauchsteuerpflichtiger Ware	Ausnahme nach § 1a Abs. 3 UStG gilt nicht bei neuen Fahrzeugen (Hinweis auf Sinn der Regelung) und verbrauchsteuerpflichtiger Ware (Mineralölprodukte, Alkohol und alkoholhaltige Getränke, Tabakwaren); Beispiel
	<b>Schluss</b>	<b>Fazit; Ziel des Bestimmungslandprinzips wird erreicht; aber auch besondere Unternehmer müssen sich mit den Regelungen auseinandersetzen</b>

### III. Der Vortrag

#### Einleitung

Guten Tag, ich habe den Vortrag „**Der innergemeinschaftliche Erwerb durch Unternehmer**“ gewählt und möchte zuerst auf die Bedeutung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im europäischen Binnenmarkt eingehen. Danach werde ich die Voraussetzungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb, die Rechtsfolgen sowie anschließend daran die Besonderheiten beim innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a UStG darstellen. Da der Vortrag sich auf den innergemeinschaftlichen Erwerb durch Unternehmer beschränkt, werde ich keine detaillierten Ausführungen zu dem innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge nach § 1b UStG machen, der auch für Nichtunternehmer bzw. Unternehmer, die Fahrzeuge im privaten Bereich erwerben einen innergemeinschaftlichen Erwerb normiert.

Mit Einführung des europäischen Binnenmarkts zum Januar 1993 fielen die Grenzkontrollen und damit auch die Möglichkeiten, Warenbewegungen über die europäische Binnenmarktgrenze zu kontrollieren, weg. In diesem Zusammenhang wurde überlegt, welchem Prinzip im Binnenmarkt für die Besteuerung gefolgt werden soll. Im Rahmen eines bis heute noch gültigen Übergangssystems wurde das **Bestimmungslandprinzip**

beschlossen. Im Rahmen des Bestimmungslandprinzips soll eine Ware dort der Besteuerung unterworfen werden, wo sie ge- oder verbraucht wird. Um eine möglichst einfache Besteuerung im Binnenmarkt zu realisieren, wurde deshalb die Besteuerung im Bestimmungsland in die Hand des unternehmerischen Erwerbers gelegt. Der Lieferer hat in seinem Heimatstaat eine steuerbare, aber unter den Bedingungen des § 6a und § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung. Diese innergemeinschaftliche Lieferung setzt aber voraus, dass der Leistungsempfänger im Bestimmungsland einen innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen muss. Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1a Abs. 1 UStG vor, realisiert der Leistungsempfänger einen Steuertatbestand dort, wo der Gegenstand sich am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Damit wird in einfacher Weise dieses Bestimmungslandprinzip realisiert.

**Tipp!** Die innergemeinschaftliche Lieferung ist eigentlich ein eigenständiges Thema für einen Vortrag. Es muss aber in jedem Fall in einem Vortrag zum innergemeinschaftlichen Erwerb der Zusammenhang zur Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung des Lieferers hergestellt werden.

## 1. Tatbestandsvoraussetzungen und Konsequenzen des innergemeinschaftlichen Erwerbs

### 1.1 Steuerbarkeit des innergemeinschaftlichen Erwerbs

§ 1a Abs. 1 UStG gibt die Tatbestandsvoraussetzungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb des Erwerbers vor. Damit es zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb kommen kann, muss der Gegenstand zwingend von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangt sein, **§ 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG**. Ohne eine solche **grenzüberschreitende Warenbewegung** kann es niemals zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb kommen. Wenn dies aus deutscher Sicht gesehen wird, muss der Gegenstand damit aus einem anderen Mitgliedstaat in das Inland gelangen. Alternativ kann der Gegenstand aber auch aus einem anderen Mitgliedstaat in die Gebiete im Sinne des § 1 Abs. 3 UStG gelangen, dies sind die Freihäfen (Bremerhaven und Cuxhaven) beziehungsweise der Küstenstreifen zwischen der jeweiligen Strandlinie und der Hoheitsgrenze.

Darüber hinaus muss der **Erwerber** entweder ein Unternehmer sein, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a UStG) oder alternativ eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b UStG). Nur unter einer dieser Voraussetzung kann eine umsatzsteuerrechtliche Erfassung des Vorgangs beim Leistungsempfängers erfolgen, sodass die Besteuerung bei ihm über einen innergemeinschaftlichen Erwerb sichergestellt sein kann.

Als dritte Voraussetzung nach § 1a Abs. 1 Nr. 3 UStG muss die **Lieferung an den Erwerber durch einen Unternehmer** gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt worden sein und die Lieferung darf auch nach dem Recht des für den Lieferer zuständigen Mitgliedstaats nicht nach den Regelungen für Kleinunternehmer steuerfrei sein, das heißt der liefernde Unternehmer muss ein regelbesteuerter Unternehmer sein.

Liegen diese Tatbestandsvoraussetzungen vor, realisiert der Erwerber einen innergemeinschaftlichen Erwerb. Für diesen innergemeinschaftlichen Erwerb muss ein Ort nach den umsatzsteuerrechtlichen Grundregelungen gefunden werden. § 3d Satz 1 legt den **Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs** mit dem Ort fest, wo der Gegenstand sich am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Dies stellt die ideale Umsetzung des Bestimmungslandprinzips dar. Wenn sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung im Inland befindet, führt dies nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG zu einem **steuerbaren innergemeinschaftlichen Erwerb im Inland** für den erwerbenden Unternehmer.

### 1.2 Steuerpflicht und die weiteren systematischen Folgen

Innergemeinschaftliche Erwerbe können nach § 4b UStG steuerbefreit sein. Allerdings ergeben sich **regelmäßig keine Steuerbefreiungen**, § 4b UStG führt nur in seltenen Ausnahmefällen zu einer Steuerbefreiung. So kann es insbesondere in den Fällen, in denen ein innergemeinschaftlich erworbener Gegenstand selbst wieder für eine steuerbefreite Ausfuhrlieferung (§ 6 und § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG) oder eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung (§ 6a und § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG) verwendet wird, zu einem steuerfreien innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 4b Nr. 4 UStG kommen.

Die **Bemessungsgrundlage** für den innergemeinschaftlichen Erwerb bestimmt sich nach den Grundregelungen des § 10 Abs. 1 UStG nach dem Entgelt. Dies ist in diesem Fall alles, was der Leistungsempfänger für

die von ihm erworbene Ware aufwendet. Dieses stellt dann die Bemessungsgrundlage dar, auf die die Umsatzsteuer mit dem **Regelsteuersatz** von 19 % oder - soweit es sich um ermäßigt besteuerte Waren handelt - von 7 % heraufzurechnen ist, § 12 Abs. 1 oder Abs. 2 UStG. Seit dem 01.01.2023 kann es auch zur Anwendung des **Nullsteuersatzes** nach § 12 Abs. 3 UStG kommen, wenn der Betreiber einer Photovoltaikanlage für eine begünstigte Anlage die entsprechenden Teile innergemeinschaftlich erwirbt. Gegebenenfalls kann noch eine **Hinzu-rechnung von Verbrauchsteuern**, die der Erwerber zu tragen hat, nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG in Betracht kommen. Der Erwerber muss diese Umsatzsteuer als **Steuerschuldner** (§ 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG) gegenüber seinem Finanzamt anmelden. **Meldezeitpunkt** ist der Monat, in dem die Rechnung ausgestellt worden ist, spätestens der auf dem Erwerb folgende Monat, § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG. Soweit der Unternehmer die von ihm erworbene Ware für eine vorsteuerabzugsberechtigende Ausgangsleistung verwenden möchte, ist er nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt.

**Tipp!** Wenn es die Zeit erlaubt, kann noch darauf hingewiesen werden, dass für den Vorsteuerabzug in diesem Fall keine Rechnung benötigt wird, Abschn. 15.10 UStAE. Dies ist in diesem Fall auch systematisch zutreffend, da der leistende Unternehmer eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführt und deshalb keine Umsatzsteuer in der Rechnung gesondert ausweisen kann.

### 1.3 Besonderheiten beim innergemeinschaftlichen Erwerb bei abweichender USt-IdNr.

Besonderheiten beim innergemeinschaftlichen Erwerb ergeben sich in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger gegenüber dem Lieferer mit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) auftritt, die nicht aus dem Land stammt, in dem die Ware sich am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Hintergrund für diese Sonderregelung des § 3d Satz 2 UStG ist das Melde- und Kontrollverfahren in der Europäischen Union (MIAS – Mehrwertsteuer-Informations-Austauschsystem). Der liefernde Unternehmer hat als Tatbestandsvoraussetzung für seine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung in seinem Heimatstaat in der Zusammenfassenden Meldung (§ 18a UStG) die USt-IdNr. des Leistungsempfängers sowie die damit zusammenhängende Bemessungsgrundlage anzumelden. Damit wird der Vorgang systematisch und meldetechnisch dem Land zugeordnet, aus dem die USt-IdNr. stammt. In diesem Land findet aber tatsächlich kein innergemeinschaftlicher Erwerb statt, wenn der Erwerb nur in dem Staat steuerbar wäre, in dem die Ware angekommen ist. Um Lücken in der Erwerbsbesteuerung zu verhindern, ist deshalb geregelt worden, dass zusätzlich auch in dem Land, aus dem die USt-IdNr. stammt, ein innergemeinschaftlicher Erwerb der Besteuerung unterworfen ist, § 3d Satz 2 UStG. In jedem Fall muss aber ein innergemeinschaftlicher Erwerb in dem Land besteuert werden, in dem sich die Ware am Ende der Beförderung oder Versendung befindet, § 3d Satz 1 UStG. Der innergemeinschaftliche Erwerb in dem (falschen) Land - dem Land aus dem die USt-IdNr. stammt - kann aber rückgängig gemacht werden (§ 17 Abs. 2 Nr. 4 UStG), wenn der Erwerber nachweist, dass er den innergemeinschaftlichen Erwerb tatsächlich in dem Land der Besteuerung unterworfen hat, in dem die Ware sich am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.

**Tipp!** Soweit möglich, sollten in einer mündlichen Prüfung auch immer die systematischen Zusammenhänge aufgezeigt werden. Die Prüferinnen und Prüfer wollen nicht nur wissen, dass Sie das Steuerrecht zutreffend anwenden können, sondern es ist auch wichtig zu zeigen, dass verstanden wurde, warum (manche) Regelungen so sind, wie sie sind.

Hier ist aber weiterhin zu berücksichtigen, dass sich nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 07.07.2022, C-696/20 – B) wohl keine Doppelbesteuerung daraus in einem Mitgliedstaat ergeben darf, anders sieht es aber die Finanzverwaltung z.B. beim Reihengeschäft noch in Abschn. 3.14 Abs. 18 UStAE.

Damit kommt es immer zu einer Doppelbesteuerung (zweimal Umsatzsteuer für einen innergemeinschaftlichen Erwerb in unterschiedlichen Mitgliedstaaten), solange bis der Erwerber diesen Nachweis führen kann. Ein Vorsteuerabzug für die Erwerbsteuer kann sich aber immer nur in dem Land ergeben, in dem die Ware sich am Ende der Beförderung oder Versendung befindet, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG. Damit ergibt sich zwingend eine Liquiditätsbelastung in dem Mitgliedstaat, aus dem die USt-IdNr. in diesem Fall stammt.

## 1.4 Verwendung einer USt-IdNr. keine rechtliche Voraussetzung

Da ich gerade die Besonderheiten bei Verwendung einer abweichenden USt-IdNr. aufgezeigt habe, muss allerdings auch festgestellt werden, dass für die Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs nicht notwendig ist, überhaupt eine USt-IdNr. zu verwenden. Hier müssen die unterschiedlichen umsatzsteuersystematischen Voraussetzungen für einen innergemeinschaftlichen Erwerb und eine innergemeinschaftliche Lieferung beachtet werden. Für den **liefernden Unternehmer** ist es unerlässlich, dass er zur Anwendung der Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferung eine gültige USt-IdNr. des Leistungsempfängers vorzu liegen hat (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a oder b, Nr. 4 UStG). Die **Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs** kann aber nicht von der Verwendung einer USt-IdNr. durch den Leistungsempfänger abhängig gemacht werden. Dies ist auch nachvollziehbar, da ansonsten die Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs einfach durch Nichtangabe der USt-IdNr. verhindert werden könnte.

**Tipp!** Hier könnte noch darauf hingewiesen werden, dass dies ist in der Praxis oftmals ein Problem ist, wenn ein Unternehmer ohne USt-IdNr. Waren bestellt, der liefernde Unternehmer folgerichtig Umsatzsteuer für die Lieferung berechnet und trotzdem der Leistungsempfänger einen innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen muss, da er die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1a Abs. 1 UStG erfüllt

## 2. Innergemeinschaftliches Verbringen und der innergemeinschaftliche Erwerb

Ein weiterer Sondertatbestand im Umsatzsteuerrecht kann ebenfalls zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb führen. In § 1a Abs. 2 UStG wird ausdrücklich klargestellt, dass auch ein **innergemeinschaftliches Verbringen** zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb führen kann. Ein innergemeinschaftliches Verbringen liegt vor, wenn ein Unternehmer zur eigenen Verfügung Gegenstände aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet. Solche Fälle liegen insbesondere vor, wenn Maschinen, Halbfertigprodukte oder Endprodukte von einer Betriebsstätte eines Mitgliedstaats in eine Betriebsstätte eines anderen Mitgliedstaats verbracht werden, ausgenommen ist aber eine nur **vorübergehende Verwendung der Gegenstände**. Grundsätzlich ist aber nicht Voraussetzung, dass der Unternehmer in dem Bestimmungsstaat eine Betriebsstätte unterhält.

**Tipp!** Gegebenenfalls könnte an dieser Stelle auch noch auf die Ausnahme der vorübergehenden Verwendung (vgl. Abschn. 1a.2 Abs. 9 UStAE ff.) eingegangen werden. Dies würde aber wahrscheinlich nicht mehr in der zur Verfügung stehenden Zeit vernünftig abgehandelt werden können. Trotzdem ist es wichtig, auf solche Nebenaspekte zumindest in dem Vortrag hinzuweisen. Solche Hinweise können dann aber in den Prüfungsrounden auch noch einmal aufgenommen werden.

Beachten Sie auch, dass eine Betriebsstätte sich in der Umsatzsteuer nicht nach den Vorgaben der AO bestimmt, sondern eine feste Einrichtung darstellt, die über ausreichende Sachmittel und ausreichenden Bestand an Personal verfügen muss (vgl. auch Abschn. 3a.1 Abs. 3 UStAE). Für ein innergemeinschaftliches Verbringen ist aber nicht Voraussetzung, dass in dem anderen Mitgliedstaat eine Betriebsstätte unterhalten wird.

Um auch in solchen Fällen das Bestimmungslandprinzip zu realisieren, wird im Abgangsstaat eine steuerbare, aber in der Regel steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung fingiert (§ 3 Abs. 1a i.V.m. § 6a Abs. 2 UStG) und im Bestimmungsmitgliedstaat ein **innergemeinschaftlicher Erwerb per Gesetz vorgeschrieben**, § 1a Abs. 2 UStG (fiktiver innergemeinschaftlicher Erwerb). Damit muss ein Unternehmer auch für solche unternehmensinternen Vorgänge im Bestimmungsmitgliedstaat einen innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen, die Rechtsfolgen ergeben sich dann wie bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb bei Kauf eines Gegenstands von einem fremden Dritten.

Eine **Ausnahme** von der Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs bei einem solchen Vorgang des Verbringens liegt lediglich vor, wenn es sich um ein Verbringen im Zusammenhang mit der **Konsignationslagerregelung** nach § 6b UStG handelt. Soweit die Tatbestandsvoraussetzungen für ein Konsignationslager gegeben sind, wird der Verbringungsstatbestand damit ignoriert, § 1a Abs. 2a UStG. Wird der Gegenstand aber

nicht innerhalb von 12 Monaten an den vorbestimmten Erwerber geliefert und gelangt auch nicht wieder in den Ausgangsmitgliedstaat zurück, muss ein solches innergemeinschaftliches Verbringen nachgeholt werden, sodass sich der Unternehmer in dem Bestimmungsmitgliedstaat (dem Staat, in dem sich das Konsignationslager befindet) umsatzsteuerrechtlich erfassen lassen muss.

### 3. Ausnahme vom innergemeinschaftlichen Erwerb

In § 1a Abs. 3 UStG ist eine generelle **Ausnahme von der Besteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe** für besondere Unternehmer vorgesehen. Voraussetzung ist zum einen, dass ein bestimmter abschließend aufgeführter Unternehmer einen Gegenstand erwirbt und dass er eine sogenannte Erwerbsschwelle nicht überschreitet.

#### 3.1 Besondere Unternehmer

Unternehmer ist jede Person oder Einrichtung, die selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmezielungsabsicht tätig wird, § 2 Abs. 1 UStG. Um aber Unternehmer, die aus bestimmten Gründen aus der Regelveranlagung ausscheiden, nicht auch zur Besteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe zu verpflichten, sind **bestimmte Unternehmer** aus der Verpflichtung innergemeinschaftliche Erwerbe der Besteuerung unterwerfen zu müssen, ausgenommen worden. Zu diesen besonderen Unternehmern gehören zum Beispiel Unternehmer die **ausschließlich steuerfreie Ausgangsumsätze ausführen**, die den Vorsteuerabzug ausschließen oder auch **durchschnittssatzbesteuerte Land- und Forstwirte**. Auch **juristische Personen**, die Gegenstände nicht für ihr Unternehmen beziehen oder die selbst gar nicht Unternehmereigenschaft haben und die erst über die Sonderregelung des § 1a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b UStG in die Besteuerung von innergemeinschaftlichen Erwerben einbezogen worden sind, werden unter den weiteren Bedingungen von der Besteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe ausgeschlossen.

**Tipp!** Bis Ende 2024 war in der Aufzählung des § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG auch noch der Kleinunternehmer mit enthalten. Da Kleinunternehmer ab dem 01.01.2025 (nach den vorliegenden Entwürfen des Jahressteuergesetzes 2024) steuerfreie Umsätze ausführen, die den Vorsteuerabzug ausschließen (bis 31.12.2024 wurde bei Kleinunternehmern die „Umsatzsteuer nicht erhoben“), sind sie ab dem 01.01.2025 weiterhin von der Ausnahmeregelung des § 1a Abs. 3 UStG erfasst, jetzt aber indirekt über § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG. Damit ergibt sich keine praktische Änderung für Kleinunternehmer beim innergemeinschaftlichen Erwerb.

Insbesondere bei den Unternehmern, die nur steuerfreie Umsätze ausführen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, ist die **Unternehmenseinheit** zu beachten. Ein Unternehmer hat grundsätzlich nur ein Unternehmen, § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG. Dies bedeutet, dass im Zusammenhang mit der Ausnahme von der Besteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe immer das gesamte einheitliche Unternehmen zu betrachten ist. Hat zum Beispiel ein Versicherungsvertreter, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 4 Nr. 11 i.V.m. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG) auch noch Vermietungsumsätze, bei denen er zulässigerweise auf die Steuerbefreiung verzichtet hat, muss er grundsätzlich innergemeinschaftliche Erwerbe der Besteuerung unterwerfen, weil er nicht mehr unter die besondere Unternehmer im Sinne des § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG fällt.

#### 3.2 Erwerbsschwelle

Aber nicht jeder besondere Unternehmer ist von der Besteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe ausgeschlossen. Soweit ein besonderer Unternehmer vorliegt, muss auch noch die sogenannte **Erwerbsschwelle** (Bagatellgrenze) geprüft werden, § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG. Überschreitet der Unternehmer die Erwerbsschwelle, muss er sich wie ein regelbesteuerter Unternehmer auch der Besteuerung der innergemeinschaftlichen Erwerbe unterwerfen. Nur wenn der besondere Unternehmer die Erwerbsschwelle nicht überschritten hat, liegt kein innergemeinschaftlicher Erwerb vor.

Die Prüfung der Erwerbsschwelle vollzieht sich in zwei Schritten: Zuerst muss geprüft werden, ob der Unternehmer im **vorangegangenen Kalenderjahr** insgesamt für mehr als **12.500 €** Waren in anderen Mitglied-

staaten eingekauft hat. Dabei kommt es auf die Erwerbe aus allen anderen Mitgliedstaaten an (Trichterfunktion der Erwerbsschwellenregelung). Wenn er die Schwelle von 12.500 € im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten hat, muss im Rahmen einer **sachgerechten Schätzung zu Beginn des neuen Kalenderjahrs** geprüft werden, ob voraussichtlich in diesem Kalenderjahr die Schwelle überschritten wird. Wenn auch anhand dieser sachgerechten Schätzung nicht zu erwarten ist, dass die Erwerbschwelle im laufenden Kalenderjahr überschritten wird, ist die Ausnahmeregelung des § 1a Abs. 3 UStG anzuwenden und der besondere Unternehmer muss im laufenden Kalenderjahr keine innergemeinschaftlichen Erwerbe der Besteuerung unterwerfen.

Überschreitet er entgegen der sachgerechten Prognose zu Beginn des Kalenderjahrs die Erwerbsschwelle im laufenden Kalenderjahr doch, kommt es nicht unterjährig zu einem Wechsel der Besteuerungsform. Damit bleibt das gesamte Kalenderjahr von der Besteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe ausgenommen. Etwas Anderes liegt nur vor, wenn die Prognose nicht sachgerecht vorgenommen wurde (z.B. schon im Dezember des vorangegangenen Kalenderjahrs eine Bestellung von mehr als 12.500 € aufgegeben worden ist).

### 3.3 Verzicht auf die Ausnahmeregelung

Liegen die Voraussetzungen für die Ausnahme vom innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a Abs. 3 UStG vor, kann der Unternehmer aber auf diese Sonderregelung verzichten (**Option**), § 1a Abs. 4 UStG. Der Verzicht auf die Anwendung der Ausnahmeregelung erfolgt regelmäßig durch **Verwendung der gültigen USt-IdNr.** gegenüber einem Lieferer. Der Verzicht auf die Ausnahmeregelung bindet den Unternehmer dann für zwei Kalenderjahre.

Die Option ist für einen Unternehmer regelmäßig dann günstig, wenn der Vorgang ansonsten beim liefernden Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat einer höheren Umsatzsteuerbelastung unterliegen würde. Aufgrund der zum 01.07.2021 erfolgten Umsetzung des Digitalpakets im europäischen Binnenmarkt, ist allerdings die Optionsmöglichkeit weniger wichtig geworden. Regelmäßig wird ein liefernder Unternehmer bei grenzüberschreitender Lieferung an einen nicht mit USt-IdNr. auftretenden Leistungsempfänger einen Ort der Lieferung nach § 3c Abs. 1 UStG im Bestimmungsland haben (sog. **innergemeinschaftlicher Fernverkauf**) und somit auch der Umsatzbesteuerung im Bestimmungsland unterliegen. In diesen Fällen ist es wirtschaftlich indifferent, ob der Lieferer eine im Bestimmungsmitgliedstaat steuerpflichtige Lieferung ausführt oder ob der Erwerber einen innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung zu unterwerfen hat. Nur in den Fällen, in denen der liefernde Unternehmer die Umsatzschwelle von 10.000 € nicht übersteigt und somit den Umsatz in seinem Heimatstaat der Besteuerung unterwerfen müsste, kann es wirtschaftlich für einen Erwerber sinnvoll sein, auf die Erwerbsschwellenregelung zu verzichten.

### 3.4 Keine Anwendung bei neuen Fahrzeugen und verbrauchsteuerpflichtiger Ware

In zwei Sonderfällen kommt es nicht zur Anwendung der Ausnahmeregelung. Der erste Fall betrifft die **Lieferung neuer Fahrzeuge** im europäischen Binnenmarkt. Bei dem Erwerb eines neuen Fahrzeugs aus einem anderen Mitgliedstaat muss auch ein besonderer Unternehmer, der die Erwerbsschwelle nicht überschreitet, einen innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen. Insoweit kommt es in diesen Fällen nicht zur Anwendung der Ausnahmeregelung des § 1a Abs. 3 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG. Bei neuen Fahrzeugen muss jeder Erwerber - unabhängig davon, ob er regelbesteuerter Unternehmer, besonderer Unternehmer oder auch Nichtunternehmer ist - immer im Bestimmungsmitgliedstaat einen innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen. Deshalb greift die Ausnahmeregelung in diesem Fall nicht.

**Tipp!** An dieser Stelle könnte noch auf die Definition des neuen Fahrzeugs i.S.d. § 1b UStG hingewiesen werden. Fahrzeuge sind danach bestimmte Landfahrzeuge (insbesondere Pkw), Flugzeuge und Schiffe. „Neu“ i.S.d. Unionsrechts ist dabei nicht fabrikneu, sondern z.B. bei Pkw ein Fahrzeug, das entweder nicht mehr als 6.000 km zurückgelegt hat oder (alternativ) seit erstmaliger Ingebrauchnahme nicht mehr als sechs Monate vergangen sind.

Der zweite Fall betrifft den **Einkauf von verbrauchsteuerpflichtiger Ware**. Verbrauchsteuerpflichtige Waren im Sinne dieser Regelung sind Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren. Diese Wirt-

schaftsgüter muss auch ein besonderer Unternehmer im Bestimmungsmitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterwerfen. Die Regelung ist geschaffen worden, um insbesondere bei hohen Preisunterschieden, die regelmäßig im Binnenmarkt auch durch unterschiedlich hohe Verbrauchsteuern ausgelöst werden, Umgehungsstatbestände zu vermeiden deshalb gilt in diesem Sinne eine Art „**strenge Bestimmungslandprinzip**“, bei dem auch die besonderen Unternehmer die Umsatzbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat unabhängig der Erwerbsschwellen vornehmen müssen. So muss zum Beispiel auch ein Kleinunternehmer (der ab dem 01.01.2025 „steuerfreie“ Umsätze ausführt), der die Erwerbsschwellen nicht überschreitet, den Einkauf alkoholhaltiger Getränke aus anderen Mitgliedstaaten der Erwerbsbesteuerung unterwerfen.

#### 4. Schluss

Am Anfang meines Vortrags hatte ich auf das Ziel hingewiesen, dass der innergemeinschaftliche Erwerb die Umsetzung des **Bestimmungslandprinzips** in der Europäischen Union auf möglichst einfache Art sicherstellen soll. Obwohl ich in meinem Vortrag auf teilweise in der Praxis schwieriger umzusetzende Regelungen hingewiesen habe, ist von der Grundkonzeption die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs doch eine **gute Regelung zur Erreichung dieses Ziels**. Allerdings müssen sich auch Unternehmer, die ansonsten nicht mit umsatzsteuerrechtlichen Fragestellungen befasst sind – wie zum Beispiel Kleinunternehmer –, sich in besonderen Situationen mit der Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs auseinandersetzen. Dies gilt – wie ich gezeigt habe – auch für Nichtunternehmer in den Sonderfällen des Erwerbs eines neuen Fahrzeugs im Sinne des Unionsrechts. Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.

---

## Vortrag 3: Der Ort der sonstigen Leistung

### I. Einführende Hinweise

Die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung ist eine der Hauptpunkte, um in der Praxis bei sonstigen Leistungen zu prüfen, ob die Leistung zu einem steuerbaren Umsatz führt oder nicht. Führt der Unternehmer eine sonstige Leistung gegenüber einem Nichtunternehmer aus, bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung regelmäßig mit dem Ort, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt oder eine die Leistung ausführende Betriebsstätte unterhält, § 3a Abs. 1 UStG. Bei einer Leistung gegenüber einem Unternehmer, der die sonstige Leistung für sein Unternehmen bezieht, ist die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt oder eine die Leistung ausführende Betriebsstätte unterhält. Vorrangige Ausnahmen bestehen aber über die Sonderregelungen des § 3a Abs. 3 ff., § 3b oder § 3e UStG. Zum 01.01.2019 ist die Regelung für die auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen, Telekommunikationsdienstleistungen und die Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen gegenüber Nichtunternehmern in der Europäischen Union noch um eine Bagatellregelung ergänzt worden, § 3a Abs. 5 UStG. Diese Bagatellregelung (sog. Umsatzschwelle) hat durch die Umsetzung des Digitalpakets in der Europäischen Union zum 01.07.2021 eine Veränderung erfahren, da seit diesem Zeitpunkt auch die innergemeinschaftlichen Fernverkäufe mit erfasst werden. Durch das Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität ist mit Wirkung ab dem 18.12.2019 die Regelung zur Bestimmung des Orts unentgeltlich ausgeführter Lieferungen und sonstiger Leistungen ersatzlos aufgehoben worden, da es hierfür an einer unionsrechtlichen Regelung mangelt. Zum 01.01.2025 soll (durch das Jahressteuergesetz 2024) eine Veränderung im § 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG vorgenommen werden.

Die zutreffende Bestimmung der Rechtsnorm zur Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung ist aber nicht nur für die Frage der Steuerbarkeit von Bedeutung, Auswirkungen ergeben sich auch bei der formalen Abwicklung der sonstigen Leistungen und den sich daraus ergebenden Meldeverpflichtungen.