

Paket Vorbereitung auf die mündliche Steuerberaterprüfung 2024/2025 8. Auflage

Die mündliche Steuerberaterprüfung

Der Kurzvortrag in der mündlichen Steuerberaterprüfung

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

**Betriebswirtschaft und Recht in der mündlichen
Steuerberaterprüfung**

Grobshäuser/Radeisen/Barzen//Hendricks/
Dauber/Michel/Murrer

Die mündliche Steuerberaterprüfung 2024/2025

17. Auflage

Ausgewählte Prüfungsthemen in Fragen und Antworten

Prüfungstaktik/Kurzvortrag

ESt/KSt/GewSt/Bilanzsteuerrecht

UmwSt/Internationales Steuerrecht

AO/FGO/USt/ErbSt/Bewertung

BWL/VWL

Berufsrecht/Bürgerliches Recht/Handelsrecht

Gesellschaftsrecht/Insolvenzrecht/Europarecht

4. Die Vorbereitung

Nutzen Sie Ihre **30-minütige Vorbereitungszeit** optimal. Erstellen Sie zuerst eine Sammlung von ca. zehn Problemkomplexen zu Ihrem Thema („brainstorming“). Sie müssen angesichts der kurzen Vortragszeit klare Schwerpunkte setzen. Zeigen Sie Ihr Wissen. Für allgemeine Aussagen bekommen Sie keine Punkte. Haben Sie z.B. das Thema „Rücklage nach § 6b EStG“, so werden es die Prüfer kaum honorieren, wenn Sie Ihre Zeit damit füllen, darzustellen, dass stille Reserven bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens versteuert werden müssen (so im Original ein Prüfling). Suchen Sie interessante Punkte: Was geschieht mit der 6b-Rücklage bei einer Betriebsveräußerung, bei einer Umwandlung mit Zwischenwertansatz etc.

Formulieren Sie Ihren Vortrag nicht aus. Zum einen reicht Ihnen dafür die Vorbereitungszeit nicht; zum anderen werden Sie garantiert nicht mehr frei sprechen, wenn Sie ausformulierte Sätze vorbereitet haben.

Bewährt hat sich folgendes Verfahren: Halbieren Sie Ihr Manuskript; auf der linken Hälfte notieren Sie groß und deutlich lesbar Stichworte. Auf der rechten Seite können Sie die Stichworte durch Paragrafenangaben, Zahlenbeispiele u.ä. erläutern. Im Vortrag schauen Sie dann primär auf das Stichwort und erläutern dieses in freier Rede.

Nummerieren Sie Ihr Manuskript. Wir haben schon Kandidaten erlebt, die ihre eigenen Unterlagen nicht mehr in der richtigen Reihenfolge zur Hand hatten.

Bilden Sie Beispiele. Mit einem kleinen Beispiel können Sie häufig schwierige Komplexe einfach darstellen. Die Beispiele sollten aber stets kurz, prägnant und einfach sein.

Beispiel: Die X-GmbH mit Sitz in Deutschland unterhält eine Betriebsstätte in Frankreich, die Verluste erzielt; fraglich ist, ob die Verluste in Deutschland berücksichtigt werden können.

Bedenken Sie, dass Ihre Prüfer die Beispiele nicht mitschreiben.

Gliedern Sie Ihren Kurzvortrag grob in „Einleitung“, „Hauptteil“ und „Schluss“ sowie in eine Feingliederung. Die Feingliederung sollte nicht mehr als eine Ebene haben. Welche Gliederungsart Sie wählen, bleibt Ihnen überlassen (A, B, C ... oder I, II, III ... oder 1, 2, 3 ...).

Die Einleitung sollte nicht mehr als 10 % des Vortrags ausmachen. Bringen Sie hier eine Übersicht über das Thema.

Beispiel: „... Ich werde im Folgenden über das Thema die Gründung von Personengesellschaften reden ...“

Gehen Sie das Thema nicht zu schnell an; bedenken Sie, dass die ersten Sätze des Vortrags die schwierigsten sind und Ihre Nervosität am größten ist. Es bietet sich daher eine allgemeine Einführung an.

Beispiel: „... In Deutschland werden die meisten Gesellschaften als Personengesellschaft gegründet ...“

Der Hauptteil sollte ca. 80 % des Vortrags umfassen. Bauen Sie eine Spannung auf (vom einfachen zum komplizierten Problem). Fassen Sie den jeweiligen Problemkomplex zusammen.

Beispiel: „... Wie ich dargestellt habe, ist bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens auf eine Gesamthand § 23 EStG zu beachten ...“

Der Prüfer bekommt dann noch einmal plakativ Ihre Leistung dargestellt.

Dem **Schluss** bleiben maximal ca. 10 % vorbehalten. Lassen Sie Ihren Kurzvortrag ausklingen. Zeigen Sie den Prüfern, dass Sie sich dem Ende nähern.

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

Fassen Sie die Kernaussage Ihres Vortrags noch einmal zusammen.

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

5. Der Vortrag

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

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

Tipp!

Zur Vorbereitung auf den Kurzvortrag siehe Fränznick/Grobshäuser/Radeisen/Hellmer/Pientka/Hendricks/Holzner/Dauber/Michel/Murrer/Spegele, Der Kurzvortrag in der mündlichen Steuerberaterprüfung 2024/2025 16. Auflage, HDS-Verlag.

Zur Vorbereitung auf die Mündliche Prüfung ergänzend siehe Voos, Betriebswirtschaft und Recht in der mündlichen Steuerberaterprüfung 2024/2025, 4. Auflage, HDS-Verlag und siehe Dauber/Hendricks/Herzberg/Holzner/Kaponig/Kollmar/Michel/Mirbach/Neufang/Schäfer/Voos, Vorbereitung auf die mündliche Steuerberaterprüfung/Kurzvortrag 2024/2025 mit Fragen und Fällen aus Prüfungsprotokollen, 12. Auflage, HDS-Verlag.

Themenbereich Prüfungsgespräch

Haben Sie einen guten Kurzvortrag gehalten, konnten Sie bereits einen Teilerfolg verbuchen. Aber selbst dann, wenn der Kurzvortrag nach Ihrer Ansicht nicht optimal gelaufen ist, bleibt das Rennen noch offen. Die folgende Aufzählung enthält einige Punkte, auf die die **Prüfer immer wieder großen Wert legen**:

- Zeigen Sie, dass Sie um Ihren Erfolg kämpfen. Bringen Sie sich ein; zeigen Sie, dass Sie inhaltlich etwas beizutragen zu haben. Wer sich aufgibt, hat bereits verloren;
- Schreiben Sie Sachverhalte auf, auch wenn ein anderer Prüfling gefragt wurde; häufig geben die Prüfer die Frage weiter; Sie sollten jederzeit bereit sein, die Aufgabe weiterzuführen;
- Fragen Sie, wenn Sie den Sachverhalt nicht verstanden haben („... handelt es sich um eine GmbH & Co. KG oder um eine GmbH ...“);
- Nutzen Sie Ihre Chance, wenn der Prüfer Ihnen einen Ball zuspielt; reden Sie, bis der Prüfer Sie unterbricht. Suchen Sie selbst Probleme und bringen Sie sie ins Gespräch ein („man könnte hier auch noch prüfen, ob Gesellschafter A überhaupt in Deutschland steuerpflichtig ist ...“);
- Halten Sie das Prüfungsgespräch auf einem hohen Niveau; als Warnzeichen gilt es, wenn der Prüfer Definitionen abfragt („... was ist eine Personengesellschaft ...“). Versuchen Sie hier das Prüfungsgespräch in andere Bahnen zu lenken;
- Achten Sie auf den Prüfer. Verzieht dieser z.B. schmerzerfüllt das Gesicht, können Sie Ihre Antwort immer noch ändern („... natürlich könnte man auch der Meinung sein, Gesellschafter A sei kein Mitunternehmer ... dann müsste man ...“);
- Nutzen Sie Gesprächspausen; bringen Sie sich durch diskrete Zeichen (z.B. Anheben der Hand; Anblicken des Prüfers) ins Gespräch;
- Blättern Sie nicht zu lange in den Gesetzen; das kostet viel Zeit und bringt keine Punkte; versuchen Sie die Lösung auswendig darzustellen;
- Unterbrechen Sie die anderen Kandidatinnen und Kandidaten nicht; unkollegiales Verhalten wird äußerst negativ gewertet;
- Werden Sie nicht nervös, wenn Sie besonders intensiv gefragt werden. Der Prüfer will Sie dann sehr häufig auf eine bessere Note bringen. Nutzen Sie diese Chance;
- Werden Sie nicht nervös, wenn Sie wenig gefragt wurden. Vielleicht waren Ihre bisherigen Antworten schon so gut, dass die Prüfer von Ihrer Leistung überzeugt sind.

Themenbereich Einkommensteuer

Problembereich 1: Verluste

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

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

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

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

Frage: Gilt das auch für Verluste?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Frage: Wechseln wir das Thema. Ein Erblasser hinterlässt einen Handwerksbetrieb. Die Erben stellen fest, dass bis zum Todeszeitpunkt ein Verlust in Höhe von 75.000 € entstanden ist. Was geschieht mit dem Verlust? Gehen Sie bitte von der für den VZ 2024 geltenden Gesetzesfassung des § 10d EStG aus.

Antwort: Die Erben sind nach § 1922 BGB Gesamtrechtsnachfolger geworden. Dies bedeutet, dass alle Rechte und Verpflichtungen auf sie übergegangen sind. Die Erben müssen daher **für den Erblasser** eine Einkommensteuererklärung für das Todesjahr abgeben. Die Verluste aus Gewerbebetrieb sind nach § 2 EStG mit anderen Einkünften des Erblassers auszugleichen.

Verluste, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, sind nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG bis zum Betrag von 1 Mio. € vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen.

Soweit ein Ausgleich der negativen Einkünfte nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG nicht möglich ist, sind die negativen Einkünfte vom Gesamtbetrag der Einkünfte des zweiten dem Veranlagungszeitraum voran-

Problembereich 8: Vorsteuer und Vorsteuerberichtigung

Frage: § 15 Abs. 1 UStG enthält mehrere Anspruchsgrundlagen für den Vorsteuerabzug. Braucht der Unternehmer in jedem Fall eine ordnungsgemäße Rechnung, um den Vorsteuerabzug vornehmen zu können?

Antwort: Nein, die ordnungsgemäße Rechnung ist nur dann Voraussetzung, wenn der Unternehmer eine Leistung erhält, für die der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer schuldet (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Insbesondere in den Fällen, in denen sich eine Vorsteuerabzugsberechtigung nach einem innergemeinschaftlichen Erwerb oder bei der Steuerschuld des Leistungsempfängers nach § 13b UStG ergibt, braucht der Leistungsempfänger überhaupt keine Rechnung zu haben, deshalb kann sich bei einer nicht ordnungsgemäßen Rechnung kein Ausschluss des Vorsteuerabzugs ergeben.

Frage: Ist in den Fällen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG auch immer eine ordnungsgemäße Rechnung notwendig oder ist ein Vorsteuerabzug auch ohne vollständig zutreffende Rechnung denkbar?

Antwort: Nach der nationalen Regelung in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG muss eine ordnungsgemäße Rechnung nach § 14 und § 14a UStG vorliegen. Dies könnte unter den Voraussetzungen des § 33 UStDV auch eine Kleinbetragsrechnung (seit dem 01.01.2017 bis zu einem Grenzbetrag von 250 €) sein. Der EuGH sieht in den Rechnungsvorgaben nur formale Voraussetzungen, die den Vorsteuerabzug dann nicht ausschließen sollen, wenn die materiell-rechtlichen Voraussetzungen eindeutig vorliegen. Allerdings ergeben sich aus der bisherigen Rechtsprechung des EuGH keine belastbaren Aussagen, unter welchen Voraussetzungen bei einer formal nicht ordnungsgemäßen Rechnung der Unternehmer trotzdem den Vorsteuerabzug vornehmen kann. Der BFH hat allerdings festgestellt, dass die Rechnung in den Fällen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG eine zwingende Ausübungsvoraussetzung für den Vorsteuerabzug ist (BFH, Urteil vom 12.03.2020, V R 48/17, BStBl II 2020, 604).

Es ist auch zu beachten, dass die Frage der ordnungsgemäßen Rechnung einem steten Wandel in der Rechtsprechung unterworfen ist. So war in einem Verfahren, in dem es um die Rechnungsanschrift ging, strittig, ob in einer ordnungsgemäßen Rechnung als Anschrift jede Adresse ausreichend ist, die eine postalische Erreichbarkeit ermöglicht. Nachdem der EuGH (Urteil vom 15.11.2017, C-374/16 – Rochus Geissel und C-375/16 – Igor Butin, BFH/NV 2018, 374 sowie nachfolgend der BFH, Urteil vom 21.06.2018, V R 25/15, BStBl II 2018, 809 und Urteil vom 13.06.2018, XI R 20/14, BStBl II 2018, 800) die in den Verfahren fraglichen Rechnungsadressen als ordnungsgemäße Rechnungsangaben angesehen hatte, hat die Finanzverwaltung dies mittlerweile auch so umgesetzt.

Tipp! In weiteren Verfahren musste sich der BFH mit der ordnungsgemäßen Leistungsbeschreibung in Rechnungen auseinandersetzen. In verschiedenen Revisionsverfahren – in denen es um Sammelbezeichnungen wie „Hose, Bluse, Pulli“ ging – hat der BFH (Urteile vom 10.07.2019, XI R 28/18, BStBl II 2021, 961; XI R 2/18, BFH/NV 2020, 238 und XI R 27/18, BFH/NV 2020, 242) im Wesentlichen festgestellt, dass der Zusatz „handelsüblich“ keine Verschärfung der Voraussetzungen für die ordnungsgemäße Leistungsbeschreibung darstellen soll. Es genügt jede Bezeichnung der Art der gelieferten Gegenstände den formellen Anforderungen, die unter die unionsrechtliche Definition von „Menge und Art der gelieferten Gegenstände“ fallen. Deshalb muss jeweils im Einzelfall entschieden werden, ob die in den Rechnungen enthaltenen Angaben „marktüblich“ sind. Dabei muss auf die jeweilige übliche Bezeichnung dieser Handelsstufe abgestellt werden. So kann z.B. die handelsübliche Bezeichnung aus B2C-Verkäufen nicht herangezogen werden, um Großhandelsrechnungen im B2B-Bereich zu beurteilen. Nach Auffassung des BFH muss die Frage der Handelsüblichkeit gegebenenfalls unter Zuhilfenahme eines Gutachters beurteilt werden.

Frage: Welche Formen von Rechnungen kennen Sie?

Antwort: Zuerst muss unterschieden werden, wer die Rechnung ausstellt. Normalerweise stellt der leistende Unternehmer das Abrechnungspapier aus. Es kann aber auch sein, dass der Leistungsempfänger die Rechnung ausstellt. In diesem Fall wird von einer „Gutschrift“ gesprochen (seit dem 01.01.2025: § 14 Abs. 2 Satz 6 UStG). Diese Unterscheidung ist wichtig, da der Begriff der „Gutschrift“ auf einer ordnungsgemäßen Rechnung mit angegeben sein muss, wenn der Leistungsempfänger das Abrechnungspapier ausstellt, § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 10 UStG. Bei den Rechnungen kann aber auch noch in die Kleinbetragsrechnung und die „normale“ Rechnung unterschieden werden. Eine Kleinbetragsrechnung liegt nach § 33 UStDV vor, wenn der Gesamtbetrag der Rechnung nicht mehr als 250 € beträgt. In diesen Fällen brauchen nicht alle normalen Rechnungsangaben in der Rechnung angegeben werden, um zu einer ordnungsgemäßen Rechnung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG zu führen.

Tipp! Beachten Sie, dass in der Praxis häufig der Begriff der Gutschrift – fälschlicherweise – in einem anderen Zusammenhang verwendet wird: Als „Gutschrift“ wird danach die Berichtigung einer Rechnung bezeichnet, wenn dem Kunden ein „Betrag gutgeschrieben“ wird (sog. kaufmännische Gutschrift). Dies ist aber keine Gutschrift im umsatzsteuerrechtlichen Sinne; Gutschrift ist immer nur die vom Leistungsempfänger ausgestellte Rechnung.

Frage: Seit dem 01.01.2025 ist ja die verpflichtende eRechnung eingeführt worden. Was ist eine solche eRechnung und muss jetzt jeder Unternehmer zwingend eine solche Rechnung vorzulegen haben, um den Vorsteuerabzug vornehmen zu können?

Antwort: Die neue eRechnung (§ 14 Abs. 1 UStG) ist ein ganz neuer Schritt, der die Digitalisierung voranbringen soll. Während früher als elektronisch übermittelte Rechnung schon eine als PDF-Datei an eine E-Mail angehängte Rechnung galt, ist dies seit dem 01.01.2025 ganz anders. Eine solche eRechnung ist nur noch eine in einem strukturierten elektronischen Format erstellte, übermittelte und elektronisch weiter verarbeitbare Rechnung. Dies kann eine nur als XML-Datei übermittelte Rechnung sein, es gibt aber auch andere Formate (z.B. ZUGFeRD, ein hybrides Modell, das in eine PDF-Datei einen XML-Teil integriert). Rechnungen, die nicht diesem strukturierten elektronischen Format entsprechen, werden jetzt als „sonstige Rechnungen“ bezeichnet. Dies sind auf Papier oder in einem anderen elektronischen Format ausgestellte Rechnungen.

Es muss aber nicht in jedem Fall mit einer solchen eRechnung abgerechnet werden. Eine Verpflichtung besteht nur dann, wenn eine steuerbare Leistung ausgeführt ist, die auch nicht nach § 4 Nr. 8 bis Nr. 29 UStG steuerfrei ist. Darüber hinaus muss die Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt werden („B2B“) und beide Beteiligten (leistender Unternehmer und Leistungsempfänger) müssen Inländer i.S.d. Regelung sein, § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG. In einem solchen Fall ist ab dem 01.01.2025 eine Zustimmung des Leistungsempfängers zur Abrechnung mit einer eRechnung nicht mehr notwendig. Allerdings ist die Einführung der neuen eRechnung mit umfangreichen Übergangsregelungen in § 27 Abs. 38 UStG umgesetzt worden. Insbesondere können alle Unternehmer bis zum 31.12.2026 Rechnungen noch in der bisherigen Form erstellen und übermitteln, § 27 Abs. 38 Nr. 1 UStG. Für „kleinere Unternehmer“, deren Gesamtumsatz im Jahr 2026 nicht mehr als 800.000 € betragen hat, verlängert sich die Übergangsphase um ein weiteres Jahr. Zu beachten ist aber, dass die Übergangsregelungen nur für die Ausstellung der Rechnung gelten. Leistungsempfänger müssen seit dem 01.01.2025 in der Lage sein, solche eRechnungen zu empfangen, zu „lesen“ und zu archivieren.

Tipp! Die neue eRechnung wird eines der Themen sein, die zum Jahreswechsel in der Umsatzsteuer von besonderer Bedeutung sein werden. Die Finanzverwaltung wird sich bis zu Ihrer Prüfung sicher mit BMF-Schreiben geäußert haben. Sie sollten sich in jedem Fall intensiv mit diesen neuen Regelungen vor der mündlichen Prüfung auseinandersetzen.

Frage: Wann kann ein Unternehmer den Vorsteuerabzug vornehmen, wenn die Leistung oder eine Teilleistung ausgeführt worden ist?

Antwort: Nach den derzeitigen nationalen Regelungen kann der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG vorgenommen werden, wenn die Leistung ausgeführt worden ist oder eine Teilleistung ausgeführt worden ist und die ordnungsgemäße Rechnung dafür vorliegt. Auf die Zahlung kommt es dann nicht an. Dies entspricht aber nicht den unionsrechtlichen Vorgaben. Der EuGH (EuGH, Urteil vom 10.02.2022, C-9/20 – Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße, BFH/NV 2022, 399) hatte in einem Fall, in dem der leistende Unternehmer die Istbesteuerung (Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten) vorgenommen hatte, die Vorsteuerabzugsberechtigung beim Leistungsempfänger erst mit dessen Zahlung angenommen. Dies entspricht auch Art. 167 MwStSystRL, da danach die Vorsteuerabzugsberechtigung erst vorliegt, wenn die Umsatzsteuer (beim leistenden Unternehmer) entstanden ist. Dazu müsste aber erst in Deutschland eine Anpassung in § 14 und § 15 UStG vorgenommen werden. Es ist geplant – dies aber erst zum 01.01.2026 – die Vorgaben aus der Rechtsprechung in § 15 Abs. 1 UStG und in § 14 Abs. 4 UStG (bei den Rechnungspflichtangaben) mit aufzunehmen (geplant im Jahressteuergesetz 2024).

Tipp! Behalten Sie solche aktuellen Entwicklungen im Blick. Es soll nicht nur § 15 UStG an die Vorgaben des Art. 167 MwStSystRL angepasst werden, auch in § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6a UStG soll eine Ergänzung vorgenommen werden, da der leistende Unternehmer auf die von ihm angewandte Istbesteuerung hinweisen muss, damit der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug korrekt umsetzen kann (vgl. dazu auch Art. 226 Nr. 7a MwStSystRL).

Frage: Eine Privatperson aus Deutschland hat im Januar ein Fahrzeug fabrikneu für 50.000 € zuzüglich Umsatzsteuer erworben. Da ihr das Fahrzeug nicht gefiel, verkaufte sie das Fahrzeug noch im April an eine Privatperson nach Belgien für insgesamt 40.000 €. Welche umsatzsteuerrechtlichen Folgen ergeben sich in Deutschland für den Verkäufer?

Antwort: Bei dem verkauften Fahrzeug handelt es sich um ein neues Fahrzeug nach § 1b UStG, da seit der ersten Inbetriebnahme nicht mehr als sechs Monate vergangen sind. Die Privatperson ist nicht Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG, wird aber, wenn sie ein neues Fahrzeug i.S.d. § 1b UStG liefert, nach § 2a UStG wie ein Unternehmer behandelt. Damit erbringt sie eine im Inland nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG ausgeführte Lieferung, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar ist. Die Lieferung ist nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Nr. 2 Buchst. c und Nr. 3 UStG als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei. Bei der Lieferung eines neuen Fahrzeugs kommt es auch nicht darauf an, dass der Abnehmer ein Unternehmer ist, auch muss hier keine USt-IdNr. des Leistungsempfängers vorliegen. Die steuerfreie Lieferung schließt nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 15 Abs. 3 Nr. 1 UStG den Vorsteuerabzug nicht aus. Für die Lieferung eines solchen neuen Fahrzeugs sind aber in § 15 Abs. 4a UStG bestimmte Beschränkungen aufgenommen worden. So darf nur die Umsatzsteuer aus dem Kauf des Fahrzeugs – nicht aber aus den bisherigen laufenden Betriebskosten oder aus Verkaufskosten – als Vorsteuer abgezogen werden. Außerdem ist der Vorsteuerabzug auf den Betrag begrenzt, der sich als Umsatzsteuer ergeben würde, wenn der Verkauf des Fahrzeugs nicht steuerfrei wäre. Würde das Fahrzeug nicht steuerfrei verkauft werden, wären auf 40.000 € (bei einem Regelsteuersatz von 19 %)

Umsatzsteuer i.H.v. 7.600 €, entfallen. Diesen Vorsteuerbetrag kann der Verkäufer, aber erst im Monat des Verkaufs – also im April – geltend machen.

Tipp! Soweit zwischen erster Inbetriebnahme und dem Verkauf nicht mehr als sechs Monate vergangen sind, kommt es auf die Kilometerlaufleistung des Fahrzeugs nicht an. Nur wenn mehr als sechs Monate vergangen wären, müsste geprüft werden, ob das Fahrzeug mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hatte.

Frage: Wonach bestimmt sich der Umfang der Vorsteuerabzugsberechtigung, wenn ein Unternehmer einen Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt?

Antwort: Wenn ein Unternehmer einen Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, muss er feststellen, ob er den Gegenstand für zum Vorsteuerabzug berechtigende oder nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze verwenden will. Dabei kommt es auf die Verwendungsabsicht zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs an. Entsprechend dieser Verwendungsabsicht ergibt sich dann der Vorsteuerabzug. Will der Unternehmer den Gegenstand zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs sowohl für zum Vorsteuerabzug berechtigende als auch für zum Vorsteuerabzug nicht berechtigende Leistungen verwenden, muss er entsprechend dieser Verwendungsabsicht den Vorsteuerbetrag nach § 15 Abs. 4 UStG aufteilen.

Frage: Welchen Vorsteuerabzug kann der Unternehmer vornehmen, der eine Leistung für eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b oder § 3 Abs. 9a UStG erwirbt?

Antwort: Nach der Rechtsprechung des BFH ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG auf die Sachverhalte begrenzt, in denen der Unternehmer Leistungen für seine wirtschaftliche Tätigkeit bezieht (BFH, Urteil vom 13.01.2011, V R 12/08, BStBl II 2012, 61 sowie BFH, Urteil vom 09.12.2010, V R 17/10, BStBl II 2012, 53; vgl. auch Abschn. 15.15 UStAE). Wenn der Unternehmer Leistungen bezieht, um sie für solche unentgeltlichen Ausgangsleistungen zu verwenden, ergibt sich kein Bezug für das Unternehmen. Wenn aber die Leistungen nicht für die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmens bezogen wurden, kann auch keine Besteuerung einer Ausgangsleistung erfolgen. Die Finanzverwaltung hatte ausführlich (BMF, Schreiben vom 02.01.2012, BStBl I 2012, 60 sowie BMF, Schreiben vom 02.01.2014, BStBl I 2014, 119) dazu Stellung genommen und dies zum 01.01.2013 umgesetzt.

Tipp! Der EuGH hat allerdings in einem Verfahren (EuGH, Urteil vom 16.09.2020, C-528/19 – Mitteldeutsche Hartstein Industrie, UR 2020, 840) entschieden, dass dem Steuerpflichtigen der Vorsteuerabzug zusteht, wenn er Leistungen bezieht, um mittelbar seine unternehmerische Betätigung zu ermöglichen. Es liegt auch keine unentgeltliche Wertabgabe vor, wenn die Eingangsleistung für das Unternehmen erforderlich und die Kosten der Eingangsleistung (kalkulatorisch) im Preis der getätigten Ausgangsumsätze enthalten sind und der Vorteil des Dritten – hier der Allgemeinheit – allenfalls nebensächlich ist. Wenn keine Gefahr eines un versteuerten Letztverbrauchs besteht, kann es auch nicht zu einer Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG kommen (BFH, Urteil vom 16.12.2020, XI R 26/20, BFH/NV 2021, 896). Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 24.01.2024 darauf (recht restriktiv) reagiert und die Verwaltungsanweisungen in Abschn. 3.2 Abs. 4 und Abschn. 15.2b Abs. 2a UStAE ergänzt.

Frage: Kann der Unternehmer aus einem Gegenstand, den er selbst vor Aufnahme seiner unternehmerischen Betätigung mit Umsatzsteuer erworben hatte und den er dann später in sein Unternehmen eingelegt hat, den Vorsteuerabzug anteilig vornehmen?

Frage/Fall: Das Finanzamt erließ am 13.06.2024 (Aufgabe zur Post) einen auf § 175 AO gestützten ESt-Bescheid für das Veranlagungsjahr 2016 gegen die Eheleute Paul und Elfriede Mayerhofer. In dem Bescheid war erstmals ein Veräußerungsgewinn i.H.v. 4.417.000 € angesetzt. Die Steuer belief sich auf 2.1440.000 €. Die geltend gemachten Nachzahlungszinsen nach § 238 Abs. 1 S. 1 AO betrugen 241.000 € (0,5 % pro Monat). Die Eheleute sind der Auffassung, dass der Gewinn i.H.v. 21.000 € zu hoch angesetzt sei. Zudem wollen sie sich gegen die Höhe der Nachzahlungszinsen wenden. Am 24.06.2024 fand deshalb eine Besprechung bei ihrem Steuerberater S statt. Welche Rechtsüberlegungen wird der Berater zur Vorbereitung des Termins anstellen?

Antwort: Der Bescheid vom 13.06.2024 enthält zwei Verwaltungsakte, zum einen die Festsetzung der Einkommensteuerzahlung und zum anderen die Festsetzung der Nachzahlungszinsen. Gegen beide Verwaltungsakte können die Eheleute innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe fristwährend Einspruch einlegen (d.h. bis zum 17.07.2024 – §§ 347 Abs. 1, Abs. 1 S. 1, 355 Abs. 1 S. 1, 122 Abs. 2 Nr. 1, 108 Abs. 3 AO). Die Begründung kann später erfolgen. Durch die Erhebung der Einsprüche wird jedoch die Vollziehung der angefochtenen Verwaltungsakte nicht gehemmt – § 361 Abs. 1 S. 1 AO. Auf Antrag des Einspruchsführers kann jedoch die Finanzverwaltung die Aussetzung der Vollziehung anordnen. Der Berater wird mithin sowohl Einspruch einlegen als auch die Vollziehungsanträge stellen.

Die Finanzbehörde soll die Vollziehung aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Nachdem laut Sachverhalt zur Härte nichts ausgesagt ist, wird dieser Aussetzungsgrund nicht greifen. Es könnten aber hinsichtlich der Nachzahlungszinsen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Zinsbescheides bestehen. So der BFH in seiner Entscheidung vom 25.04.2018, IX B 21/18, DStR 2019, 2018. Der BFH konnte jedoch dem Einspruch (im Hauptsacheverfahren) nicht stattgeben. Hält ein Gericht ein Gesetz nicht für verfassungswidrig, kann es diese Auffassung in einem Urteil nicht entscheidungsrelevant umsetzen. Es muss vielmehr das Verfahren aussetzen und dem BVerfG zur Entscheidung über die Verfassungsfrage vorlegen. Andererseits ist es einem Gericht unbenommen, eine Aussetzung der Vollziehung zu gewähren, weil es Bedenken an der Verfassungsgemäßheit eines Gesetzes hat. Die Frage, dass Zinsfestsetzungen nach § 238 Abs. 1 AO nicht verfassungswidrig sind, hat das BVerfG im Verfahren 1 BvR 2237/14 für die Jahre 2010–2013 entschieden. Das bisherige Recht ist für bis einschließlich in das Jahr 2018 fallende Verzinsungszeiträume weiter anwendbar. Für ab in das Jahr 2019 fallende Verzinsungszeiträume waren die Vorschriften dagegen bis zu einer Neuregelung unanwendbar. Dem Gesetzgeber wurde aufgegeben, bis zum 31.07.2022 eine verfassungsgemäße Neuregelung zu treffen. Dies ist durch die Neueinführung des § 238 Abs. 1a AO erfolgt, wonach die Zinsen nur mit 0,15% pro Monat hätten berechnet werden dürfen. Daher kann und muss das Finanzamt im o.g. Fall dem Aussetzungsantrag der Eheleute stattgeben und einen geänderten Zinsbescheid erlassen.

Hinweis! Der Zinssatz beträgt ab dem Verzinsungszeitraum 2019 0,15 % pro Monat für Steuernachzahlungen/-erstattungen i.S.d. § 233a AO (§ 238 Abs. 1a AO) und 0,5 % pro Monat für alle übrigen Zinsarten für jeden vollendeten Monat (§ 238 Abs. 1, 2 AO). Für die Berechnung der Zinsen ist der zu verzinsende Betrag jeder Steuerart auf den nächsten durch 50 € teilbaren Betrag abzurunden. Die Berechnung muss für jede Steuerforderung gesondert erfolgen. Eine Festsetzung unterbleibt, wenn der Zinsbetrag weniger als 10 € beträgt (§ 239 Abs. 2 AO). Der Zinsbetrag wird auf volle Euro zugunsten des Steuerpflichtigen gerundet.

Tipp! Nach § 108 Abs. 3 AO endet eine Frist (z.B. Einspruchsfrist) mit Ablauf des nächstfolgenden Werktags, wenn das Ende auf einen Sonntag, auf einen (gesetzlichen) Feiertag oder auf einen Sonnabend fällt. Das gilt auch dann, wenn es sich bei dem dritten Tag i.S.d. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO um einen Sonntag, Feiertag oder Samstag handelt. Zu beachten ist, dass Silvester einem gesetzlichen Feiertag (oder auch einem Samstag) nicht gleichzustellen ist. Dieser Tag war bei Einführung des § 108 Abs. 3 AO im Jahr 1977 ein regulärer Arbeitstag, ist heute jedoch generell arbeitsfrei (vgl. § 6 Arbeitszeitverordnung der Beamtinnen und Beamten des Bundes). Dennoch lässt der BFH eine solche Auslegung des § 108 Abs. 3 AO nicht zu. Ein auf den 31.12. fallendes Fristende wird nicht verlängert. Fristenbestimmungen müssen klar berechenbar und keinen Billigkeitserwägungen ausgesetzt sein. Würde § 108 Abs. 3 AO analog auf den 31.12. Anwendung finden, käme sofort die Frage auf, was ist mit Rosenmontag oder mit Heiligabend oder mit sonstigen „außergewöhnlichen“ Freitagen. Eine solche Ausdehnung würde die erforderliche Rechtssicherheit beeinträchtigen.

Frage: Welche Klagearten kennt die Finanzgerichtsordnung?

Antwort: Die Finanzgerichtsordnung kennt vier Klagearten. Die bedeutendsten Klagen sind die Anfechtungsklage und die Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1 FGO). Hingegen haben die allgemeine Leistungsklage (§ 40 Abs. 1 letzte Alt. FGO) und die Feststellungsklage (§ 41 FGO) eine nur untergeordnete Bedeutung. Die Anfechtungsklage zielt darauf ab, einen belastenden Verwaltungsakt mithilfe des Gerichts zu beseitigen (**Beispiel:** Klage auf Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides). Mit der Verpflichtungsklage will der Kläger gerichtlich erreichen, dass die Finanzbehörde einen begünstigenden Verwaltungsakt erlässt (**Beispiel:** Klage auf Erlass eines Stundungsbescheides). Mit der allgemeinen Leistungsklage soll die Finanzbehörde zu einem Verhalten angehalten werden, das keinen Verwaltungsakt darstellt (**Beispiel:** Klage gegen das Finanzamt auf Übermittlung der Steuerakten des Mandanten in das Büro des Steuerberaters). Mit der Feststellungsklage kann das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses festgestellt werden (**Beispiel:** Klage eines Vereins gegen das Finanzamt auf Feststellung, dass er zur Ausstellung von Spendenbescheinigungen berechtigt ist).

Frage: Im Rahmen der Corona-Überbrückungshilfe III wurden am 12.08.2021 von der Bewilligungsstelle bei der L-Bank die Kosten für eine neue digitale Kasse als Kosten der Digitalisierung als Bemessungsgrundlage der Überbrückungshilfe III abgelehnt. Wie kann der Steuerberater Gunter Gerissen, der den Antrag für seinen Mandanten Siggie Sinnlos gestellt hat, Siggie Sinnlos helfen?

Antwort: Die Ablehnungs- und Bewilligungsbescheide der Überbrückungshilfe beinhalten eine Rechtsmittelbelehrung, die – je nach Bundesland – wahlweise ein außergerichtliches Widerspruchsverfahren oder unmittelbar die Klage beim Verwaltungsgericht vorsehen. Zur Führung des außergerichtlichen Widerspruchsverfahrens ist der Steuerberater als „Bote“ seines Mandanten grundsätzlich noch befugt, vgl. § 5 Abs. 1 und 2 RDG. Zur Klage vor dem Verwaltungsgericht allerdings nur in Abgabenangelegenheiten, zu denen die Bewilligung einer Beihilfe wie der Überbrückungshilfe aber wohl nicht gehört, § 67 VwGO. Siggie Sinnlos könnte vor dem Verwaltungsgericht den Rechtsstreit allerdings selbst führen, § 67 Abs. 1 VwGO. Durch das Gesetz zur Modernisierung des notariellen Berufsrechts und zur Änderung weiterer Vorschriften wurde allerdings in § 67 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3a VwGO eine Änderung eingefügt, nach der Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer, Personen und Vereinigungen im Sinne des § 3a StBerG, zu beschränkter geschäftsmäßiger Hilfeleistung in Steuer-sachen nach den §§ 3d und 3e StBerG berechnigte Personen im Rahmen dieser Befugnisse sowie Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 StBerG, die durch Personen im Sinne des § 3 Nr. 1 StBerG handeln, die verwaltungsgerichtliche Vertretungsbefugnis, die bislang allein für Abgabenangelegenheiten bestand, ausdrücklich auch auf die Vertretung zu den Corona-Hilfen ausgeweitet wird und diese damit

nun ebenfalls vertretungsbefugt vor dem VerwG sind. Gunter Gerissen könnte daher Klage gegen den Teilbewilligungsbescheid einlegen.

Frage: Welche Voraussetzungen müssen vorliegen, damit der Steuerpflichtige zulässig eine Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage beim Finanzgericht erheben kann?

Antwort: Wenn sich der Steuerpflichtige gerichtlich gegen einen belastenden Verwaltungsakt wenden will, muss er nach § 44 Abs. 1 FGO zunächst und zuvor das Rechtsbehelfsverfahren durchziehen. Erst nach Erlass der negativen Einspruchsentscheidung kann er beim Finanzgericht klagen. Ohne ein solches Vorverfahren ist die Klage als unzulässig abzuweisen. Nur für den Fall, dass das Finanzamt dem Gericht gegenüber einer unmittelbaren Klageerhebung gegen den erlassenen Verwaltungsakt (z.B. Steuerbescheid) innerhalb eines Monats nach Zustellung der Klageschrift zustimmt, kann nach § 45 Abs. 1 FGO ohne Vorverfahren beim Finanzgericht geklagt werden (sog. **Sprungklage**). Das Finanzgericht kann allerdings diese Klage innerhalb von drei Monaten an das Finanzamt zur Durchführung eines Vorverfahrens zurückgeben (§ 45 Abs. 2 S. 1 FGO). Die Durchführung des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens ist nicht nur bei einer Anfechtungsklage erforderlich, sondern auch bei einer Verpflichtungsklage. Will der Steuerpflichtige, dass die Finanzbehörde einen für ihn begünstigenden Verwaltungsakt erlässt (z.B. Erlass der Einkommensteuer 2023), dann muss er dies beim Finanzamt beantragen. Lehnt das Finanzamt den Erlass eines solchen Bescheids ab, ist dagegen – vorbehaltlich § 45 Abs. 1 FGO – eine Klage erst zulässig, wenn zuvor eine negative Einspruchsentscheidung ergangen war.

Frage: Welche weiteren Voraussetzungen müssen noch vorliegen, damit eine Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage zulässig ist?

Antwort: Die Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage ist innerhalb einer Frist von einem Monat nach Erlass der Einspruchsentscheidung zu erheben – im Fall des § 45 FGO einen Monat nach Erlass des Verwaltungsaktes (§ 47 FGO). Die Frist beginnt allerdings erst zu laufen, wenn der Steuerpflichtige über den Rechtsbehelf belehrt worden ist. Andernfalls ist die Klage noch innerhalb eines Jahres zulässig (§ 55 Abs. 1 und 2 FGO). Bei Versäumung der Klagefrist kann nach § 56 Abs. 1 und 2 FGO Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden. Grundsätzlich gelten dafür dieselben Voraussetzungen wie bei § 110 AO (kein Verschulden an der Fristversäumung) mit dem Unterschied, dass der Antrag schon innerhalb von zwei Wochen zu stellen ist (§ 110 Abs. 2 AO: ein Monat).

Eine Klage ist unzulässig, wenn der Steuerpflichtige hierauf nach Erlass des Verwaltungsaktes verzichtet hat (§ 50 Abs. 1 FGO). Die Klage ist nach § 64 Abs. 1 FGO beim Gericht schriftlich oder zu Protokoll des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle zu erheben. Die Klage muss den Kläger, den Beklagten, den Gegenstand des Klagebegehrens und bei Anfechtungsklagen auch den Verwaltungsakt und die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf bezeichnen.

Frage: S legt gegen den ihm am 26.07.24 zugestellten Einkommensteuerbescheid 23 fristgerecht Einspruch ein. Er hält den Bescheid für rechtswidrig (wofür es gute Gründe gibt) und er kann zudem geltend machen, dass die Zahlung des im Bescheid geforderten Steuerbetrages für ihn existenzgefährdend ist. Was kann S unternehmen?

Antwort: Durch die Einspruchseinlegung wird die Vollziehung des Steuerbescheides nicht gehemmt (§ 361 Abs. 1 AO). Auch eine Klageerhebung hemmt die Vollziehung nicht (§ 69 Abs. 1 S. 1 FGO). Eine Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung kann S nur erreichen, wenn einem diesbezüglichen Antrag auf Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung nach § 361 Abs. 2 S. 2 AO entsprochen wird. Bereits vor Erhebung der Klage (d.h. schon im – notwendigen – Einspruchsverfahren) kann ein solcher Antrag

nach § 69 Abs. 3 S. 2 FGO auch beim Finanzgericht gestellt werden. Dieser Antrag ist nach § 69 Abs. 4 FGO aber erst zulässig, wenn die Finanzbehörde die Aussetzung ablehnt, wenn die Finanzbehörde über den Antrag nicht in angemessener Frist entscheidet oder wenn die Vollstreckung droht (bzw. erst recht schon begonnen hat).

Lehnt das Finanzamt die Aussetzung der Vollziehung ab, kann S hiergegen nach § 347 AO Einspruch einlegen. Die Ablehnung des Aussetzungsantrages ist ein Verwaltungsakt. Gegen eine negative Einspruchsentscheidung ist nach § 69 Abs. 7 FGO, § 361 Abs. 5 AO eine Klage beim Finanzgericht allerdings unzulässig. Das Finanzgericht soll mit Aussetzungsfragen nur in Antragsverfahren nach § 69 Abs. 2 S. 2 und Abs. 3 FGO befasst werden.

Lehnt das Finanzgericht einen Aussetzungsantrag nach § 69 Abs. 3 FGO ab, ist hiergegen die Beschwerde beim BFH nach § 128 Abs. 3 FGO nur zulässig, wenn sie in der Entscheidung zugelassen ist. Nachdem § 128 Abs. 3 S. 2 FGO nur auf § 115 Abs. 2 FGO verweist, ist eine Nichtzulassungsbeschwerde gegen die Nichtzulassung der Beschwerde analog § 116 FGO nicht möglich.

Frage/Fall: S legte gegen den ihm am 19.07.24 zugestellten Einkommensteuerbescheid 23 am 26.07.24 Einspruch ein. Trotz mehrfacher Aufforderung des Finanzamts, den Einspruch zu begründen – zuletzt mit angemessener Fristsetzung und entsprechendem Hinweis nach § 364b Abs. 3 AO auf den 25.07.24 – unternahm S nichts. Unter Berufung auf § 364b Abs. 2 S. 1 AO weist das Finanzamt in der Einspruchsentscheidung vom 27.08.24 den Einspruch ab. S hatte am 05.08.24 beim Finanzamt Unterlagen vorgelegt, bei deren Berücksichtigung die Steuer 23 um 12.590 € niedriger festgesetzt werden müsste. Diese hat die Finanzbehörde beim Erlass der Einspruchsentscheidung nicht mehr berücksichtigt. Hat die rechtzeitig erhobene Klage Aussicht auf Erfolg?

Antwort: Die Finanzbehörde konnte und durfte die von S am 05.08.24 vorgelegten Unterlagen nach § 364b Abs. 2 S. 1 AO nicht (mehr) berücksichtigen. Es ist S aber gleichwohl anzuraten, Klage zu erheben. Die Zurückweisung nach § 364b Abs. 2 S. 1 AO führt nicht dazu, dass S mit diesen Unterlagen auch im finanzgerichtlichen Verfahren präkludiert ist. Für das finanzgerichtliche Verfahren besagt vielmehr § 76 Abs. 3 FGO, dass solche (nach § 364b AO zu spät eingereichten) Erklärungen und Beweismittel vom Finanzgericht zurückgewiesen werden können (nicht müssen). Eine Zurückweisung ist nur möglich, wenn die Voraussetzungen des § 79b Abs. 3 FGO greifen (Verzögerung des Verfahrens bei Berücksichtigung). Diese Voraussetzung wird aber nicht eingreifen, nachdem im Klageverfahren die fraglichen Unterlagen rechtzeitig vor der Entscheidungsfindung dem Gericht vorlagen und zur Verfügung standen. Nachdem die Berücksichtigung der Unterlagen zu einer um 12.590 € niedrigeren Steuer führt, hat die Klage auch Aussicht auf Erfolg.

Frage: Welche Entscheidungen kann das Finanzgericht treffen? Wie entscheidet es die Rechtsfälle?

Antwort: Das Gericht entscheidet nach § 90 Abs. 1 FGO, soweit nichts anderes bestimmt ist, nur aufgrund mündlicher Verhandlung. Das gilt jedenfalls für Urteile. Entscheidungen des Gerichts, die nicht Urteile sind (Beschlüsse), können nach § 90 Abs. 1 S. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung ergehen. Allerdings kann nach § 90 Abs. 2 FGO das Gericht mit Zustimmung der Beteiligten auch Urteile ohne mündliche Verhandlung fällen.

In geeigneten i.d.R. einfach gelagerten Fällen oder reinen „Rechtsfällen“ kann das Gericht ohne mündliche Verhandlung durch Gerichtsbescheid entscheiden (§ 90a Abs. 1 FGO). Gegen Gerichtsbescheide kann der Steuerpflichtige (Kläger) innerhalb eines Monats nach Zustellung des Gerichtsbescheids mündliche Verhandlung beantragen. Ist die Revision im Gerichtsbescheid zugelassen, kann Revision beim BFH eingelegt werden. Eine Nichtzulassungsbeschwerde ist bei einem die Revision ablehnenden Gerichtsbescheid nicht möglich. Diese Grundsätze gelten auch, wenn der Rechtsstreit auf einen Einzelrichter nach § 6 FGO übertragen ist, der dann das Gericht bildet. Der das Gerichtsverfahren vorberei-

tende Vorsitzende oder der vom Vorsitzenden mit der Vorbereitung des Verfahrens betraute Berichterstatter kann ohne mündliche Verhandlung einen Gerichtsbescheid erlassen. Dagegen ist nur der Antrag auf mündliche Verhandlung innerhalb eines Monats nach Zustellung des Gerichtsbescheides gegeben (§§ 79a Abs. 2 und Abs. 4 FGO).

Frage: Welche Rechtsmittel stehen den Beteiligten bei Entscheidungen des Finanzgerichts zu?

Antwort: Gegen Urteile des Finanzgerichts steht den Beteiligten nach § 115 Abs. 1 FGO die Revision an den BFH zu, wenn diese vom Finanzgericht zugelassen ist. Zuzulassen ist die Revision nach § 115 Abs. 2 FGO nur, wenn die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat, wenn eine BFH-Entscheidung zur Fortbildung des Rechts erforderlich ist, oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH erfordert oder wenn ein Verfahrensmangel geltend gemacht wird und vorliegt, auf dem die Entscheidung beruhen kann. Die Revision ist nach § 120 Abs. 1 FGO beim BFH innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils schriftlich einzulegen. Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Im Fall des § 116 Abs. 7 FGO beträgt die Begründungsfrist für den Beschwerdeführer einen Monat nach Zustellung des Beschlusses über die Zulassung der Revision. Die Begründungsfrist kann nach § 120 Abs. 2 S. 3 FGO auf einen vor ihrem Ablauf gestellten Antrag von dem Vorsitzenden verlängert werden. Lässt das Finanzgericht in dem Urteil die Revision nicht zu, kann nach § 116 Abs. 1 und 2 FGO die Nichtzulassung der Revision durch Beschwerde innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils beim BFH angefochten werden (Nichtzulassungsbeschwerde). Wird der Beschwerde stattgegeben, so wird das Beschwerdeverfahren als Revisionsverfahren fortgesetzt, wenn nicht der BFH das angefochtene Urteil nach § 116 Abs. 6 FGO aufhebt; der Einlegung einer Revision durch den Beschwerdeführer bedarf es nicht (§ 116 Abs. 7 S. 1 FGO).

Gegen Entscheidungen des Finanzgerichts, die nicht Urteile sind (z.B. ablehnender Antrag auf Akteneinsicht, Beschluss über die Aussetzung des Verfahrens, Festsetzung eines Ordnungsgeldes gegen einen nicht erschienenen Beteiligten, etc.) steht den Beteiligten die Beschwerde zu. Die Beschwerde ist beim BFH oder beim Finanzgericht schriftlich oder zu Protokoll des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle mit einer Frist von zwei Wochen einzulegen (§ 129 Abs. 1 und 2 FGO). Gegen Beschlüsse nach § 69 FGO (AdV-Beschlüsse), ist die Beschwerde nur möglich, wenn sie das Finanzgericht zugelassen hat.

Frage: Wer kann vor den Finanzgerichten und vor dem Bundesfinanzhof auftreten?

Antwort: Nach § 62 Abs. 1 FGO kann der Steuerpflichtige vor den **Finanzgerichten** selbst auftreten. Er kann sich aber auch vertreten lassen. Der Kreis der Bevollmächtigten ist jedoch nach § 62 Abs. 2 FGO begrenzt:

- a) Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte, vereidigte Buchprüfer oder Gesellschaften nach § 3 Nr. 2 und 3 StBerG und
- b) Familienangehörige, landwirtschaftliche Buchstellen, Gewerkschaften, Lohnsteuerhilfvereine etc.

Nach § 62 Abs. 3 S. 3 FGO kann das Gericht den unter Buchstabe b) genannten Personen die Vertretung untersagen, wenn diese nicht in der Lage sind, das Sach- und Streitverhältnis sachgerecht darzustellen.

Vor dem **BFH** müssen sich die Beteiligten nach § 62 Abs. 4 FGO durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Als Vertreter zugelassen sind die in § 62 Abs. 2 S. 1 FGO genannten Personen (Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer sowie die in § 3 Satz 1 Nr. 2 und 3 StBerG genannten Gesellschaften, die durch Personen im Sinne des § 3 Satz 2 StBerG handeln).

Darüber hinaus sind nach § 62 Abs. 2 FGO als Bevollmächtigte vor dem Finanzgericht vertretungsbefugt nur:

Fränznick/Grobshäuser/Radeisen/Hellmer/Pientka/
Hendricks/Holzner/Dauber/Michel/Murrer/Spegele

Der Kurzvortrag in der mündlichen Steuerberaterprüfung 2024/2025

16. Auflage

**101 ausgewählte Themen mit Gliederung
und ausformuliertem Kurzvortrag**

Rechtliche Rahmenbedingungen/Gliederung/
Kurzvortrag/Tipps

ESt/KSt/GewSt/Bilanzsteuerrecht

Umwandlungssteuer

AO/FGO/USt/ErbSt/Bewertung

BWL/VWL

Berufsrecht/Bürgerliches Recht/Handelsrecht

Gesellschaftsrecht/Insolvenzrecht

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

1. Die Phase bis zur mündlichen Prüfung

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

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

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

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

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

Zur **Vorbereitung auf den Kurzvortrag** stehen in einigen Bundesländern, wie beispielsweise in Berlin, keine Hilfsmittel zur Verfügung. In anderen Ländern dürfen ausschließlich die Beck'schen Steuergesetze verwendet werden (z.B. in Hessen). In Baden-Württemberg darf zu den Steuergesetzen noch eine Ausgabe des BGB benutzt werden. Teilweise werden aber auch weitere Hilfsmittel, wie beispielsweise Schönfelder, Deutsche Gesetze, zugelassen und in Bremen gar die Beck'schen 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, neueste Verwaltungserlasse und aktuell verabschiedete bzw. im Gesetzgebungsverfahren befindliche Gesetze informieren. Tagesaktuelle Informationen finden Sie insbesondere auch über das Internet. Das BMF bietet einen kostenlosen Newsletter an, in welchem regelmäßig über neueste Entwicklungen berichtet wird.

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

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

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

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

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

3. Der Kurzvortrag

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

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

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

Schritt 1: Auswahl des Themas

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Schritt 2: Brainstorming

Sie haben nunmehr ca. 20 Minuten Zeit, das Thema zu durchdenken, Schlagworte niederzuschreiben und ein Manuskript für den Kurzvortrag zu erstellen. Arbeiten Sie zunächst die zentralen Punkte heraus. Schreiben Sie die Schlagworte, die Ihnen zum Thema einfallen, nieder. Hierfür 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 Einleitungs- und Satzlusssatzes, 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
	Einleitung	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 Problembereiche
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 Wirtschaftsjahres mit dem Betriebsvermögen am Schluss des vergangenen Wirtschaftsjahres, 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 im Falle einer liechtensteinischen Aktiengesellschaft). Desweiteren 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 erübrigt 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 Bestandserfassung 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 Doppelerfassung 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 „Steilvorlage“ für Juristen und Juristinnen bzw. Absolventen von juristischen Studiengängen (Bachelor of Laws).

II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	Einleitung	Thema; Kurzübersicht
1.	Die zivilrechtlichen Grundlagen einer Ehescheidung	
2.	Die steuerliche Behandlung des Unterhalts	Realsplitting, unbeschränkte Steuerpflicht des Unterhaltsempfängers; außergewöhnliche Belastung; Versteuerung des Unterhalts
3.	Die Vermögensauseinandersetzung	Vermietung des Familienheims; Übertragung von Wirtschaftsgütern unter Verrechnung mit der Zugewinnausgleichsforderung; Problematik von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen
4.	Der Versorgungsausgleich	Interne Teilung; externe Teilung und schuldrechtlicher Versorgungsausgleich
5.	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
	Einleitung	Thema; Zielsetzung der Regelung, Ausschluss Hinweise zu § 1b UStG
1.	Tatbestandsvoraussetzungen und Konsequenzen des innergemeinschaftlichen Erwerbs	
1.1	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
1.2	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

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
1.3	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
1.4	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
2.	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
3.	Ausnahme vom innergemeinschaftlichen Erwerb	Ausnahme für besondere Unternehmer bei Einhaltung der Erwerbsschwelle
3.1	Besondere Unternehmer	Drei Typen besonderer Unternehmer Voraussetzung (Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze ausführen – Beispiel; durchschnittssatzbesteuerte Land- und Forstwirte, bestimmte juristische Personen)
3.2	Erwerbsschwelle	Erwerbsschwelle 12.500 €; sowohl Vorjahr (tatsächlich) und laufendes Kalenderjahr (Prognose) darf Erwerbsschwelle nicht überschritten sein; Trichterfunktion der Erwerbsschwelle
3.3	Verzicht auf die Ausnahmeregelung	Unternehmer kann auf Ausnahmeregelung verzichten (§ 1a Abs. 4 UStG); Option erfolgt durch Verwendung USt-IdNr.; bindet Unternehmer zwei Jahre
3.4	Keine Anwendung bei neuen Fahrzeugen und verbrauchssteuerepflichtiger Ware	Ausnahme nach § 1a Abs. 3 UStG gilt nicht bei neuen Fahrzeugen (Hinweis auf Sinn der Regelung) und verbrauchssteuerepflichtiger Ware (Mineralölprodukte, Alkohol und alkoholhaltige Getränke, Tabakwaren); Beispiel
	Schluss	Fazit; Ziel des Bestimmungslandprinzips wird erreicht; aber auch besondere Unternehmer müssen sich mit den Regelungen auseinandersetzen

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 Voraussetzungen 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 **Hinzurechnung 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-Informationen-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 zu unterwerfen 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 umsatzsteuer-systematischen 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 vorzulegen 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 Prüfungsrunden 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 Verbringenstatbestand 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 Einnahmeerzielungsabsicht 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** (Bagatelldgrenze) 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 Erwerbsschwelle 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 unterworfen. Die Regelung ist geschaffen worden, um insbesondere bei hohen Preisunterschieden, die regelmäßig im Binnenmarkt auch durch unterschiedlich hohe Verbrauchsteuern ausgelöst werden, Umgehungstatbestände zu vermeiden deshalb gilt in diesem Sinne eine Art „**strenges Bestimmungslandprinzip**“, bei dem auch die besonderen Unternehmer die Umsatzbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat unabhängig der Erwerbsschwelle vornehmen müssen. So muss zum Beispiel auch ein Kleinunternehmer (der ab dem 01.01.2025 „steuerfreie“ Umsätze ausführt), der die Erwerbsschwelle 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.

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

Vorbereitung auf die mündliche Steuerberaterprüfung/Kurzvortrag 2024/2025 mit Fragen und Fällen aus Prüfungsprotokollen

12. Auflage

Examensrelevante Prüfungsthemen kennen

Optimal vorbereitet in die mündliche Steuerberaterprüfung

Themenstellungen im Prüfungsgespräch

Tipps und Tricks zur richtigen Vorbereitung auf die
mündliche Steuerberaterprüfung

Auswertung von Prüfungsprotokollen mit
Fragen und Antworten

Teil A Vorbereitung für die mündliche Prüfung

1. Einleitung

1.1 Zulassung zur mündlichen Prüfung

Zur mündlichen Prüfung werden die Teilnehmer der Bewerber eingeladen, wenn die Gesamtnote der schriftlichen Prüfung die Zahl 4,5 nicht übersteigt. Die zuständige Steuerberaterkammer hat die Bewerber, die an der mündlichen Prüfung teilnehmen, hierzu spätestens zwei Wochen vorher zu laden. Mit der Ladung können die Teilnoten der schriftlichen Prüfung mitgeteilt werden.

Telefonische Vorweganfragen werden aus datenschutzrechtlichen Gründen nicht beantwortet.

1.2 Einladung und Ablauf der mündlichen Prüfung

Bei der Einladung zur mündlichen Prüfung wird Ihnen die Prüfungskommission mitgeteilt. Es geht hieraus nicht hervor, welche Prüfer in der Kommission sitzen. Dieses können Sie aber im Vorfeld durch Ihr Lehrgangsinstitut erfahren.

Hinweis! Es kann aufgrund der vorliegenden Prüfungsprotokolle der Vorjahre hilfreich sein, sich einen Eindruck von den einzelnen Prüferinnen und Prüfern zu machen.

Dem Prüfungsausschuss gehören drei Beamte des höheren Dienstes oder vergleichbare Angestellte der Finanzverwaltung an, davon einer als Vorsitzender sowie drei Steuerberater oder zwei Steuerberater und ein Vertreter der Wirtschaft.

Der Ausschuss entscheidet mit Stimmenmehrheit. Bei Stimmengleichheit ist die Stimme des Vorsitzenden entscheidend.

In der mündlichen Prüfung werden der Vortrag und jeder Prüfungsabschnitt gesondert bewertet. Die Noten werden vom Prüfungsausschuss festgesetzt und für die mündliche Prüfung eine Gesamtnote gebildet.

Im unmittelbaren Anschluss an die mündliche Prüfung berät der Prüfungsausschuss über das Ergebnis der Prüfung. Die Prüfung ist bestanden, wenn die durch zwei geteilte Summe aus den Gesamtnoten für die schriftliche und die mündliche Prüfung die Zahl 4,15 nicht übersteigt. Der Vorsitzende eröffnet hierauf den Bewerbern, ob sie die Prüfung nach der Entscheidung des Prüfungsausschusses bestanden haben; er handelt insoweit als Vertreter der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde. Noten werden nicht verteilt (§§ 27 und 28 DVStB).

Tipp! Seien Sie auf jeden Fall mindestens 30 Minuten vor der Uhrzeit der Ladung im Prüfungsgebäude. Es werden vom Aufsichtsführenden Ihre Personalien geprüft und die Vortragsthemen der Kurzvorträge verteilt.

Für den Vortrag über den Fachgegenstand werden dem Bewerber eine halbe Stunde vor Beginn der Prüfung drei Themen zur Auswahl gestellt.

Da die Vorbereitungszeit von 30 Minuten für den Kurzvortrag gestaffelt ist, werden die Prüflinge zu unterschiedlichen Zeiten eingeladen.

Bei den drei Themen zum Kurzvortrag werden meistens unterschiedlich Bereiche vorgegeben z.B. aus dem Ertragsteuerrecht, ein Umsatzsteuerthema und ein allgemeines Thema wie Berufsrecht, Handelsrecht etc. Welche Themen Ihnen angeboten werden, können wir nicht vorhersagen; dies ist vergleichbar mit der Ziehung der Lottozahlen.

Tipp! Nehmen Sie sich für die Pausen kleine Snacks mit, da es keine Mittagspause gibt. Es liegt ein langer anstrengender Tag von ca. 8 Stunden vor Ihnen.

Die Prüfungsgebiete sind gem. § 37 Abs. 3 StBerG:

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

Nicht erforderlich ist, dass sämtliche Gebiete Gegenstand der Prüfung sind.

Schwierig ist für die meisten Bewerber das Thema Volkswirtschaft, da Sie sich nur insoweit vorbereiten können, die Grundbegriffe wie Bruttosozialprodukt usw. zu verstehen. Wichtig ist, dass Sie sich mindestens drei Wochen vor der Prüfung mit den aktuellen Themen aus den „großen“ Zeitungen wie z.B. FAZ, Handelsblatt, DIE ZEIT, Spiegel, Focus, Süddeutsche aber auch der Bildzeitung beschäftigen. In fast allen Fällen wird in diesem Bereich über aktuelle Themen gesprochen, teilweise auch diskutiert.

In der mündlichen Prüfung werden der Vortrag und jeder Prüfungsabschnitt gesondert bewertet und die Noten zwischen 1 bis 6 vom Prüfungsausschuss festgesetzt. Die auf jeden Bewerber entfallende Prüfungszeit soll neunzig Minuten nicht überschreiten.

Grundsätzlich werden die gleichen Hilfsmittel wie bei der schriftlichen Prüfung zugelassen. Mindestens benötigen Sie die Texte folgender Gesetze (Textausgaben) einschließlich ggf. hierzu erlassene Durchführungsverordnungen und Richtlinien (s. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder über den Termin der schriftlichen Steuerberaterprüfung 2024 und die hierfür zugelassenen Hilfsmittel vom 16. Oktober 2023):

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

Es liegt in der Verantwortung der Bewerber, dafür Sorge zu tragen, dass ihnen neben dem aktuellen Rechtsstand des Prüfungsjahres 2024 die vorgenannten Vorschriften auch in der für das Kalenderjahr 2023 geltenden Fassung zur Verfügung stehen. Sofern bei der Lösung einzelner Aufgaben ein anderer Rechtsstand maßgeblich ist, werden die entsprechenden Rechtsvorschriften dem Aufgabentext als Anlage beigelegt.

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

Die jeweiligen Textausgaben sind von den Bewerbern selbst zu beschaffen und zur Prüfung mitzubringen. Sie dürfen außer Unterstreichungen, Markierungen und Hilfen zum schnelleren Auffinden der Vorschriften (sog. Griffregister) keine weiteren Anmerkungen oder Eintragungen enthalten. Die Griffregister dürfen Stichworte aus der Überschrift und Paragraphen enthalten. Eine weitere Beschriftung ist nicht zulässig.

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

Weitere Aussagen zu den Hilfsmitteln werden im Ladungsschreiben zur mündlichen Prüfung getroffen.

Die mündliche Prüfung gilt als nicht abgelegt, wenn der Bewerber aus einem von ihm nicht zu vertretenden Grund an der Ablegung der Prüfung gehindert ist. Die Prüfung kann in diesem Fall nachgeholt werden. Eine Erkrankung ist durch ein amtsärztliches Zeugnis nachzuweisen. Wird die mündliche Prüfung ohne ausreichende Entschuldigung versäumt, so gilt die Prüfung als nicht bestanden.

Einwendungen gegen den Ablauf der Vorbereitung auf den Vortrag oder der mündlichen Prüfung wegen Störungen, die durch äußere Einwirkungen verursacht worden sind, sind unverzüglich, spätestens jedoch bis zum Ende der mündlichen Prüfung, durch Erklärung gegenüber dem Aussichtsführenden oder dem Vorsitzenden des Prüfungsausschusses geltend zu machen.

Bei Täuschungsversuchen oder Benutzung nicht zugelassener Hilfsmittel kann der Vortrag als ungenügend bewertet werden. In schweren Fällen kann der Bewerber ausgeschlossen werden. Dies gilt auch bei ungebührlichem Verhalten während der Prüfung.

Im unmittelbaren Anschluss an die mündliche Prüfung berät der Prüfungsausschuss über das Ergebnis der Prüfung. Die Prüfung ist bestanden, wenn die durch zwei geteilte Summe aus den Gesamtnoten für die schriftliche und mündliche Prüfung die Zahl 4,15 nicht übersteigt.

Hat der Bewerber die Prüfung nicht bestanden, kann er eine Bekanntgabe der tragenden Gründe der Entscheidung verlangen.

1.3 Der Kurzvortrag

Während des Vortrags sind Sie mit der Prüfungskommission „alleine“. Nach Ihrem Vortrag müssen Sie den Raum verlassen, da die Kommission Ihren Vortrag bewertet.

Der Vortrag sollte nicht länger als 10 Minuten dauern. Dies steht weder im Gesetz noch in der Durchführungsverordnung. Ein Vortrag unter fünf Minuten wird aber sicherlich negativ bewertet. Sollten Sie die zehn Minuten überschreiten, wird die Kommission dies ebenfalls nicht positiv bewerten. Der Vorsitzende wird bei längerer Überschreitung der Zeit abbrechen und sich für den Vortrag „bedanken“. Der Vorsitzende des Prüfungsausschusses leitet die mündliche Prüfung. Er ist berechtigt, „jederzeit“ in die Prüfung einzugreifen.

Eine Vortragszeit von 7 bis 9 Minuten ist sicherlich optimal. Natürlich können Sie nicht stetig zwischendurch auf Ihre Uhr oder u.U. auf die Uhr im Prüfungsraum sehen. Einige Kandidaten haben ihre Armbanduhr auf dem Handgelenk verdreht. Somit haben Sie die Möglichkeit, wenn sie zwischendurch auf die Notizen sehen, auch die Zeit „im Auge“ zu haben.

Beispiel: Sie sind kurz vor dem Ende Ihrer Schlussworte und erkennen, dass erst vier Minuten vergangen sind. Jetzt können Sie immer noch als Ende des Vortrags zur Abrundung ein oder zwei Beispiele bringen und kommen dann vielleicht auf sieben Minuten.

Natürlich: „Alles ist leichter geschrieben als getan!“, aber mit viel Übung ist alles möglich.

In diesem Buch wird ausführlich erläutert, was Sie bei der Vorbereitung und während des Vortrags alles zu beachten haben. Sinn und Zweck dieser „Veranstaltung“ ist es überwiegend, dass die Prüfungs-

kommission einen Gesamteindruck von Ihnen erhält. Schließlich können Sie nach der bestandenen Prüfung und Bestellung sofort als Steuerberater tätig werden und damit den Berufstand vertreten.

1.4 Das Prüfungsgespräch

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

1.5 Auswertung der Prüfungsergebnisse der Jahre 2011 bis 2023

Steuerberaterprüfung 2011 im Bundesgebiet

Steuerberaterkammer bzw. Bundesland	Zulassungsanträge	zur Prüfung zugelassen	zur Prüfung erschienen	Rücktritt während der Prüfung	schriftliche Prüfung (sP) abgelegt (= 100)	sP nicht bestanden	sP nicht bestanden in %	zu mündlicher Prüfung (mP) geladen	Entschuldigt an mP nicht teilgenommen	Insgesamt bestanden	Insgesamt bestanden in %
Bayern	1.116	1.107	962	102	860	355	41,28 %	505	1	411	47,79 %
– München	814	805	710	69	641	266	41,50 %	375	1	296	46,18 %
– Nürnberg	302	302	252	33	219	89	40,64 %	130	0	115	52,51 %
Baden-Württemberg	745	733	660	62	598	249	41,64 %	349	3	313	52,34 %
– Nordbaden	171	169	152	17	135	65	48,15 %	70	0	65	48,15 %
– Stuttgart	465	456	412	36	376	155	41,22 %	221	3	194	51,60 %
– Südbaden	109	108	96	9	87	29	33,33 %	58	0	54	62,07 %
Berlin	317	307	267	31	236	135	57,20 %	101	0	93	39,41 %
Brandenburg	63	63	49	6	43	24	55,81 %	19	0	19	44,19 %
Bremen	75	75	70	4	66	33	50,00 %	33	0	28	42,42 %
Hamburg	391	390	351	23	328	139	42,38 %	189	0	165	50,30 %
Hessen	651	641	590	55	535	261	48,79 %	274	0	261	48,79 %
Mecklenburg-Vorpom.	32	31	26	0	26	12	46,15 %	14	1	13	50,00 %
Niedersachsen	388	384	344	27	317	122	38,49 %	195	0	171	53,94 %
Nordrhein-Westfalen	1.551	1.523	1.363	145	1.218	486	39,90 %	732	1	595	48,85 %
– Düsseldorf	728	720	658	66	592	237	40,03 %	355	1	289	48,82 %
– Köln	414	407	356	36	320	126	39,38 %	194	0	157	49,06 %
– Westfalen-Lippe	409	396	349	43	306	123	40,20 %	183	0	149	48,69 %
Rheinland-Pfalz	169	168	143	16	127	68	53,54 %	59	0	58	45,67 %
Saarland	64	63	58	4	54	31	57,41 %	23	0	23	42,59 %
Sachsen	167	164	137	9	128	56	43,75 %	72	0	58	45,31 %
Sachsen-Anhalt	53	51	47	1	46	27	58,70 %	19	0	16	34,78 %
Schleswig-Holstein	106	106	99	13	86	29	33,72 %	57	1	44	51,16 %
Thüringen	55	50	42	4	38	17	44,74 %	21	0	17	44,74 %
Bundesgebiet	5.943	5855	5.208	502	4.706	2.044	43,43 %	2.662	7	2.285	48,56 %

Quelle: steuerberaterpruefung-nrw.de

3. Beispiele für Themen zur Selbstausarbeitung von Vorträgen

3.1 Allgemeines

Nachfolgend werden Vorschläge zu Themen, die Sie zu eigenen Vortragsübungen wählen können gemacht. Wenn möglich, nehmen Sie Ihre Übungsvorträge mit einer Videokamera auf und betrachten diese anschließend selbstkritisch. Ihre Aufnahmen sollten neutrale Personen ansehen, um die Resonanz der Betrachter zu erfahren. Achten Sie auf Ihre Gestik und Mimik, Sprachgeschwindigkeit, Lautstärke (s. Teil A Kapitel 2).

3.2 Themen zum Ertragsteuerrecht

1. § 15a EStG
2. § 16 EStG
3. § 17 EStG
4. § 20 EStG
5. § 46 EStG
6. § 6b EStG
7. §§ 24a und 24b EStG
8. Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG, § 9 Abs. 5 EStG, § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG
Ertragsteuerliche Beurteilung
9. Arten der Steuerpflicht gem. §§ 1 und 1a EStG
10. Abgrenzung von § 15 EStG und § 18 EStG
11. Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen vom Grundvermögen
12. Absetzung für Abnutzung bei Gebäuden
13. Abzug von Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben
14. Abgrenzung von Kosten der Lebensführung von den Betriebsausgaben und den Werbungskosten
15. Abschreibungen im Steuerrecht
16. Abweichendes Wirtschaftsjahr bei Einkommensteuer und Gewerbesteuer
17. Abzug von Aufwendungen für Arbeitsmittel beim Arbeitnehmer im Einkommensteuerrecht
18. Altlastenrückstellung, Ertragsteuerliche Behandlung
19. Anrechnung und Abzug von ausländischen Steuern
20. Abgeltungsteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen
21. Angemessene und unangemessene Gesamtbezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern
22. Anschaffungskosten, Herstellungskosten im Einkommensteuerrecht
23. Arbeitsverhältnis zwischen Ehegatten
24. Arbeitsverträge zwischen nahen Angehörigen und deren steuerliche Beurteilung
25. Arten der Veranlagung gem. §§ 26 ff. EStG
26. Aufbau von Doppelbesteuerungsabkommen
27. Aus- und Fortbildungskosten im Einkommensteuerrecht
28. Ausländische Einkünfte im Einkommensteuerrecht
29. Ausscheiden eines lästigen Gesellschafters
30. Ausscheiden und Eintreten von Gesellschaftern in Personenhandelsgesellschaften
31. Ausscheiden von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen
32. Ausschüttungs-/Dividendenbesteuerung
33. Ausschüttungen und anrechenbare Kapitalertragsteuer bei beherrschenden Gesellschaftern mit Beteiligungen im Betriebsvermögen

34. Außerordentliche Einkünfte im EStG und deren Besteuerung
35. Außergewöhnliche Belastungen gem. §§ 33, 33a EStG
36. Befreiungen von der Gewerbesteuer
37. Beginn und Ende der sachlichen Gewerbesteuerpflicht
38. Beginn und Ende der Körperschaftsteuerpflicht
39. Beginn und Ende der Steuerbefreiungen im Körperschaftsteuerrecht
40. Begriff der Einnahmen im Einkommensteuerrecht
41. Begünstigung nicht entnommener Gewinne gem. § 34a EStG
42. Berufsverbände und Wirtschaftsverbände in der Körperschaftsteuer
43. Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht
44. Beschränkte Steuerpflicht bei ausländischen Körperschaften
45. Besteuerung der Mitunternehmer
46. Besteuerung negativer ausländischer Einkünfte
47. Besteuerung von Beteiligungen an ausländischen Zwischengesellschaften
48. Besteuerungsgegenstand in der Gewerbesteuer
49. Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen (§ 8b EStG)
50. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts in der Körperschaftsteuer
51. Betriebsaufgabe/Betriebsverpachtung
52. Betriebsaufspaltung
53. Betriebsausgaben, Werbungskosten, Kosten der Lebenshaltung
(Art der Aufwendungen, Abgrenzung)
54. Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen bei Körperschaften (Zinsschranke)
55. Betriebsveräußerung
56. Betriebsverpachtung aus einkommen- und gewerbesteuerlicher Sicht
57. Bewertung der Entnahme von Wirtschaftsgütern zu Spendenzwecken
58. Bewertung im Einkommensteuerrecht
59. Bewirtungskosten im Einkommen- und Umsatzsteuerrecht
60. BFH-Urteil zu den Zivilprozesskosten im Rahmen des § 33 EStG
61. BMF-Schreiben zur Regelung des Werbungskostenabzugs für nachträgliche Schuldzinsen
62. Buchwertprivileg bei Sachspenden aus Betriebsvermögen
63. Die Besteuerung der britischen Limited im deutschen Körperschaftsteuerrecht
64. Dividendenansprüche, Behandlung
65. Doppelstöckige Personengesellschaft, steuerliche Beurteilung
66. Doppelte Haushaltsführung im Ertragsteuerrecht
67. Ehescheidungsfolgen in der Einkommensteuer
68. Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in
eine Personengesellschaft
69. Einkommensermittlung bei einem Influencer
70. Einkommensteuerliche Behandlung von virtuellen Währungen (z.B. Bitcoin) im steuerlichen
Privat- und Betriebsvermögen
71. Einkommensteuerliche Behandlung von Zuschüssen
72. Einkommensteuerliche Folgen bei der verbilligten Überlassung von Wohnraum
73. Einkommensteuerpflicht
74. Einkünfte aus Gewerbebetrieb
75. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
76. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
77. Einlagen und Entnahmen im Steuerrecht

Teil B Fragen und Fälle verschiedener Prüfungskommissionen aus den Prüfungsprotokollen

1. Einkommensteuer

1.1 12 Fragen zur Einkommensteuer

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

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

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

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

Der Empfänger der Versorgungsleistungen muss korrespondierend die Einkünfte als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG versteuern. Ein Werbungskosten-Pauschbetrag von 102 € kann nach § 9a Nr. 3 EStG abgezogen werden.

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

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

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

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

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

Frage 3: Welche Arten der Betriebsaufspaltung gibt es:

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

Antwort:

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

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

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

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

Die echte und die unechte Betriebsaufspaltung werden steuerlich gleich behandelt.

- b) Unterscheidung der rechtlichen Konstruktion:

- Eine eigentliche Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn das Besitzunternehmen ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft und das Betriebsunternehmen eine Kapitalgesellschaft ist.
- Bei einer uneigentlichen oder umgekehrten Betriebsaufspaltung ist das Besitzunternehmen eine Kapitalgesellschaft und das Betriebsunternehmen eine Personengesellschaft. Eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen Personengesellschaften sind. Die Betriebsaufspaltung kann auch im Verhältnis zu einer gewerblich tätigen Personengesellschaft vorliegen. In diesem Fall geht das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung dem Sonderbetriebsvermögen der beteiligten Gesellschafter vor und man spricht von einer sog. „mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung“.
- Eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung an einer freiberuflich tätigen Personengesellschaft kann hingegen nicht bestehen.
- Eine kapitalistische Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn eine Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar an einer anderen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, jedoch nicht, wenn beide Gesellschaften durch die gleiche Person/Personengruppe beherrscht werden.

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

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

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

EStG wird eine Aufgabeerklärung rückwirkend anerkannt, wenn diese spätestens drei Monate nach dem vom Steuerpflichtigen gewählten Zeitpunkt der Aufgabe abgegeben wird. Geht die Aufgabeerklärung später ein, gilt der Gewerbebetrieb erst in dem Zeitpunkt als aufgegeben, in dem die Aufgabeerklärung beim Finanzamt eingeht.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.2 20 Fälle zur Körperschaftsteuer

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

Frage: Ist die BV in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig?

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

1. Ergänzung: Zum 01.01.23 verlegt die BV die Geschäftsleitung nach Hengelo.

Frage: Welche Rechtsfolgen ergeben sich?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Frage: Welche steuerlichen Folgen ergeben sich?

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

Fall 2: Die B-GmbH hatte zum 31.12.2022 keine Kapitalrücklage und weist in der dem Finanzamt vorliegenden und auch als E-Bilanz elektronisch übermittelten Jahresabschluss 2022 erstmals eine Kapitalrücklage von 833.000 € aus. In der Feststellungserklärung zum steuerlichen Einlagenkonto wurde kein Zugang zum steuerlichen Einlagenkonto erklärt und das steuerliche Einlagenkonto erklärungsgemäß endgültig mit 0 € auf den 31.12.2023 festgestellt. Nach Ablauf der Einspruchsfrist bemerkt der Steuerberater den Fehler.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Fall 3: Die A-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland betreibt ein Bauunternehmen. Zum Betriebsvermögen gehört u.a. ein geländegängiger Kleinbus, der als Baustellenfahrzeug eingesetzt wird. Im Juli 2023 wird ein neues Fahrzeug angeschafft. Das alte Fahrzeug verschenkt die GmbH im August an die Ortsgruppe des THW, der das Fahrzeug bei Aufräumarbeiten nach einer Flutkatastrophe einsetzt. Der Kleinbus hatte im Zeitpunkt der Schenkung einen Buchwert von 4.000 € und einen Teilwert von 10.000 €. Bei der GmbH wurde der Buchwert als Aufwand gebucht; eine Hinzurechnung der Sachspende erfolgte bisher nicht. Umsatzsteuerlich wurde der Vorgang bisher nicht gewürdigt. Weitere Spenden wurden nicht erbracht. Die 4-Promille-Grenze nach § 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Unterpunkt 2 KStG wirkt sich in diesem Fall nicht aus.

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

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

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

8. Erbschaftsteuer und Bewertung

8.1 21 Fragen zur Erbschaftsteuer und Bewertung

Frage 1: Was bedeutet erben? Wer kann Erbe werden? Wie wird jemand Erbe?

Antwort: Der Erbe tritt im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge in die „Fußstapfen“ des Erblassers. Dabei geht das Vermögen des Erblassers „automatisch“ als Ganzes auf den oder die Erben über (§ 1922 BGB).

Erbe kann werden, wer erbfähig nach § 1923 BGB ist. Dies bedeutet, die natürliche oder juristische Person muss zur Zeit des Erbfalls leben (jur. Personen wirksam errichtet) bzw. vor dem Erbfall gezeugt und danach lebend geboren (Erbrecht des Nasciturus § 1923 Abs. 2 BGB) sein.

Die Person des Erben wird durch die gesetzliche oder die gewillkürte Erbfolge bestimmt, wobei letztgenannte Vorrang beansprucht.

Die gesetzliche Erbfolge ist geregelt im Abschnitt 1 des 5. Buches des BGB (§§ 1924 ff. BGB) und tritt daher immer (nur) dann ein, wenn der Erblasser nichts anderes geregelt hat bzw. seine Willenserklärungen als unwirksam anzusehen sind. In erster Linie erben hiernach die Abkömmlinge und der Ehegatte des Erblassers.

Die gewillkürte Erbfolge dient der Testierfreiheit des Erblassers und ermöglicht ihm seine Interessen bei der Verteilung des Nachlasses durchzusetzen. Möglich ist dies durch Errichtung eines Testaments nach §§ 2064 ff. BGB oder eines Erbvertrags nach §§ 2274 ff. BGB. Dergestalt getroffene Regelungen schließen die gesetzliche Erbfolge insoweit grundsätzlich aus. Allerdings werden durch das geltende Pflichtteilsrecht die Interessen der Familie geschützt, sollten nähere Angehörige nicht im Rahmen der gewillkürten Erbfolge bedacht worden sein. Zu dem Kreis der näheren Angehörigen, denen § 2303 BGB ein Pflichtteilsrecht zuspricht, zählen neben Abkömmlingen nur die Eltern sowie der Ehegatte des Erblassers.

Beide Erbfolgen können aber auch nebeneinander bestehen, z.B. wenn der Erblasser im Testament lediglich über die Hälfte des Nachlasses verfügt und dann für die andere Hälfte die gesetzliche Erbfolge eintritt.

Frage 2: Was ist der Unterschied zwischen Testament und Erbvertrag?

Antwort: Das Testament (§ 1937 BGB) ist eine einseitige Verfügung von Todes wegen, die jederzeit widerrufen werden kann, etwa indem es vernichtet oder ein Testament jüngeren Datums errichtet wird. Erbverträge (§ 1941 BGB) hingegen sind vertragsmäßige (mehrseitige) Vereinbarungen zur Niederschrift eines Notars von mindestens zwei Personen, die nur mit Zustimmung der Vertragsschließenden widerrufen werden können. Sie sichern also insoweit insbesondere die Position des künftigen Erben und spielen daher gerade in der Unternehmensnachfolge eine Rolle.

Sowohl in Testamenten als auch in Erbverträgen können neben der Erbeinsetzung auch andere Anordnungen getroffen werden, wie z.B. die Anordnung von Vermächtnissen und Auflagen.

Frage 3: Muss die Errichtung eines Testaments in einer bestimmten Form erfolgen?

Antwort: Ein Testament muss vom Erblasser handschriftlich und eigenhändig verfasst und mit Vor- und Nachnamen unterschrieben sein (§ 2247 BGB). Möglich ist auch ein notariell beurkundetes Testament erstellen zu lassen. Dieses wäre vom Erblasser ebenfalls zu unterschreiben.

Frage 4: Was genau ist ein Berliner Testament?

Antwort: Bei dem Berliner Testament handelt es sich um ein von Ehegatten gemeinschaftlich errichtetes Testament, in dem sich die Ehegatten gegenseitig zu Alleinerben einsetzen und bestimmen, dass nach dem Tode des länger lebenden Partners der gemeinsame Nachlass einem sogenannten Schluss-erben – meist den Kindern – zufallen soll. Ein einstiger Widerruf ist grundsätzlich nur zu Lebzeiten beider Ehegatten möglich und bedarf in jedem Falle der notariellen Beurkundung. Nach dem Tod eines Ehegatten ist ein Widerruf indes – vorbehaltlich einer ausdrücklich vereinbarten Änderungsklausel – in aller Regel nicht mehr möglich, so dass ab diesen Zeitpunkt keine abweichende Erbeinsetzung durch den überlebenden Ehegatten vorgenommen werden kann.

Frage 5: Bitte beschreiben Sie die Grundzüge der gesetzlichen Erbfolge.

Antwort: Die gesetzliche Erbfolge ist geregelt im Abschnitt 1 des 5. Buches des BGB (§§ 1924 ff. BGB). Diese Erbfolge dient dem Interesse der Familie, indem sie den Nachlass den nächsten Angehörigen zuspricht, die in verschiedene Ordnungen unterteilt sind (sog. Parentelsystem §§ 1924–1930 BGB). Vorrangig erben hier die Abkömmlinge (Kinder, Enkelkinder usw.) des Erblassers nach § 1924 BGB. Man spricht hierbei auch von den Erben der ersten Ordnung. Nur wenn keine Abkömmlinge vorhanden sind, können gem. § 1930 BGB die Verwandten der zweiten Ordnung (§ 1925 BGB) erben. Innerhalb der jeweiligen Ordnung gilt das sog. Stammesprinzip und das Repräsentationsprinzip. Das Stammesprinzip bedeutet, dass in den ersten drei Ordnungen die Erben nach Stämmen und Linien eingesetzt werden. So bildet beispielsweise jedes Kind mit seinen Kindern einen Stamm und alle Stämme erben zu gleichen Teilen. Ebenso bildet, sofern sie als Erben zweiter Ordnung überhaupt zur Erbfolge berufen sind, jeder Elternteil mit seinen Kindern einen Stamm, also den (Halb-)Geschwistern des Erblassers. Innerhalb der Stämme gilt dann das sog. Repräsentationsprinzip. Dies bedeutet, dass z.B. innerhalb der ersten Ordnung ein zur Zeit des Erbfalls lebender Abkömmling seine Abkömmlinge von der Erbfolge ausschließt. Ein Enkelkind könnte also nur gesetzlicher Erbe nach einem Großelternteil werden, wenn sein Vater bzw. seine Mutter (als Kind des Erblassers) bereits vorverstorben ist. Innerhalb der zweiten Ordnung könnten Geschwister des Erblassers dementsprechend nur dann gesetzlicher Erbe sein, wenn ein Elternteil nicht mehr lebte.

Eine besondere Stellung in der gesetzlichen Erbfolge hat der überlebende Ehegatte (§ 1931 BGB), wenn die Ehe zur Zeit des Erbfalls gültig war. Die Höhe seines Erbanteils ist abhängig vom Vorhandensein der erbberechtigten Verwandten sowie dem Güterstand der Ehe.

Frage 6: Welche Vorgänge fallen unter das ErbStG?

Antwort: Hierunter fallen nach § 1 Abs. 1 ErbStG:

- die Erwerbe von Todes wegen (Nr. 1),
- die Schenkung unter Lebenden (Nr. 2),
- die Zweckzuwendung (Nr. 3) und
- die sog. Familienstiftungen/-vereine (Nr. 4).

Es handelt sich hierbei um eine abschließende Aufzählung der unter das ErbStG fallenden Besteuerungstatbestände (sachliche Steuerpflicht). Zu beachten sind aber die näheren Begriffsbestimmungen in den Vorschriften der §§ 3, 7 und 8 ErbStG sowie den dazugehörigen Verwaltungsvorschriften.

Frage 7: Was versteht man unter der persönlichen Steuerpflicht im ErbStG?

Antwort: Die persönliche Steuerpflicht ist geregelt im § 2 ErbStG und befasst sich mit der Frage, ob ein Erwerb in Deutschland (Inland) besteuert werden darf (Begründung des Besteuerungsrechts). Man unterscheidet im Wesentlichen zwischen der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht.

Christoph Voos

Betriebswirtschaft und Recht in der mündlichen Steuerberaterprüfung 2024/2025

4. Auflage

Ausgewählte Prüfungsthemen im Überblick sowie in Fragen und Antworten

Besonderheiten der mündlichen Prüfung

Grundlagen des betrieblichen Rechnungswesens

Externe Rechnungslegung nach HGB: Einzel- und Konzernabschluss

Internes Rechnungswesen

Investition, Finanzierung und Unternehmensbewertung

Grundlagen des Prüfungswesens

Berufsrecht und Europarecht

1. Ausgewählte Prüfungsthemen im Überblick sowie in Fragen und Antworten

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Auf Seite 6 führt die Bundessteuerberaterkammer weiter aus:

„Ausbildungsziele in diesem Bereich sind:

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

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

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

Auf Seite 7 konkretisiert sie die Aussagen wie folgt:

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

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

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

„I. Rechtswissenschaft

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

1. Allgemeine Rechtsgebiete

a) Bürgerliches Recht

- Allgemeiner Teil, insbesondere Rechtssubjekte, Rechtsgeschäfte, Fristen, Termine, Verjährung.
- Recht der Schuldverhältnisse, insbesondere Allgemeines und Besonderes Schuldrecht.
- Sachenrecht, insbesondere Eigentum, Besitz, Grundpfandrechte, sonstige Nutzungs- und Sicherungsrechte (vor allem Nießbrauch).
- Familienrecht, insbesondere eheliches Güterrecht, Unterhaltsrecht, Betreuungsrecht.
- Erbrecht, insbesondere Erbfolge, Erbenhaftung, Testament, Erbvertrag, Vermächtnis, Pflichtteil, Erbverzicht, Testamentsvollstreckung.

b) Handelsrecht, Wechsel- und Scheckrecht

- Handelsrecht, insbesondere Recht der Kaufleute, Prokura, Handlungsvollmacht, Firmenrecht, allgemeine Rechnungslegungsvorschriften.
- Wechselrecht und Scheckrecht.

c) Gesellschaftsrecht

- Recht der Gesellschaften nach Bürgerlichem Recht und Handelsrecht, insbesondere hinsichtlich Gründung und Beteiligung, Veräußerung, Verschmelzung und Umwandlung, Auseinandersetzung und Abwicklung, Gesellschaftsformen des EU-Rechts.
- Spezielle Rechnungslegungsvorschriften der Gesellschaften und Unternehmenszusammenschlüsse.

d) Grundzüge des Insolvenzrechts

e) Grundzüge des Verwaltungs-, Arbeits- und Sozialversicherungsrechts

f) Recht der Europäischen Gemeinschaft

2. Allgemeines Steuerrecht, insbesondere Verfahrensrecht

- Abgabenordnung.
- Finanzgerichtsordnung.

3. Steuerartenrecht

a) Ertragsteuerrecht

- Einkommensteuerrecht.
- Körperschaftsteuerrecht.
- Gewerbebeertragsteuerrecht.
- Umwandlungssteuerrecht.

b) Substanzsteuerrecht

- Bewertungsrecht.

Schwächen in Themen, die selten bis gar nicht gewählt werden, d. h. vermeintlich schwierige oder „exotische“ Themen, werden Ihnen eher verziehen, als in Themen, die zum „Standard“ eines Steuerberaters bzw. einer Steuerberaterin zählen. Sofern Sie zum Thema „§ 4h EStG: Zinsschranke“, „4j EStG: Lizenzschranke“ oder zum Thema „Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft im Ausland“ referieren, werden Lücken oder Fehler nicht so hoch gewertet, als wenn Sie zu Themen, wie „Einlagen und Entnahmen des Einzelunternehmers“, „Gebäude im Steuerrecht“ oder „Der Vorsteuerabzug nach § 15 UStG“ sprechen.

Themenwahl: Thema innerhalb der Bearbeitungszeit wechseln?

Sofern Sie sich wie vorstehend beschrieben für ein Thema entschieden haben, lautet die Antwort ganz klar: „Auf keinen Fall!“.

Es werden Ihnen mit Sicherheit Zweifel aufkommen, ob das gewählte Thema das richtige ist, sofern Sie im Rahmen der Bearbeitung an Grenzen stoßen. Das ist normal. Ein Wechsel des Themas ist aber das Schlechteste (sic!), was Sie machen könnten. Warum?

Erstens haben Sie sich nach Abwägung aller Umstände für ein Thema entschieden, zweitens haben Sie kaum mehr Zeit für die Ausarbeitung eines zweiten Themas und drittens ist das ein absolut vermeidbarer Stressfaktor, der nur in den seltensten (sic!) Fällen (jemals) zum Erfolg geführt hat.

Wenn Sie Ihre mündliche Prüfung mit dem Kurzvortrag beginnen, müssen Sie sich nicht für Ihre Nervosität entschuldigen; **die Prüfungskommission kennt das und es ist völlig normal**. Also setzen Sie sich deswegen nicht selbst unter Druck. Ihren Vortrag beginnen Sie am besten mit einer kurzen Eingangsformel („Sehr verehrte Prüfungskommission! Für meinen Kurzvortrag habe ich mich für das Thema 1 [...] entschieden. Meinen Vortrag gliedere ich wie folgt [...]).

Es scheint heute üblich zu sein, dass die Vorbereitungslehrgänge den Kandidaten vermitteln, sich mit Vor- und Nachnamen vorzustellen und teilweise auch mitteilen zu müssen, dass man sich gerade in der mündlichen Steuerberaterprüfung befindet.

Wenn Ihnen das hilft, „ruhiger“ zu werden, ist das durchaus legitim, aber es ergibt keinen Mehrwert für die Prüfungskommission, da diese Ihren Vor- und Nachnamen sowie den Lebenslauf mit allen Stationen aus der Prüfungsakte kennt. Daneben ist zu bedenken, dass die nämliche Prüfungskommission (im Regelfall) bereits Ihre drei schriftlichen Aufsichtsarbeiten bewertet hat und daher auch bereits Ihre Leistungen aus der „Schriftlichen“ kennt.

Tragen Sie Ihren Vortrag nunmehr getrennt nach Ihren Gliederungspunkten („Hauptteil“) vor. **Machen Sie deutlich, wenn Sie einen neuen Gliederungspunkt beginnen.**

Bedenken Sie bei Ihrem Vortrag auch, dass die Prüfungskommission an Ihrem Prüfungstag mitunter fünfmal hintereinander denselben Vortrag hören „darf“. Wenn Sie konkrete Praxisbeispiele für Ihren Vortrag kennen, erläutern Sie diese ausreichend. Bitte vermeiden Sie „künstliche“ Beispiele, die nur vermeintlich mit dem gewählten Thema zu tun haben und die Sie „spontan“ in Ihren Vortrag einbauen (wollen). Das ist nicht nur „störend“ für Ihren Vortrag, sondern birgt schnell Fehlerquellen, die in die Bewertung des Kurzvortrags einfließen (können) und evtl. auch in den folgenden Prüfungsabschnitten aufgegriffen werden.

Vermeiden Sie auch am Ende des Vortrags sich selbst zu loben („Der Vortrag hat in hervorragender Weise gezeigt, dass [...]“). Vermeiden Sie allerdings auch Ihren Vortrag noch im Prüfungsraum schlecht zu machen („Das Thema lag mir wirklich nicht“, „Bei den Vorbereitungskursen ist mir das besser gelungen“ oder „Ich weiß, dass das konfus war, aber [...]“). Überlassen Sie die Bewertung Ihres Kurzvortrags besser der (wohlwollenden) Prüfungskommission.

Häufig versuchen Kandidaten bei der Zusammenfassung bzw. Ihrer Schlussformel noch einmal auf den **Praxisbezug des Themas** hinzuweisen („Das Thema ist sehr wichtig in der Praxis“, „Die Praxisrelevanz ist gegeben“, „In der Praxis ist das Thema von außerordentlicher Bedeutung, weil [...]“). Häufig wird das Thema „Praxis“ mehrfachst (sic!) wiederholt. Um es klar auszudrücken: Meistens wirkt das „gestelzt“ und macht einen Vortrag nicht besser. Um die Praxisrelevanz eines Themas zu betonen, haben Sie den ganzen Vortrag über Zeit und nicht nur ein paar „übertriebene“ Sätze am Schluss.

In vielen Vorbereitungslehrgängen wird Ihnen vermittelt, „Blickkontakt“ mit den Prüfern v.a. während des Kurzvortrags herzustellen. Das ist grundsätzlich richtig. Seien Sie aber nicht verunsichert, wenn dieses nur kurz oder nur abwechselnd bei einigen Prüfern gelingt. Der Grund ist einfach und hat nichts mit einer geringen Wertschätzung der Prüfer Ihnen gegenüber oder mit einem schlechten Vortrag Ihrerseits zu tun. Der Grund lautet: **Protokollführung!**

Mindestens zwei Mitglieder der Prüfungskommission führen bei Ihrem Kurzvortrag Protokoll. Dieses sind der Vorsitzende und derjenige Prüfer, in dessen Prüfungsgebiet das Thema Ihres Kurzvortrags fällt. Häufig notieren auch die anderen Mitglieder Stichpunkte, die Ihnen gefallen bzw. nicht gefallen haben oder was evtl. falsch war. Anhand des Protokolls des Prüfenden wird im Anschluss das Ergebnis Ihres Kurzvortrags von der Prüfungskommission beraten. Insofern ist es nur folgerichtig, dass das Protokoll sehr akribisch geführt wird und wenig Zeit für „Blickkontakt“ seitens der Prüfenden bleibt.

2.4 Hinweise zu den mündlichen Prüfungsabschnitten

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

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

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

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

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

4. Externe Rechnungslegung nach HGB: Einzelabschluss

4.1 Themenbereich im Überblick: Das sollen Sie lernen!

Die HGB-Rechnungslegung hat in den letzten Jahren auch in der schriftlichen Prüfung erneut an Bedeutung gewonnen. Während „früher“ lediglich in einigen Teilaufgaben evtl. **Abweichungen der Steuerbilanz von der Handelsbilanz** thematisiert wurden, ist es seit wenigstens einem Jahrzehnt in allen Klausuren „aus dem Gebiet der Buchführung und des Bilanzwesens“, d.h. der sog. „Bilanzsteuerrechtsklausur“ üblich, diese Abweichungen bei allen Teilaufgaben detailliert darzustellen. Daneben werden auch Aussagen zu evtl. Steuerlatenzen nach § 274 HGB von den Kandidaten erwartet, obwohl es sich hierbei um ein rein handelsrechtliches Thema handelt.

In der schriftlichen Prüfung mussten Sie daher unter Angabe der einschlägigen Vorschriften erläutern, wie dargestellte Einzelsachverhalte handels- und steuerrechtlich zu behandeln sind. Ferner wurde Ihnen die Vorgabe gemacht, die Bilanzansätze auf einen Stichtag zu ermitteln und die für die Erstellung der Handels- und Steuerbilanz zum Stichtag noch erforderlichen Buchungssätze anzugeben. Kurzum: Es kam – neben einem vorausgesetzten Fachwissen – insbesondere auf die **Klausurtechnik** an.

In der mündlichen Steuerberaterprüfung sind allerdings darüber hinaus weitere Themenfelder prüfungsrelevant. Während die Aufgaben in „der Schriftlichen“ v.a. und fast ausschließlich quantitativ ausgelegt waren und zum Ziel hatten einen Bilanzansatz zu einem bestimmten Stichtag zu ermitteln, sind die **Fragen „der Mündlichen“ zur HGB-Rechnungslegung eher qualitativ angelegt**. Es handelt sich damit eher um „Verständnisfragen“. Häufig sollen Sie etwas „nennen“, „aufzählen“, „erläutern“, „beschreiben“ oder „abgrenzen“. Es empfiehlt sich die §§ 238–289 HGB vor der Prüfung einmal komplett gelesen zu haben. Einige „Dauerbrenner“ werden nachfolgend in den „Fragen und Antworten“ behandelt.

4.2 Fragen und Antworten

Kernthema: „Bilanzauffassungen“

Frage: Wir haben viel über die „Grundlagen des betrieblichen Rechnungswesens“ bzw. über „Bilanzierung“ gesprochen. Was ist eigentlich eine Bilanz?

Antwort: In der Bilanz sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern (§ 247 Abs. 1 HGB).

Frage: OK! Welchen Zweck soll eigentlich eine Bilanz erfüllen?

Antwort: Es wird typischerweise die Informationsfunktion und die Zahlungsbemessungsfunktion unterschieden. Die Informationsfunktion besagt, dass dem Unternehmen bzw. den vertretungsberechtigten oder handelnden Personen relevante Informationen für die Unternehmensführung zur Verfügung gestellt werden. Die Zahlungsbemessungsfunktion besagt, dass durch den handelsrechtlichen Einzelabschluss Auszahlungen, wie etwa Gewinnausschüttungen, Steuern, Tantiemen oder andere gewinnabhängige Vergütungen ermittelt werden (vgl. ausführlich: von Eitzen/Zimmermann: Bilanzierung nach HGB und IFRS, 4. Aufl. 2020, S. 15 f. sowie 48 f.).

Frage: Das war die Antwort nach den Funktionen des handelsrechtlichen Einzelabschlusses. Offenbar habe ich unpräzise gefragt. Welche Bilanzauffassungen kennen Sie?

Antwort: Es gibt viele Bilanzauffassungen bzw. Bilanztheorien. Typischerweise werden die drei folgenden unterschieden:

- statische Bilanzauffassung,
- dynamische Bilanzauffassung
- organische Bilanzauffassung.

Frage: Sehr gut! Dann haben Sie bereits die laut h. M. bedeutendsten traditionellen Bilanztheorien genannt. Was ist aber eigentlich eine „Bilanztheorie“?

Antwort: Es handelt sich hierbei um wissenschaftliche bzw. bilanztheoretische Bilanzauffassungen, die sich v.a. hinsichtlich des Inhalts und der Aufgaben der Bilanz unterscheiden.

Frage: [...] sind es dann Bilanztheorien oder Bilanzauffassungen?

Antwort: Üblicherweise werden die Begriffe „Bilanztheorie“ und „Bilanzauffassung“ gleichermaßen verwendet, um verschiedene Konzepte zur Bilanz zu beschreiben. Federmann/Müller (Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IFRS. 13. Aufl. 2018, S. 147) bringen es aber auf den Punkt, wenn sie ausführen:

„Die wissenschaftliche Beschäftigung mit Bilanzen reicht bis an den Anfang des 20. Jahrhunderts zurück und hat eine Vielzahl von „Auffassungen“ hervorgebracht, die allerdings **nur selten den Anspruch einer Theorie im Sinne eines umfassenden, geschlossenen und begründbaren Aussagensystems erfüllen.**“

Frage: OK! Dann erläutern Sie uns bitte die „statische Bilanzauffassung“!

Antwort: Nach der statischen Bilanzauffassung ist die richtige Vermögensermittlung am Bilanzstichtag der Hauptzweck der Bilanz. Diese Bilanzauffassung wurde im Wesentlichen von Simon begründet (Die Bilanzen der Aktiengesellschaften. 3. Aufl. 1899). Es soll also das Reinvermögen, d.h. das Eigenkapital, ermittelt werden.

Es haben sich in diesem Zusammenhang zwei Ausprägungen herausgebildet, die Fortführungsstatik und die Zerschlagungsstatik. Während die Fortführungsstatiker von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgehen, wollen die Vertreter der Zerschlagungsstatik das Vermögen quasi als Schuldendeckungspotential ermittelt wissen.

Hinweis: Die Einteilung in eine „Fortführungsstatik“ und eine „Zerschlagungsstatik“ geht auf Moxter (Bilanzlehre. Bd. I Einführung in die Bilanztheorie. 1. Aufl. 1974, S. 6) zurück. Vgl. hierzu auch die gute Zusammenfassung in: Baetge/Kirsch/Thiele: Bilanzen. 17. Aufl. 2024, S. 14–19.

Frage: [...] und die „dynamische Bilanzauffassung“?

Antwort: Bei der dynamischen Bilanzauffassung steht nicht die richtige Darstellung des Reinvermögens im Vordergrund, sondern der Erfolg einer Periode. Im Ergebnis erfolgt das nicht durch „Betriebsvermögensvergleich“, sondern durch eine periodengerechte Zuordnung aller Einnahmen und Ausgaben. In der Grundform geht diese Bilanzauffassung auf Schmalenbach (Dynamische Bilanz. 11. Aufl. 1953) zurück, der die Bilanz als sog. „Kräftespeicher der Unternehmung“ bezeichnet (S. 59).

Frage: Gut. Kommen wir nun zur „organischen Bilanzauffassung“. Was verstehen Sie darunter?

Antwort: Die organische Bilanztheorie ist im Gegensatz zur statischen und dynamischen dualistisch geprägt, da sie die Aufgabe der Bilanz in der gleichzeitigen Erfolgs- und Vermögensermittlung sieht. Die organische Bilanztheorie geht auf Schmidt (Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft. 3. Aufl. 1951) zurück.

Frage: [...] das ist bis jetzt wenig „originell“ von Schmidt. Ich verbinde die statische und die dynamische Auffassung und erhalte meine eigene neue Auffassung?

Antwort: Nein, so kann man das nicht sagen. Schmidt fügt als eigene Ansicht noch die Geldwertänderung hinzu. Seiner Ansicht nach sind Gewinne, die inflationsbedingt sind, nicht zu berücksichtigen, da es sich hierbei nicht um einen positiven Erfolg handelt. Im Ergebnis sollen sog. Scheingewinne separat auf einem eigenen Konto „Wertänderungen am ruhenden Vermögen“ erfasst werden (Schmidt, S. 107).

7. Investition und Finanzierung

7.1 Themenbereich im Überblick: Das sollen Sie lernen!

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

7.2 Fragen und Antworten

Kernthema: „Instrumente der Investitionsrechnung“

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

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

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

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

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

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

Frage: Wie wird die Wirtschaftlichkeit einer Investition ermittelt?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

11. Europarecht

11.1 Themenbereich im Überblick: Das sollen Sie lernen!

Das Europarecht ist in der mündlichen Steuerberaterprüfung mitunter ein „zähes Thema“. Das liegt im Wesentlichen allerdings an einer mangelnden Vorbereitung der Examenskandidaten auf dieses Thema. Die Antworten auf gestellte Fragen im Europarecht zu „raten“, ist in diesem Bereich nahezu ausgeschlossen. Entweder Sie können mit den Fragen „etwas anfangen“ oder eben nicht. Das können Sie jetzt negativ oder positiv finden. Wenn Sie sich allerdings – im Gegensatz zu vielen anderen Examenskandidaten – mit diesem Thema im Vorfeld Ihrer mündlichen Prüfung beschäftigen, können Sie im entsprechenden Abschnitt der mündlichen Prüfung „punkten“ und sich positiv von Ihren Mitbewerbern absetzen.

Dazu ist es allerdings erforderlich, sich im ersten Schritt mit den Rechtsgrundlagen des Europarechts, insb. dem EUV und dem AEUV vertraut zu machen. Bitte lesen Sie diese Verträge im Vorfeld (wenigstens) punktuell. Sie werden feststellen, dass sich viele Antworten des Europarechts direkt aus den Verträgen beantworten lassen. Begrifflichkeiten wie „EU“, „EWR“ und „EFTA“ und deren Inhalte sollten Sie kennen. Gleiches gilt für die Organe der EU und deren wesentlichen Aufgaben. Häufig wird – insbesondere von Juristen – nach dem Sitz der entsprechenden Organe gefragt. Auch das sollte Ihnen geläufig sein. Zu guter Letzt sollten Sie die „Rechtsquellen des Europarechts und die Grundfreiheiten“ auch problemlos beantworten können.

11.2 Fragen und Antworten

Kernthema: „Grundlagen des Europarechts und Mitglieder der EU“

Frage: Was verstehen Sie unter „Europarecht“?

Antwort: Das Europarecht **im engeren Sinne** umfasst insbesondere das Recht der Europäischen Union, also das sog. Unionsrecht, welches aus dem **Vertrag über die Europäische Union** (kurz: EUV) und dem **Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union** (kurz: AEUV) besteht.

Frage: [...] wenn Sie schon das Europarecht i.e.S. ansprechen. Was verstehen Sie denn unter einem „Europarecht im weiteren Sinne“?

Antwort: Das **Europarecht i.w.S.** umfasst neben dem Europarecht i.e.S. insbesondere:

- den Europarat,

- die EFTA (= Europäische Freihandelsassoziation),
- die OSZE (= Organisation für Sicherheit und Zusammenarbeit in Europa),
- die EMRK (= Europäische Menschenrechtskonvention),
- die EGMR (= Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte).

Frage: Was ist die EU eigentlich?

Antwort: Bei der EU handelt es sich um einen **Staatenverbund**.

Frage: OK! Wie viele Mitgliedsstaaten hat die EU aktuell (Stand: August 2024)?

Antwort: 27!

Frage: Das ist korrekt. Können Sie auch die Mitgliedstaaten aufzählen (Stand: August 2024)?

Antwort: Ja, das wären:

Belgien	Bulgarien	Dänemark
Deutschland	Estland	Finnland
Frankreich	Griechenland	Niederlande
Italien	Irland	Kroatien
Lettland	Litauen	Luxemburg
Malta	Österreich	Polen
Portugal	Rumänien	Schweden
Slowakei	Slowenien	Spanien
Tschechien	Ungarn	Zypern

Frage: [...] fehlen in Ihrer Aufzählung nicht „Norwegen“, „Island“ und „Lichtenstein“?

Antwort: Nein! Dabei handelt es sich nicht um Mitgliedstaaten der Europäischen Union.

Frage: [...] und um was handelt es sich dabei?

Antwort: Zusammen mit der Schweiz würde es sich seit 1995 um die EFTA (= European Free Trade Association), also um die Europäische Freihandelszone handeln.

Frage: [...] und ohne die Schweiz?

Antwort: Die EFTA-Staaten sind ohne die Schweiz Teil des Europäischen Wirtschaftsraums (kurz: „EWR“).

Frage: OK! Zurück zur Ausgangsfrage. „Norwegen“, „Island“ und „Lichtenstein“ sind also keine Mitgliedstaaten der EU, aber des EWR. Wer von beiden „Organisationen“ hat zahlenmäßig mehr Mitgliedstaaten?

Antwort: Der EWR, denn er besteht aus den EU-Staaten und den EFTA-Staaten ohne die Schweiz.

Frage: [...] fällt Ihnen vielleicht eine „Gleichung“ ein, die Sie in diesem Zusammenhang als „Eselbrücke“ nutzen können?

Antwort: Ja. EWR = EU + NIL, wobei NIL für „Norwegen“, „Island“ und „Lichtenstein“ steht.

Frage: Können Sie uns die Gründungsstaaten der Vorläufer der heutigen EU nennen?

Antwort: Ja, das waren ab 1951 die sechs Länder Belgien, Deutschland, Frankreich, Italien, Luxemburg und die Niederlande.

Frage: Prima! Welche Mitgliedstaaten kamen in welchen Jahren dazu?

Antwort: Es hat bisher sieben sog. „Erweiterungsrunden“ gegeben:

1. 01.01.1973: Beitritte von Dänemark, Irland und Großbritannien (Austritt am 31.1.2020).
2. 01.01.1981: Beitritt von Griechenland.
3. 01.01.1986: Beitritte von Portugal und Spanien.
4. 01.01.1995: Beitritte von Österreich, Schweden und Finnland.
5. 01.05.2004: Beitritte von Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slowenien, Slowakei, Tschechische Republik, Ungarn, Zypern.
6. 01.01.2007: Beitritte von Bulgarien und Rumänien.
7. 01.07.2013: Beitritt von Kroatien.

Frage: [...] können Sie uns die wichtigsten Gründungsverträge der Europäischen Union nennen?

Antwort: Ja. Es existieren folgende Gründungsverträge:

- Vertrag über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft über Kohle und Stahl (Inkrafttreten: 23.07.1952, Ausgelaufen: 23.07.2002),