

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.

Tip! 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 vorzuliegen 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 für 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: