

# 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 | Zulasungsanträge | 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 % |
|-------------------------------------|------------------|------------------------|------------------------|-------------------------------|--------------------------------------------|--------------------|-------------------------|------------------------------------|---------------------------------------|---------------------|--------------------------|
| <b>Bayern</b>                       | <b>1.116</b>     | <b>1.107</b>           | <b>962</b>             | <b>102</b>                    | <b>860</b>                                 | <b>355</b>         | <b>41,28 %</b>          | <b>505</b>                         | <b>1</b>                              | <b>411</b>          | <b>47,79 %</b>           |
| – 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 %                  |
| <b>Baden-Württemberg</b>            | <b>745</b>       | <b>733</b>             | <b>660</b>             | <b>62</b>                     | <b>598</b>                                 | <b>249</b>         | <b>41,64 %</b>          | <b>349</b>                         | <b>3</b>                              | <b>313</b>          | <b>52,34 %</b>           |
| – 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 %                  |
| <b>Nordrhein-Westfalen</b>          | <b>1.551</b>     | <b>1.523</b>           | <b>1.363</b>           | <b>145</b>                    | <b>1.218</b>                               | <b>486</b>         | <b>39,90 %</b>          | <b>732</b>                         | <b>1</b>                              | <b>595</b>          | <b>48,85 %</b>           |
| – 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 %                  |
| <b>Bundesgebiet</b>                 | <b>5.943</b>     | <b>5855</b>            | <b>5.208</b>           | <b>502</b>                    | <b>4.706</b>                               | <b>2.044</b>       | <b>43,43 %</b>          | <b>2.662</b>                       | <b>7</b>                              | <b>2.285</b>        | <b>48,56 %</b>           |

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 Betätigungswillen 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 Aufgabenerklärung rückwirkend anerkannt, wenn diese spätestens drei Monate nach dem vom Steuerpflichtigen gewählten Zeitpunkt der Aufgabe abgegeben wird. Geht die Aufgabenerklärung später ein, gilt der Gewerbebetrieb erst in dem Zeitpunkt als aufgegeben, in dem die Aufgabenerklärung 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 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 verstorben 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.