

## I. Allgemeine Klausurhinweise

### 1. Allgemeines

Die **Bewältigung der drei Klausuraufgaben in der schriftlichen Steuerberaterprüfung** ist die Grundlage für ein erfolgreiches Examen. Hieran scheitert bereits mehr als die Hälfte der Teilnehmer. Nach der zur Drucklegung dieses Buches aktuellsten bundesweiten Statistik für das Prüfungsjahr 2019/2020 (Quelle: Bundessteuerberaterkammer, die Ergebnisse der Prüfung 2020/2021 waren zur Drucklegung noch nicht veröffentlicht) haben in diesem Prüfungszeitraum statistisch gesehen 57,2 % (Vorjahr: 57,5 %) der Teilnehmer die Steuerberaterprüfung bestanden.

Zur Prüfung zugelassen	Schriftliche Prüfung abgelegt	Rücktritt vor oder während der Prüfung	Schriftliche Prüfung nicht bestanden	Teilnahme an der mündlichen Prüfung	Bestanden in Teilnehmern	Bestanden
5.045	3.992	1.053	1.506	2.480	2.284	57,2 %

Betrachtet man sich die Statistik aber genauer, so haben tatsächlich wesentlich weniger Teilnehmer die schriftliche Steuerberaterprüfung erfolgreich absolviert. Im Verhältnis der zur Prüfung zugelassenen Teilnehmer/Kandidaten zu der Zahl der Teilnehmer, die die Steuerberaterprüfung bestanden haben, ergibt sich am Ende lediglich eine **Bestehensquote** von 45,3 % (Vorjahr: 45,2 %). Die Statistik zeigt nämlich, dass 1.053 (Vorjahr: 1.129) von 5.045 (Vorjahr: 5.292) und somit 20,9 % (Vorjahr: 21,3 %), der Kandidaten in der offiziellen Erfolgsquote gar nicht berücksichtigt sind, weil sie entweder nicht zur Prüfung erschienen sind oder während der Prüfung ihren Rücktritt erklärt haben. Diese Zahlen lassen Rückschlüsse auf eine unzureichende und falsche Vorbereitung einer Vielzahl der Teilnehmer zu.

Die Steuerberaterprüfung hat gem. § 28 Abs. 1 S. 2 DVStB bestanden, wer eine Gesamtnote aus schriftlicher und mündlicher Prüfung von mindestens 4,15 erzielt. Hierbei wird die Note der schriftlichen und der mündlichen Steuerberaterprüfung jeweils hälftig gewichtet. Die Prüfergebnisse der vergangenen Jahre zeigen allerdings auch, dass nur wenige Teilnehmer mit einer schriftlichen Gesamtnote bis zu 3,50 in die mündliche Prüfung gehen und somit ein beruhigendes Polster haben. Bei mehr als der Hälfte der Teilnehmer an der schriftlichen Prüfung steht vor dem Komma eine 4! Mit diesem Ergebnis ist es aber recht schwierig, im „Mündlichen“ so abzuschneiden, dass die Prüfung doch noch bestanden wird. Wer mit einer Note in der schriftlichen Prüfung von 4,5 noch ins Mündliche kommt, muss dort, d.h. für den mündlichen Teil mindestens die Gesamtnote 3,8 erreichen, um am Ende noch mit der Note 4,15 bestanden zu haben. Dies muss jedem Teilnehmer schon bei Beginn seiner Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung bewusst sein.

In der Regel werden in der Steuerberaterprüfung 100 Korrekturpunkte vergeben. Die Notenvergabe wird grundsätzlich wie folgt vorgenommen:

Punkte	Note	
95–100	sehr gut	1,0
88–94	gut – sehr gut	1,5
81–87	gut	2,0
74–80	befriedigend – gut	2,5
67–73	befriedigend	3,0
59–66	ausreichend – befriedigend	3,5
50–58	ausreichend	4,0
40–49	mangelhaft – ausreichend	4,5
30–39	mangelhaft	5,0
20–29	ungenügend – mangelhaft	5,5
0–19	ungenügend	6,0

Von dieser Punktevergabe muss der Prüfling grundsätzlich ausgehen. In manchen Jahren, insbesondere wenn die Klausuren sehr schlecht ausfielen, wurde der Notenschlüssel auch schon einmal angepasst, sodass im Verhältnis gesehen weniger Punkte für die entsprechende Note erforderlich waren. Dies sind aber Ausnahmeherscheinungen auf die sich der Prüfling nicht verlassen kann.

Für die „magische“ Note 4,5, die den Einzug in die mündliche Prüfung ermöglicht, sind in der Regel 40 Korrekturpunkte, für die sichere Note 4,0, die auch insgesamt zum Bestehen ausreichen würde, sind in der Regel mindestens 50 Korrekturpunkte zu erzielen. Das Minimalziel des Prüfungsteilnehmers sollten daher 50 Wertungspunkte und das Hauptziel 59 Wertungspunkte mit dem Erzielen der sicheren Note 3,5 sein.

## 2. Ablauf der schriftlichen Steuerberaterprüfung

Die **schriftliche Steuerberaterprüfung 2021** wird vom 05.10.2021 bis 07.10.2021 stattfinden. Sie beginnt am Dienstag, den 05.10.2021 mit der Prüfungsarbeit aus dem Verfahrensrecht und anderen Steuerrechtsgebieten (insbesondere Abgabenordnung, Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer und Bewertung), wird am 06.10.2021 mit der Klausur „Ertragsteuern“ (insbesondere Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) fortgesetzt und endet donnerstags (07.10.2021) mit der Klausur „Buchführung und Bilanzwesen“. Die Prüfungsarbeiten sind jeweils über sechs Zeitstunden, in der Regel von 9:00 Uhr bis 15:00 Uhr zu absolvieren.

Üblicherweise werden Platzziffern ausgegeben, d.h. der Kandidat bekommt eine Nummer, unter der er seine Arbeiten schreiben wird und mittels derer ihm ein Tisch zugewiesen wird. Dies bedeutet aber nicht, dass der Prüfling sich an allen drei Tagen am selben Platz befindet, in der Regel werden die Plätze an allen drei Tagen morgens neu vergeben. Je nach Ort der Prüfung und Aufsichtspersonal werden die vom Prüfling mitgebrachten Gesetze mehr oder weniger kontrolliert. Verlässt der Prüfling den Prüfungsraum (z.B. Gang auf die Toilette), wird dies dokumentiert, es darf stets nur ein Prüfling den Prüfungsraum verlassen.

**Tipp!** Sollte das Aufsichtspersonal sich Ihre Gesetze genauer ansehen, so sollte Sie das nicht sonderlich beunruhigen. In der Regel handelt es sich hierbei um eine reine Routinekontrolle, derer man sich nicht entziehen kann. Da die Kontrollen mal mehr und mal weniger intensiv ausfallen können, sollte insoweit immer von einer intensiven Kontrolle ausgegangen werden. Unzulässige Kommentare, Unterstreichungen etc. sind daher keinesfalls im Gesetz zu vermerken.

Kommt es dann bei der Kontrolle zu Bedenken seitens des Aufsichtspersonals, so sollten Sie die vom Aufsichtspersonal festgestellten und aus deren Sicht unzulässigen Markierungen etc. feststellen lassen und die Prüfung dennoch vollumfänglich zu Ende schreiben. Bei einem ggf. nachgewiesenen Täuschungsversuch gilt die Prüfung so oder so als nicht bestanden. Insoweit ist der „Versuch“ bereits verwirkt, sodass Sie diesen bis zum Ende, vollumfänglich nutzen sollten. So besteht wenigstens die Möglichkeit die Auffassung des Aufsichtspersonals überprüfen zu lassen, ggf. kann die Einschätzung des Aufsichtspersonals unzutreffend sein. Geben Sie aber direkt auf, so besteht in keinem Fall die Chance für Sie ggf. dennoch, bei nicht zutreffender Beurteilung des Aufsichtspersonals, die schriftliche Steuerberaterprüfung erfolgreich abzulegen.

### 3. Zugelassene Hilfsmittel

Für den schriftlichen Teil der Steuerberaterprüfung werden als **Hilfsmittel** Textausgaben (Loseblattsammlung oder gebunden) beliebiger Verlage zugelassen, die mindestens die Texte folgender Gesetze einschließlich ggf. hierzu erlassener Durchführungsverordnungen und Richtlinien enthalten müssen:

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

Es liegt in der Verantwortung des Kandidaten, dafür Sorge zu tragen, dass neben dem aktuellen Rechtsstand des laufenden Prüfungsjahres die vorgenannten Vorschriften auch in der für das vorangegangene Kalenderjahr 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 dürfen weitere Gesetzes- texte, 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.

### 3. Klausur Erbschaft-/Schenkungsteuer und Bewertung

#### 3.1 Besonderheiten der Klausur Erbschaft-/Schenkungsteuer und Bewertung

Wie bereits aus der Überschrift „Erbschaft-/Schenkungsteuer und Bewertung“ abgeleitet werden kann, untergliedert sich am ersten Examenstag der Teil III der Klausur „Verfahrensrecht und andere Steuerrechtsgebiete“ in einen erbschaft-/schenkungsteuerrechtlichen und einen bewertungsrechtlichen Teil. Regelmäßig wird dieser Klausurteil themenbedingt kurz mit „Teil III: Erbschaftsteuer“ bzw. „Teil III: Erbschaft-/Schenkungsteuer“ betitelt, erfolgt doch die Bewertung ausschließlich für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke. Gelegentlich enthielt dieser Klausurteil im Rückblick der letzten zehn Jahre zusätzlich grunderwerbsteuerrechtliche Problemfelder, die sich jedoch erst aus dem Sachverhalt selbst und nicht aus der Überschrift zu Teil III der Klausur erschlossen. So wurden im Examen 2014/2015 rund 10 % der Punkte in diesem Klausurteil für die Ermittlung einer Grunderwerbsteuerverbindlichkeit und im Examen 2016/17 sogar ca. 40 % der Punkte für die Lösung grunderwerbsteuerrechtlicher Fragestellungen vergeben. Erfahrungsgemäß entfallen im Verhältnis zu Teil I: Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung und Teil II: Umsatzsteuer regelmäßig auf den Erbschaftsteuerteil 30 % der Wertungspunkte, so dass für die Lösung dieses Teils rd. 1 Stunde und 48 Minuten Bearbeitungszeit zur Verfügung stehen. Im Rahmen dieses engen zeitlichen Budgets den Anforderungen der Aufgabenstellung gerecht werden zu können, war rückblickend in jeder Examensklausur der letzten zehn Jahre eine extrem sportliche Herausforderung. Die nachfolgende Auswertung der Examensklausuren 2011/2012-2020/2021 und die daraus gewonnenen inhaltlichen und klausurstrategischen Erkenntnisse sollen den künftigen Examenskandidaten helfen, sich möglichst optimal auf ihre Prüfungssituation vorbereiten zu können.

#### 3.2 Aufgabenstellungen und Themenschwerpunkte der Examensklausuren 2011/2012 bis 2020/2021

Die Auswertung der Examensklausuren der letzten zehn Jahre hat gezeigt, dass den Klausuren 2011/2021-2019/2020 stets ein **Gesamtfall eines Erwerbs von Todes wegen** und der Klausur 2020/2021 – erstmals – ein Fall einer **Schenkung unter Lebenden** mit jeweils **gleicher Aufgabenstellung** – die festzusetzende Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer zu ermitteln – zugrunde lag und regelmäßig **wiederkehrende Themenschwerpunkte** zu bearbeiten waren.

##### 3.2.1 Aufgabenstellungen der Examensklausuren 2011/2012 bis 2020/2021

###### Examen 2011/2012

Ermitteln Sie die zutreffend festzusetzende Erbschaftsteuer für Carola Rundlich (Ehefrau), falls Luise (Tochter) ihren Pflichtteilsanspruch nicht geltend gemacht hat, aber sich auch weigert, sich irgendwie dazu zu erklären. Gehen Sie dabei auf alle durch den Sachverhalt aufgeworfenen Rechtsfragen ein; erforderliche Anträge gelten allgemein als gestellt, jedoch hat Carola keinen Antrag auf 100 %ige Steuerbefreiung des BV gestellt. Selbst ermittelte Beträge sind ggf. auf zwei Nachkommastellen zu runden. Der Basiszinssatz für 2010 beträgt 3,98 %. Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgebenden Vorschriften.

###### Examen 2012/2013

Ermitteln Sie die zutreffend festzusetzende Erbschaftsteuer für Carola Rundlich (Ehefrau). Gehen Sie dabei auf alle im Sachverhalt aufgeworfenen Rechtsfragen ein. Selbst ermittelte Geldbeträge und Prozentsätze sind ggf. auf zwei Nachkommastellen zu runden. Bei ggf. erforderli-

chen Interpolationen ist eine monatsscharfe Berechnung ausreichend. Der Basiszinssatz beträgt 2012: 2,44 %. Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgebenden Vorschriften.

### **Examen 2013/2014**

Ermitteln Sie die zutreffend festzusetzende Erbschaftsteuer für Hans (Sohn). Gehen Sie dabei auf alle durch den Sachverhalt aufgeworfenen Rechtsfragen ein. Steuerliche Wahlrechte sollten so ausgeübt werden, dass eine möglichst geringe erbschaftsteuerliche Belastung entsteht. Ggf. erforderliche Anträge gelten als gestellt. Selbst ermittelte Geldbeträge und Prozentsätze sind ggf. auf zwei Nachkommastellen zu runden. Basiszinssatz 2012: 2,44 %. Bei ggf. erforderlichen Interpolationen ist eine monatsscharfe Berechnung ausreichend. Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgebenden Vorschriften.

### **Examen 2014/2015**

Ermitteln Sie die zutreffend festzusetzende Erbschaftsteuer für Carola (Ehefrau), falls Heidi (Tochter) ihren Pflichtteilsanspruch nicht geltend gemacht hat, aber sich auch weigert, eine entsprechende Verzichtserklärung abzugeben und Hans (Sohn) gar nichts erklärt hat. Gehen Sie dabei auf alle durch den Sachverhalt aufgeworfenen Rechtsfragen ein. Selbst ermittelte Beträge sind ggf. auf zwei Nachkommastellen zu runden. Es sind keine vom Bundesgesetz abweichenden Steuersätze zu verwenden. Alle erforderlichen Anträge gelten als gestellt. Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgebenden Vorschriften.

### **Examen 2015/2016**

Ermitteln Sie die zutreffend festzusetzende Erbschaftsteuer für den Erben (Sohn). Gehen Sie dabei auf alle durch den Sachverhalt aufgeworfenen Rechtsfragen ein. Selbst ermittelte Geldbeträge und Prozentsätze sind ggf. auf zwei Nachkommastellen zu runden. Der Basiszinssatz für das Jahr 2014 beträgt 2,59 %. Alle erforderlichen Anträge gegenüber dem Finanzamt gelten als gestellt. Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgeblichen Vorschriften.

### **Examen 2016/2017 – Soweit den Teilnehmern bekannt (Die amtlichen Aufgabentexte werden aktuell nicht veröffentlicht.)**

Ermitteln Sie die zutreffend festzusetzende Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer für den Erben/ die Erbin bzw. den/die Beschenkten. Nehmen Sie zu allen grunderwerbsteuerlichen Fragen Stellung. Gehen Sie von einem Steuersatz i.H.v. 3,5 % aus. Gehen Sie dabei auf alle durch den Sachverhalt aufgeworfenen Rechtsfragen ein. Selbst ermittelte Geldbeträge und Prozentsätze sind ggf. auf zwei Nachkommastellen zu runden. Alle erforderlichen Anträge gegenüber dem Finanzamt gelten als gestellt. Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgeblichen Vorschriften.

### **Examen 2017/2018 – Soweit den Teilnehmern bekannt (Die amtlichen Aufgabentexte werden aktuell nicht veröffentlicht.)**

Ermitteln Sie die zutreffend festzusetzende Erbschaftsteuer für den Erben. Die Erbschaftsteuer soll möglichst niedrig gehalten werden. Alle erforderlichen Anträge gegenüber dem Finanzamt gelten als gestellt. Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgeblichen Vorschriften.

**Examen 2018/2019 – Soweit den Teilnehmern bekannt (Die amtlichen Aufgabentexte werden aktuell nicht veröffentlicht.)**

Ermitteln Sie die nach dem Tod von Bernardo Soares festzusetzende Erbschaftsteuer für Maria (Ehefrau). Die steuerliche Belastung soll möglichst niedrig gehalten werden. Alle erforderlichen Anträge gelten als gestellt. Notwendige gesonderte Feststellungen sind ggf. vorab darzustellen, insbesondere § 13b Abs. 10 ErbStG. Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgebenden Vorschriften. Auf § 13a Abs. 4 ErbStG und schenkungsteuerliche Aspekte ist nicht einzugehen.

**Examen 2019/2020 – Soweit den Teilnehmern bekannt (Die amtlichen Aufgabentexte werden aktuell nicht veröffentlicht.)**

Ermitteln Sie die nach dem Tod von Paul Liliental zutreffend festzusetzende Erbschaftsteuer für den/die Erben.

Die Erbschaftsteuerbelastung soll möglichst niedrig gehalten werden. Alle erforderlichen Anträge gegenüber dem Finanzamt gelten als gestellt. Notwendige gesonderte Feststellungen sind ggf. darzustellen. Auf § 13a Abs. 4 ErbStG ist ebenso wie auf eventuelle schenkungsteuerliche Aspekte nicht einzugehen. Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgebenden Vorschriften.

**Examen 2020/2021 – Soweit den Teilnehmern bekannt (Die amtlichen Aufgabentexte werden aktuell nicht veröffentlicht.)**

Ermitteln Sie die aufgrund des Sachverhalts festzusetzende Schenkungsteuer. Die Steuerbelastung soll möglichst gering gehalten werden. Alle erforderlichen Anträge gegenüber dem Finanzamt gelten als gestellt. Erforderliche gesonderte Feststellungen sind ggf., soweit nötig, darzustellen. Auf § 13a Abs. 4 ErbStG und die Grunderwerbsteuer ist nicht einzugehen. Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgebenden Vorschriften.

**3.2.2 Überblick über die Themenschwerpunkte der Examensklausuren 2011/2012 bis 2020/2021**

In der nachstehenden Übersicht wird veranschaulicht, mit welcher Gewichtung die erbschafts- und schenkungsteuerrechtlichen Lösungsschritte zur Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs (ausgehend von der Ermittlung des Vermögensanfalls über den Wert der Bereicherung) sowie der festzusetzenden Erbschaft-/Schenkungsteuer und – darin eingebettet – der Bewertung der übergehenden Vermögensgegenstände und damit verbundener Schulden sowie weiterer Verbindlichkeiten auf der Grundlage der gesetzlichen Regelungen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) und des Bewertungsgesetzes (BewG) in den Examensklausuren der letzten zehn Jahre ihren Niederschlag fanden. Unschwer zu erkennen ist, dass im Rahmen der erbschafts- und schenkungsteuerrechtlichen Betrachtungen die Bewertungsproblematik einen maßgeblichen Stellenwert (mit regelmäßig mehr als 50 % der Wertungspunkte) hat.

In der Übersicht ist jede Klausur mit 100 % – bezogen auf die i.d.R. zu vergebenden 30 Wertungspunkte (Ausnahme: Examen 2014/2015 mit 35 Wertungspunkten) – dotiert. Die Zahlen in den Spalten geben an, mit welchem Prozentsatz die einzelnen Themenfelder in den jeweiligen Klausuren angesprochen wurden. Wer die Zahl durch 3 teilt, kommt in etwa zu den vergebenen Wertungspunkten.

## ÜBERSICHT – Themenschwerpunkte der Examensklausuren 2011/2012 bis 2020/2021

## 2.3 Konkrete Bearbeitungshinweise

### 2.3.1 Standardaufgaben und Standardfragestellungen

#### 2.3.1.1 Ausweis des sogenannten „Bilanzgewinns“

Grundsätzlich ist in einer Körperschaftsteuerklausur der Jahresüberschuss (§ 266 (3) A.V. HGB) der Ausgangspunkt für die dreistufige Einkommensermittlung. Die Handelsbilanz muss jedoch unter Berücksichtigung einer möglichen Gewinnverwendung oder gesellschaftsvertraglich beschlossener Einstellung von Beträgen in Rücklagen und der Minderung von Rücklagen den Bilanzgewinn entsprechend § 268 Abs. 1 HGB ausweisen. In diesen Fällen ist bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens immer zunächst vom Bilanzgewinn auf das Jahresergebnis (Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag) zurückzurechnen.

#### Aufstellungsmöglichkeit gem. § 268 Abs. 1 i.V.m. § 270 Abs. 2 HGB

Diverse Aktiva	1.200.000 €	Stammkapital	100.000 €
Forderung			
Körperschaftsteuer	150.000 €	Gewinnrücklage	90.000 €
Forderung SolZ	8.250 €	Bilanzgewinn	676.250 €
		Jahresüberschuss	666.250 €
		+ Gewinnvortrag	80.000 €
		./. Einstellung in die	
		Gewinnrücklagen	./. 70.000 €
		=	666.250 €
		Verbindlichkeiten	489.440 €
		Umsatzsteuer	2.560 €
	<b>1.358.250 €</b>		<b>1.358.250 €</b>

#### Rückrechnung von Bilanzgewinn auf Jahresüberschuss

(laut Handelsbilanz/Steuerbilanz)

Bilanzgewinn	676.250 €
./. Gewinnvortrag	./. 80.000 €
+ Einstellung in die Rücklage	+ 70.000 €
= <b>Jahresüberschuss</b>	<b>666.250 €</b>

Für die Entwicklung des Bilanzgewinns gilt folgendes Schema:

Jahresüberschuss/-fehlbetrag	
+ Entnahmen aus Kapitalrücklage	
+ Entnahmen aus Gewinnrücklagen	
./. Einstellung in Kapitalrücklagen	
./. Einstellung in Gewinnrücklagen	
+ Gewinnvortrag	
./. Verlustvortrag	
= <b>Bilanzgewinn/Bilanzverlust</b>	

### 2.3.1.2 Ermittlung des Handelsbilanzgewinns, Steuerbilanzgewinns und des zu versteuernden Einkommens mit dem Fünfspaltenschema

Im Körperschaftsteuerteil der Ertragsteuerklausuren der letzten achtzehn Jahre ist bei mehr als der Hälfte der Klausuren wie auch im vorletzten Jahr nach dem zu versteuernden Einkommen und teilweise auch (wie im Klausurjahr 2012/2013) nach den Auswirkungen auf die Handels- und Steuerbilanz bei der jeweiligen Kapitalgesellschaft gefragt worden. Hierbei sollte auf der Basis der nachfolgenden Übersicht die Lösung in konsequenter Reihenfolge ausgehend von der Handelsbilanz über die Steuerbilanz bis hin zu den außerbilanziellen Einkommenskorrekturen entwickelt werden. Bei Nichtbeachtung dieser Reihenfolge kann ein Scheitern zumindest für diesen Klausurteil schon besiegelt sein.

Text-ziffer	Lösungshinweise	Auswirkung Handels-bilanz	Auswirkung Steuerbilanz	Auswirkung auf das zu versteuernde Einkommen
	Gewinn laut vorläufiger Handelsbilanz/Sachverhalt	xxx.xxx,xx €		
	Ausgangsgröße für die Steuerbilanz ist nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG der Jahresüberschuss laut Handelsbilanz/Bewertungsvorbehalt beachten		xxx.xxx,xx €	
	Ausgangsgröße für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist gem. § 8 Abs. 1 KStG nach den Vorschriften des EStG zu ermitteln, d.h. der Steuerbilanzgewinn ist zu verwenden			xxx.xxx,xx €
1	Laut Sachverhalt stellt die Pensionsverpflichtung ...			

Anhand dieses Schemas können die einzelnen Fragestellungen des Klausurtextes der Reihe nach abgearbeitet werden.

Links in der Spalte Textziffer sollte der Verweis auf die Aufgabenstellung bzw. auf den einzelnen Sachverhalt erfolgen.

In der Spalte Lösungshinweise sind rechtliche und buchungstechnische Auswirkungen, Änderungen und Anmerkungen des entsprechenden Sachverhaltes aufzunehmen.

Am Ende der Bearbeitung ist die Spalte Handelsbilanz zu summieren. Die Summe der Änderungen ist dann über den Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG oben in die zweite Zeile der Änderungen der Steuerbilanzspalte zu übernehmen. Insoweit ergibt sich als Summe der Spalte 3 der geänderte Jahresüberschuss laut Handelsbilanz, der eben maßgeblich für die Steuerbilanz ist.

Danach sind in der Spalte 4 von dem maßgeblichen Jahresabschluss alle Zu- und Abgänge im Rahmen der Steuerbilanzbeurteilung, wie z.B. die abweichende Beurteilung der Pensionsrück-

stellung wegen § 6a EStG hinzurechnen bzw. abzuziehen. Die Summe der 4. Spalte stellt somit den Jahresüberschuss laut Steuerbilanz dar.

Dieses **Steuerbilanzergebnis** ist nach § 8 Abs. 1 KStG maßgeblich für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens. Somit ist die Summe dieser Spalte dann in der 5. Spalte oben als Ergebnis der Steuerbilanz zuerst einzutragen. Danach erfolgen alle Hinzurechnungen und Kürzungen im Rahmen der Einkommensermittlung, hier insbesondere die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG bzw. § 10 KStG, sowie die steuerfreien verdeckten Einlagen nach § 8 Abs. 3 S. 3 KStG und die steuerpflichtigen bzw. die sich nicht auf das Einkommen auswirkenden offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG.

Die Summe der 5. Spalte ergibt im Ergebnis dann das **zu versteuernde Einkommen der Kapitalgesellschaft**.

**Beachte!** Manchmal ist es für einen Kandidaten nachvollziehbarer, wenn er selbst einmal eine Klausur korrigieren muss. Also sollte man sich selbst einen Gefallen tun und die Klausur für einen unvoreingenommenen Dritten ordentlich aufzubereiten. Auch der Korrektor der Steuerberaterklausuren ist nur ein Mensch. Deshalb sollte man stets bemüht sein, die Lösung optisch und inhaltlich angenehm und einfach zu gestalten. Dazu gehören auch ausreichende Hinweise auf die Lösungen der einzelnen Klausurteile.

Ob man sich bei der Prüfung für die voranstehende Ergebniserarbeitung entscheidet oder einen anderen pragmatischeren, jedoch übersichtlichen Weg wählt, muss in eigenen Übungsklausuren herausgearbeitet werden.

Es macht für die Ausarbeitung einer für den Korrektor nachvollziehbaren Lösung in jedem Fall Sinn, die Lösungsergebnisse aus dem jeweiligen Sachverhalt auf einem gesonderten Blatt in übersichtlicher Form gesondert aufzuzeichnen. Damit vermeidet man ein Vergessen von wichtigen Ergebnisteilen bei der Gesamtermittlung sei es nun beim Handels- bzw. Steuerbilanzgewinn oder bei der summarischen Ermittlung der außerbilanziellen Korrekturen.

Der Bundesfinanzhof hatte im Rahmen der Ausurteilung ausführlich dargestellt, dass die **Gewinnermittlung der GmbH** sich auf mehreren Stufen vollzieht. Dabei ging er grundsätzlich von 2 Stufen aus, da die handelsrechtliche Betrachtung bei der Entscheidung des entscheidenden Senates bereits abgeschlossen war. Ausgehend von der Steuerbilanz setzt diese jedoch selbstredend die bereits abgeschlossene Betrachtung der Handelsbilanz voraus.

### 2.3.1.3 Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos – Auswirkungen beim Gesellschafter

Durch **Einlagen und Ausschüttungen** bzw. Kapitalerhöhungen oder -herabsetzungen kann es bei der empfangenden bzw. leistenden Körperschaft zu Veränderungen beim steuerlichen Einlagenkonto kommen. Es ist fast die Regel, dass in den Aufgabenstellungen nach den erforderlichen Feststellungen bei der GmbH gefragt wird. Einerseits kann das Auswirkungen für einen notwendigen Einbehalt von Steuerabzugsbeträgen haben und andererseits aufgrund des notwendigen Ausweises in einer Steuerbescheinigung zu unterschiedlichen Einkunftsquellen beim Anteilseigner führen. Aus diesem Grund ist es unerlässlich, das steuerliche Einlagenkonto im Rahmen der Klausurlösung fortzuschreiben.

Um einzelnen Textziffern in Bezug auf das steuerliche Einlagenkonto und ggf. in Bezug auf die Auswirkungen beim Anteilseigner zeitlich optimal zu würdigen, sollte ein Beiblatt über die Zu- und Abflüsse der Körperschaft gefertigt werden.

Aufgrund der gesetzlich vorgegebenen Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG ist bei der Ermittlung der Verwendung des Eigenkapitals der Bestand des Vorjahres maßgebend. Demzufolge können Leistungen der Gesellschaft grundsätzlich nicht aus Zugängen der Neurücklagen oder des steuerlichen Einlagekontos aus dem laufenden Veranlagungszeitraum finanziert werden. Dabei muss immer der Kontext zwischen dem Satz 3 und dem Satz 5 aus dieser Vorschrift hergestellt werden. Denn die eigentliche Verwendungsreihenfolge aus dem § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG nimmt keinen Bezug darauf, welcher Bestand des Eigenkapitals als verwendet gelten soll.

Der nach § 27 Abs. 1 S. 5 KStG dafür benötigte **ausschüttbare Gewinn** ist wie folgt zu ermitteln:

- Eigenkapital laut Steuerbilanz (inklusive Gewinnrücklagen etc.)
- ./. gezeichnetes Kapital
- ./. (positiver) Bestand des steuerlichen Einlagekontos **des Vorjahres**

**= ausschüttbarer Gewinn (wenn negativ: Ansatz mit 0)**

(vgl. auch Tz. 14 des BMF-Schreibens vom 04.06.2003, IV A 2 – S 2836 – 2/03)

**Tipp!** Für die Zuführungen zum steuerlichen Einlagekonto und für alle gesellschaftsrechtlich veranlasste Leistungen der Gesellschaft bzw. Erbringungen von gesellschaftsrechtlich veranlassten Vermögenszuwendungen seitens des Gesellschafters sollte ein gesondertes Blatt verwendet werden. Damit kann die Fortschreibung des steuerlichen Einlagekontos – wie auch im Prüfungsjahr 2019/2020 und 2020/2021 gefordert – schnell und zügig erfolgen.

**Beispiel:**

**Tz. 1:** Der Anteilseigner A (40 %) erhält von der A GmbH eine Pensionszusage. Im Kalenderjahr 2020 ist die Pensionsrückstellung laut Handels- und Steuerbilanz um 24.000 € zu erhöhen. Die Pension stellt in voller Höhe eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

**Tz. 2:** A hat der A-GmbH im Dezember 2020 ein Grundstück für 500.000 € verkauft, das diese noch am 28.12.2020 mit 450.000 € bezahlt. Die Restzahlung erfolgte am 21.01.2021. Der Kaufpreis war um 70.000 € zu hoch. Dies stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

**Tz. 3:** Der Mitgesellschafter B verlangt, wie auch im Gesellschaftsvertrag vereinbart, von A die Rückzahlung der verdeckten Gewinnausschüttung. A zahlt den Betrag von 70.000 € im März 2021 zurück. Da es sich hierbei um die Rückzahlung einer verdeckten Gewinnausschüttung handelt, liegt nach H 8.9 KStH 2015 „Rückgewähr einer verdeckten Gewinnausschüttung“ KStH eine verdeckte Einlage und keine negative verdeckte Gewinnausschüttung vor (Beispiel mit adäquaten Lösungsteil war in der Prüfungsklausur 2018/2019 vorhanden).

**Lösung:**

Tz	vE	vGA	Zeitpunkt des Geldflusses	Betrag	Leistung/ Ausschüttung i.S.v. § 27 KStG	Erhöhung/ Einlage i.S.v. § 27 KStG
1		x	Bei Beginn der Pension	24.000 €	0 €	0 €

2		x	28.12.2020 bei Zahlung; die restlichen 50.000 € gelten erst bei Zahlung als verwendet	20.000 €	20.000 €	0 €
3	x		In 2021: Der Rückgriffsanspruch ist zwar bilanziert, eine Zahlung erfolgte jedoch nicht in 2020. Einlagen sind nach Tz. 26 des BMF-Schreibens vom 04.06.2003, IV A 2 – S 2836 – 2/03 erst mit dem Zufluss als Zugang beim steuerlichen Einlagenkonto zu erfassen.	70.000 €	0 €	0 €
<b>Summe</b>				<b>20.000 €</b>	<b>0 €</b>	

Für den Anteilseigner A ergeben sich folgende steuerliche Konsequenzen:

**Tz. 1:** Mangels Abfluss bei der Verwendung des Einkommens und mangels Zufluss i.S.v. § 11 Abs. 1 EStG erzielt A in 2020 noch keine Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG. Dies ist erst bei Beginn der Pensionszahlungen der Fall.

**Tz. 2:** Da A den Kaufpreis für das Grundstück am 28.12.2020 erhalten hat, liegt bei ihm in 2020 ein Zufluss nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG vor, er erzielt in Höhe des angemessenen Kaufpreises ggf. Einkünfte nach § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG; in Höhe des gesellschaftsrechtlich veranlassten Anteils des Kaufpreises in 2021 Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG i.H.v. 20.000 €. Diese unterliegen je nach Sachverhalt entweder der Subsidiarität nach § 20 Abs. 8 EStG, oder als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Abgeltungssteuer nach § 32d Abs. 1 EStG bzw. der Tarifbesteuerung, wenn A den Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3a und b EStG gestellt hat und die Antragsvoraussetzungen vorliegen. Die restlichen 50.000 € sind erst bei Zufluss in 2021 als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen, es sei denn A wäre ein beherrschender Gesellschafter.

**Tz. 3:** Durch die verdeckte Einlage erhöhen sich beim Anteilseigner nach § 6 Abs. 6 S. 2 EStG bzw. nach H 17 Abs. 5 „verdeckte Einlage“ EStH die Anschaffungskosten auf die Beteiligung.

### 2.3.1.4 Kapitalerhöhung und -herabsetzung, Sonderausweis nach § 28 KStG

Nicht so leicht zu handhaben ist für die meisten Kandidaten eine mögliche Nennkapitalerhöhung bzw. -herabsetzung. Während die Durchführung der Stammkapitalerhöhung grundsätzlich noch den vermeintlich einfacheren Part für die Lösung darstellt, ist die Weiterführung in den Folgezeiträumen mit mehreren Fallstricken bestückt. Natürlich muss erst einmal herausgearbeitet werden, ob es sich bei der Nennkapitalerhöhung um externe Zuführungen von „frischem Kapital“ durch die Anteilseigner oder um eine Nennkapitalerhöhung aus eigenen Mitteln der Kapitalgesellschaft handelt. Nur im zweiten Fall ist überhaupt eine weiterführende Bearbeitung für die Kandidaten notwendig. Denn insoweit die Gesellschaft Eigenmittel für die Nennkapitalerhöhung verwendet, erscheint dies grundsätzlich für die Gesellschaft selbst ohne Bedeutung. Jedoch für den gedachten Fall der Liquidation der Gesellschaft im Jahre 2021 würde das aus den