NWB Steuer und Studium

STEUER + STUDIUM

PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung

2

1.2.2022

www.nwb.de

► Spezial-Ausgabe

Herausgeber:
Prof. Dr. Franz Jürgen Marx
Prof. Dr. Christoph Uhländer

EDITORIAL

Ergebnisse der StB-Prüfung 2020/2021
Alexandra Kandler

FORT- UND WEITERBILDUNG

Strategische Überlegungen für eine optimale Prüfungsvorbereitung – Analyse der schriftlichen StB-Prüfung 2020/2021
Alexandra Kandler

Klausurtechnik kompakt
Erster Prüfungstag: Verfahrensrecht und andere Rechtsgebiete
Andrea Jost, Prof. Dr. Oliver Zugmaier, Dr. Stefanie Becker und Alexandra Kandler

Klausurtechnik kompakt
Zweiter Prüfungstag: Ertragsteuerrecht
Alexandra Kandler und Dr. Martin Weiss

Klausurtechnik kompakt
Dritter Prüfungstag: Buchführung und Bilanzwesen
Alexandra Kandler und Tobias Mönch

KLAUSUR

Übungsklausur aus dem Verfahrensrecht
Christian Mirbach LL.M.

STEUER RECHTS INSTITUT KNOLL

Klimaneutral 16605-2105-1001 Climatepartner

nwb

Ergebnisse der StB-Prüfung 2020/2021

Alexandra Kandler | Steuerberaterin | Lehrgangsleitung beim Steuerrechts-Institut KNOLL

Liebe Leserinnen und Leser,

die Ergebnisse der StB-Prüfung sind stets für eine Überraschung gut. Natürlich fällt der erste Blick immer auf die Bestehensquote, die sich gewöhnlich um die 50 %-Marke bewegt und diese Prüfung zu einer der gefürchtetsten Berufszugangsprüfungen macht. Üblicherweise führen sehr anspruchsvolle Aufgabenstellungen zu einer schlechteren Bestehensquote. Im Jahr 2020/2021 haben die **weltbewegenden Ereignisse** offenbar auch die StB-Prüfung geprägt. Angefangen hat dies mit der Verunsicherung unter den Prüflingen bis kurz vor der Prüfung, ob und wie diese überhaupt stattfinden wird.

Das **Prüfungsjahr 2020/2021** fällt mit einer **Bestehensquote von 48,4 %** wieder unter den Zehn-Jahres-Schnitt und liegt 8,8 Prozentpunkte niedriger als im Vorjahr (57,2 %). Dies verleitet zu der Schlussfolgerung, dass nach zwei guten Prüfungsjahren „gezwungenermaßen" wieder ein schlechtes Jahr folgt. Bei einem Vergleich mit dem **letzten schlechten Prüfungsjahr 2016/2017**, kommt man jedoch zu einer anderen Erkenntnis. Die Bestehensquote lag auch hier mit 41,6 % weit unter der 50 %-Marke bei einer ebenso hohen Rücktrittsquote von 13,7 %. Die Bestehensquote bezieht sich auf die Zahl der Teilnehmer, die die Prüfung abgelegt haben. Bezieht man aber die **diesjährige Rücktrittsquote** von **13,7 %** (Vorjahr 11,2 %) mit ein (Bezugsgröße „Teilnehmer, die zur Prüfung erschienen sind"), verringert sich die offizielle Bestehensquote 2020/2021 auf 41,8 %!

Es gibt jedoch einen entscheidenden Unterschied in den hohen Rücktrittsquoten der beiden „schlechten" Prüfungsjahrgänge 2016/2017 und 2020/2021: Während die Kandidaten 2016 überwiegend aufgrund fachlicher Fragestellungen und **sehr anspruchsvoller und exotischer Themen** überfordert waren, lag es im Jahr 2020 eher an anderen Faktoren: Zur **Doppelbelastung in der Prüfungsvorbereitung durch einen anspruchsvollen Arbeitsalltag** kamen in diesem Jahr mit Themen wie Homeschooling und z. T. nicht stattfindenden Präsenzkursen unerwartete Herausforderungen hinzu. Dies hat bei vielen Teilnehmern zu unvorhersehbaren Beeinträchtigungen einer im Vorfeld **konsequent und optimal geplanten Prüfungsvorbereitung** geführt.

Im Prüfungsjahr 2020/2021 haben im Oktober 2020 **3.476 Kandidaten** (Vorjahr: 3.992) die schriftliche Prüfung abgelegt. Im Vergleich zum Vorjahr (2.284) haben jedoch nur 1.814 (und somit 470 weniger) Kandidaten die Prüfung bestanden.

Wie in den Vorjahren sind auch die Unterschiede der **Steuerberaterkammern im regionalen Vergleich** mit z. T. erheblichen Abweichungen zum Bundesdurchschnitt auffällig. Insgesamt entfallen von den insgesamt 1.814 erfolgreichen Teilnehmern 13,5 % (245 Kandidaten) auf die Steuerberaterkammer München und lediglich jeweils 0,6 % (10 Kandidaten) auf die Kammern Sachsen-Anhalt und Mecklenburg-Vorpommern. Zwar verzerren die Ergebnisse der kleinen Kammern das Bild, jedoch ist es interessant, dass die **Kammer Südbaden mit einer Bestehensquote von 58,6 %** (41 Kandidaten) eine um 10,2 Prozentpunkte bessere Quote vorweisen kann, während die **Kammer Bremen** mit einer um 12,2 Prozentpunkte schlechteren **Bestehensquote von nur 36,2 %** (17 Kandidaten) das Schlusslicht bildet.

Für **zukünftige Prüfungsteilnehmer** bedeutet die Analyse der Ergebnisse des Jahres 2020/2021:

- Die StB-Prüfung ist kein Buch mit sieben Siegeln, sondern **mit guter Struktur zu bewältigen**.
- Der **berufliche Ausblick nach erfolgreichem Prüfungsabschluss** aufgrund der auch in diesem Jahr wieder niedrigen Anzahl nachrückender Steuerberateranwärter ist hervorragend, denn der Berufsstand sucht weiterhin händeringend nach Nachfolgern.

Dies sollte Sie dazu motivieren, mit einer **gut geplanten, soliden Vorbereitung** in die Prüfung zu gehen! Ich wünsche Ihnen gutes Durchhaltevermögen in Ihrer Prüfungsvorbereitung!

Ihre

Strategische Überlegungen für eine optimale Prüfungsvorbereitung

Analyse der schriftlichen StB-Prüfung 2020/2021

Alexandra Kandler*

Glaubt man den Gerüchten und Mythen rund um die StB-Prüfung, scheint diese ein Buch mit sieben – oder in diesem Fall drei – Siegeln zu sein. Nach einer Bestehensquote von über 50 % in den letzten Prüfungsjahren, dabei zwei Jahre in Folge sogar über 57 %, haben uns die Ergebnisse der StB-Prüfung 2020/2021 mit einer ernüchternden Bestehensquote von 48,4 % wieder auf den Boden der Tatsachen zurückgeholt. Die StB-Prüfung scheint eben weiterhin eine der schwierigsten Berufszugangsprüfungen zu sein. Ein Grund hierfür ist unbestritten die Tatsache, dass das gesamte Wissen an drei aufeinanderfolgenden Tagen nicht nur abgerufen, sondern auch mit einer konkreten Technik angewendet werden muss, die sicherstellt, dass die für das Bestehen erforderlichen Wertungspunkte in den Klausuren auch erreicht werden. Welche Schlüsse kann man konkret ziehen, wenn man die Ergebnisse der letzten Jahre genauer betrachtet? Folgen die an den einzelnen Tagen erzielten Notendurchschnitte der schriftlichen Prüfung einem Trend, aus dem sich eine optimale Strategie für die Vorbereitung ableiten lässt? Die nachfolgende Analyse klärt auf.

I. Ablauf und Inhalte der StB-Prüfung

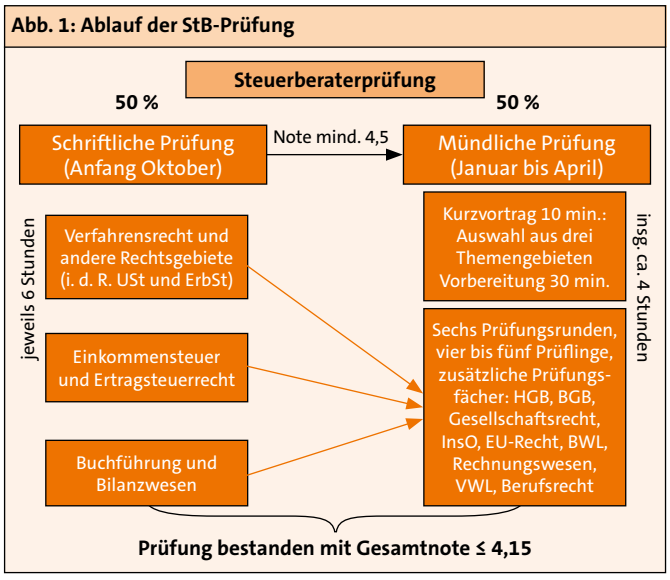
Betrachtet man den Prüfungsablauf und die Prüfungsinhalte zeigen sich bereits die ersten Herausforderungen, die die StB-Prüfung mit sich bringt. Die StB-Prüfung gliedert sich in eine aus drei Aufsichtsarbeiten bestehende **schriftliche Prüfung**[1] und in eine **mündliche Prüfung**[2] (§ 37 Abs. 2 StBerG). Bestanden ist die Prüfung, wenn die durch zwei geteilte Summe aus den Gesamtnoten der schriftlichen und mündlichen Prüfung die Zahl 4,15 nicht übersteigt. Aus der Regelung in § 28 Abs. 1 DVStB über die Ermittlung des Ergebnisses folgt, dass die Ergebnisse der schriftlichen und mündlichen Prüfung jeweils 50 % des Gesamtergebnisses ausmachen.

Der schriftliche Teil der StB-Prüfung findet bundesweit einheitlich in der ersten oder zweiten Oktoberwoche an drei aufeinanderfolgenden Tagen (i. d. R. Dienstag, Mittwoch, Donnerstag) statt[3] und besteht aus **drei jeweils sechsstündigen Klausuren aus den folgenden Rechtsgebieten:**

- **Erster Prüfungstag:** Verfahrensrecht und andere Rechtsgebiete (i. d. R. Umsatzsteuer sowie Erbschaft- und Schenkungsteuer/Bewertungsrecht).
- **Zweiter Prüfungstag:** Einkommensteuer- und Ertragsteuerrecht (i. d. R. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer).
- **Dritter Prüfungstag:** Buchführung und Bilanzwesen.

Für die **Zulassung zur mündlichen Prüfung** ist eine Gesamtnote von mind. 4,5 der durch drei geteilten Summe der Noten der drei Prüfungstage notwendig. Der Bewerber hat die Prüfung nicht bestanden, wenn die Gesamtnote die Zahl 4,5 übersteigt (§ 25 Abs. 2 DVStB). Im Gegensatz zur Steuerfachwirtprüfung ist es **nicht notwendig**, jeden der **einzelnen Prüfungstage zu bestehen** bzw. an jedem Prüfungstag eine Mindestnote zu erzielen.

Abb. 1: Ablauf der StB-Prüfung



* Steuerberaterin, Lehrgangsleitung beim Steuerrechts-Institut KNOLL.

1 Zu den Details vgl. den Leitfaden von Vossel/Horst, StuerStud 3/2022 S. 160 NWB EAAAI-00258. Alle SteuerStud-Inhalte zur Vorbereitung auf die schriftliche StB-Prüfung fasst der PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung in der NWB Datenbank unter NWB GAAAH-44658 zusammen. Diese Übersichtsseite wird fortlaufend aktualisiert.

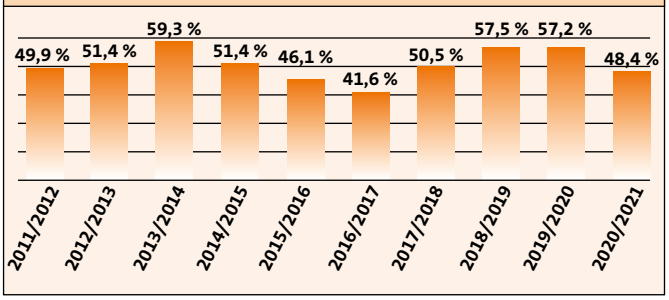
2 Vgl. hierzu zuletzt die Schwerpunkt-Ausgaben SteuerStud 11/2021–2/2022 sowie den PrüfungsCoach mündliche StB-Prüfung 2022 NWB AAAAH-61764.

3 Die schriftliche StB-Prüfung 2022 findet vom 11.10. bis zum 13.10.2022 statt.

II. Bestehensquoten der letzten zehn Jahre

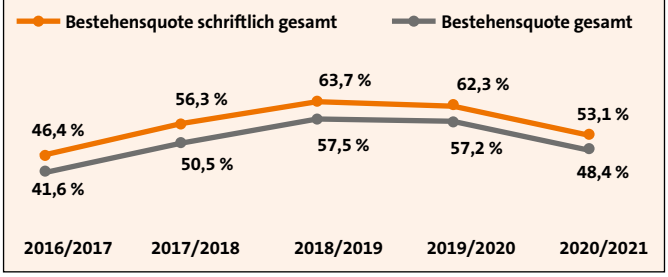
Die Ergebnisse der StB-Prüfung der einzelnen Prüfungsjahre unterscheiden sich sehr und sind kaum vorhersehbar: Die **durchschnittliche Bestehensquote** der letzten zehn Jahre liegt bei **51,3 % (Vorjahr 51,4 %)**. Hierbei wechseln sich die Jahre mit den guten Quoten unregelmäßig mit den schlechten Jahren ab.

Abb. 2: Bestehensquote im Bundesdurchschnitt 2011/2012–2020/2021



Betrachtet man die letzten fünf Prüfungsjahre, lässt sich leicht erkennen, dass die **schriftliche Prüfung die Tendenz des Prüfungsjahrgangs ausschlaggebend bestimmt**. So liegt die in der schriftlichen Prüfung im Fünfjahresdurchschnitt erzielte Bestehensquote von **56,4 %** (Vorjahr 56,2 %) durchschnittlich 5,4 Prozentpunkte über der **Gesamtbestehensquote von 51,0 %** (Vorjahr 50,2 %). Hiervon gab es in den einzelnen Jahren nur geringfügige Abweichungen. Die **mündliche Prüfung** ist der Statistik nach die „kleinere Hürde" – auch wenn Prüfungskandidaten dieses Gefühl nicht bestätigen werden.

Abb. 3: Bestehensquote schriftlicher Teil vs. Gesamtergebnis

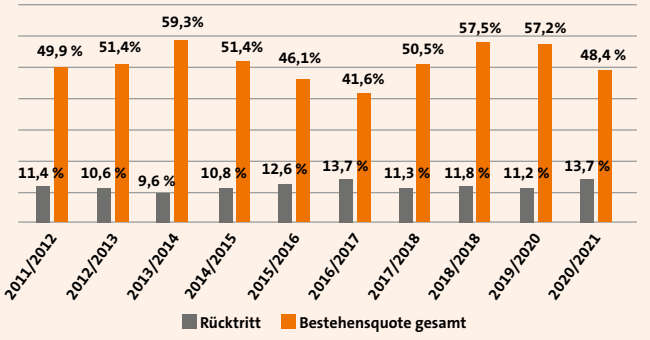


III. Berücksichtigung der Prüfungsrücktritte

Bevor es an in die Analyse der einzelnen Prüfungstage geht, gilt es, noch eine weitere Besonderheit der Prüfung zu betrachten: Der Prüfungsteilnehmer kann bis zum Ende der Bearbeitungszeit des letzten Prüfungstags von der StB-Prüfung zurücktreten (§ 21 Abs. 1 Satz 1 DVStB). Während man bei anderen Prüfungen durchgefallen wäre, gilt die Prüfung in diesem Fall als nicht abgelegt.

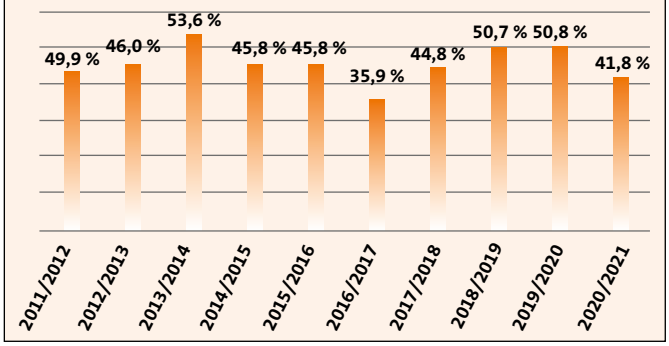
Der **Trend der Rücktritte** während der Prüfung entwickelt sich in den letzten fünf Jahren dabei **stetig nach oben**. Während in den Jahren 2012/2013–2014/2015 bei Bestehensquoten von mehr als 50 % die Rücktrittsquote bei weniger als 11 % lag, wurde diese Marke in den letzten sechs – teils sehr guten – Prüfungsjahren nicht mehr unterschritten.

Abb . 4: Bestehensquote vs. Prüfungsrücktritte 2011/2012–2020/2021



Für die Berechnung der Bestehensquote wird die Anzahl der erfolgreichen Kandidaten ins Verhältnis zu den Kandidaten gesetzt, die die Prüfung abgelegt haben. Würde man als Bezugsgröße jedoch von den Prüfungsteilnehmern ausgehen (also mit Berücksichtigung derer, die während der Prüfung zurücktreten), würde sich die bundesweite Bestehensquote in **2020/2021 um 6,6 Prozentpunkte** auf **41,8 %** verringern. Auch wenn dies methodisch zweifelhaft ist, zumal einige Rücktritte sicherlich auch krankheitsbedingt erfolgten, verdeutlicht dies, dass die sowieso schon niedrigen Bestehensquoten tatsächlich erheblich niedriger wären. Im **10-Jahresdurchschnitt** würde sie **nur 45,9 %** betragen.

Abb. 5: Bestehensquote nach Prüfungsteilnehmern (inkl. Rücktritte)

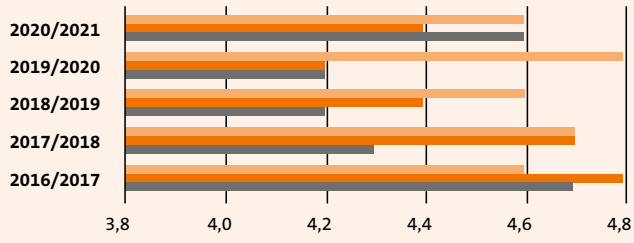


IV. Notendurchschnitt der schriftlichen Prüfungstage[4]

Der Notendurchschnitt der drei Klausuren der StB-Prüfungen der letzten fünf Jahre fällt hingegen **sehr unterschiedlich** aus. Während sich bis zum letzten Jahr noch ein gewisser Trend erkennen ließ, hat das Prüfungsjahr 2020/2021 auch in dieser Hinsicht mit seinen Ergebnissen überrascht und den Trend buchstäblich auf den Kopf gestellt.

4 Die Daten dieses Beitrags wurden den folgenden Beiträgen entnommen: Rennebarth, Die Ergebnisse der Steuerberaterprüfung 2016/2017 – Analyse der aktuellen Zahlen auch im Kontext früherer Prüfungen, DStR 2017 S. 1554; Rennebarth, Die Ergebnisse der Steuerberaterprüfung 2017/2018 – Analyse der aktuellen Zahlen auch im Kontext früherer Prüfungen, DStR 2018 S. 2044; Rennebarth, Die Ergebnisse der Steuerberaterprüfung 2018/2019 – Analyse der aktuellen Zahlen auch im Kontext früherer Prüfungen, DStR 2019 S. 2052; Rennebarth, Die Ergebnisse der Steuerberaterprüfung 2019/2020 – Analyse der aktuellen Zahlen auch im Kontext früherer Prüfungen, DStR 2020 S. 2156; Rennebarth, Die Ergebnisse der Steuerberaterprüfung 2020/2021 – Analyse der aktuellen Zahlen auch im Kontext früherer Prüfungen, DStR 2021 S. 2267.

Abb. 6: Prüfungsklausuren im Vergleich 2016/2017–2020/2021



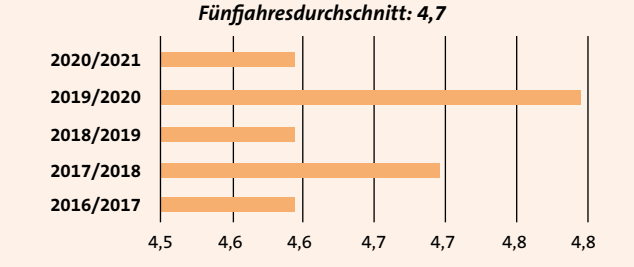
	2016/2017	2017/2018	2018/2019	2019/2020	2020/2021
Tag 1 VerfR u.a.R	4,6	4,7	4,6	4,8	4,6
Tag 2 Ertragsteuern	4,8	4,7	4,4	4,2	4,4
Tag 3 Bilanzwesen	4,7	4,3	4,2	4,2	4,6

1. Prüfungstag: Verfahrensrecht und andere Rechtsgebiete

Am ersten Prüfungstag werden **drei Steuerarten getrennt voneinander abgefragt**, was sich aus fachlicher Sicht jedoch nicht als weniger anspruchsvoll darstellt. Zum einen ist das titelgebende Fachgebiet Verfahrensrecht für die Mehrheit der Kandidaten aufgrund der unvorhersehbaren Struktur dieses Klausurteils eine besondere Herausforderung und wird daher bereits bei der Prüfungsvorbereitung stiefmütterlich behandelt; zum anderen ist die Klausur von einer besonderen **„Überlänge"** geprägt. Die Prüfungsklausur ist in kaum einem Jahr innerhalb der vorgegebenen Bearbeitungszeit von sechs Stunden vollständig zu bewältigen. Viele Prüfungskandidaten neigen daher dazu, das Thema Verfahrensrecht während der Bearbeitung bewusst hinten anzustellen und den zeitlichen Schwerpunkt auf die anderen beiden Aufgabenteile (i. d. R. Umsatzsteuer und Erbschaftsteuer) in der Weise zu legen, dass es meist nicht einmal mehr für die „Standardpunkte" im Verfahrensrecht reicht. Greift der Klausursteller dann zusätzlich noch in den anderen beiden Aufgabenteilen in die „Trickkiste", lassen sich in Summe kaum noch ausreichend Punkte erzielen.

Folglich ergibt sich über die letzten fünf Jahre ein **Notendurchschnitt** von **4,7**. Der hier erkennbare Trend zeigt: Wenn es einen Ausreißer an diesem Tag gibt, dann mit einer erheblichen Auswirkung auf die erzielten Noten. Im Durchschnitt wurde der erste Prüfungstag von den Prüfungsteilnehmern – wie auch in den Vorjahren – **nicht bestanden**.

Abb. 7: Tag 1 – Verfahrensrecht und andere Rechtsgebiete

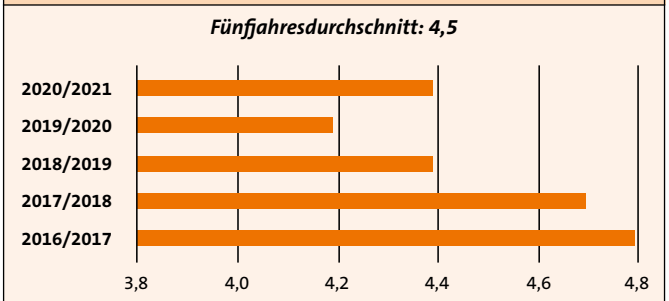


	2016/2017	2017/2018	2018/2019	2019/2020	2020/2021
Tag 1 VerfR u.a.R	4,6	4,7	4,6	4,8	4,6

2. Prüfungstag: Einkommensteuer- und Ertragsteuerrecht

Am zweiten Prüfungstag werden die Rechtsgebiete Einkommensteuer und Körperschaftsteuer kombiniert mit Gewerbesteuer und dem internationalen Steuerrecht abgefragt. Dieses breit gefächerte Fachgebiet führt zu einer grenzenlosen Vielfalt an möglichen Sachverhaltskonstellationen, die fast nicht mehr beherrschbar erscheinen. Das Schreckgespenst **„Exotenthema"** hat in den Jahren **2016** und **2017** zu einem Notendurchschnitt dieser Klausur von 4,8 bzw. 4,7 (also im Durchschnitt nicht bestanden) geführt. Die Folgejahre inkl. dem Prüfungsjahr 2020/2021 haben jedoch gezeigt, dass es ein **gut zu bewältigender Prüfungstag** sein kann, wenn man die in der Prüfungsvorbereitung **vermittelten Standardthemen sicher abdeckt**. Der Notendurchschnitt der letzten fünf Jahre liegt nun bei **4,5** und wird somit „durchschnittlich bestanden" (Vorjahr 4,6).

Abb. 8: Tag 2 – Einkommensteuer- und Ertragssteuerrecht

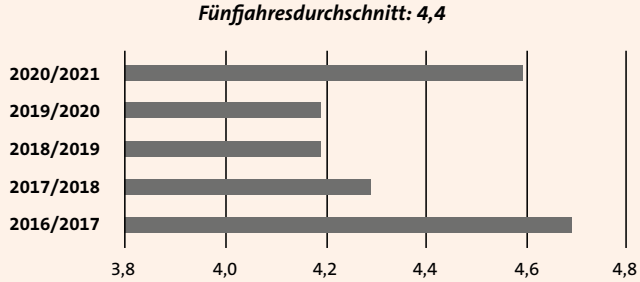


	2016/2017	2017/2018	2018/2019	2019/2020	2020/2021
Tag 2 Ertragsteuern	4,8	4,7	4,4	4,2	4,4

3. Prüfungstag: Buchführung und Bilanzwesen

Wie die anderen Prüfungstage weist auch der dritte und letzte Prüfungstag in der Art der abgefragten Prüfungsaufgaben und Rechtsgebiete Besonderheiten auf: Zwar können die **in sich geschlossenen Teilaufgaben** einzeln und unabhängig voneinander gelöst werden, der Prüfling wird dabei jedoch **auch** mit **Problemen aus anderen Fachgebieten** konfrontiert. So war z. B. im Jahr 2020/2021 die eigentlich am ersten Prüfungstag im Fachgebiet Umsatzsteuer zu erwartende Vorsteuerberichtigung in einen Teilsachverhalt des dritten Prüfungstags eingebaut. Eine in der Aufgabe zusätzlich enthaltene und hoch ausgepunktete Einbringung, bei Prüfungskandidaten eher unbeliebt, hat bei vielen zu einem Einbruch der Note geführt.

Abb. 9: Tag 3 – Buchführung und Bilanzwesen



	2016/2017	2017/2018	2018/2019	2019/2020	2020/2021
Tag 3 Bilanzwesen	4,7	4,3	4,2	4,2	4,6

Grundsätzlich ist am Notendurchschnitt des dritten Prüfungstags im Fünfjahresvergleich weiterhin erkennbar, dass dieser Prüfungstag – wie der zweite Prüfungstag – berechen-

bar und für die Prüfungsteilnehmer zu bewältigen ist. Die Klausur Buchführung und Bilanzwesen wurde von den Teilnehmern im **Fünfjahresdurchschnitt mit einer Note von 4,4** bestanden. Den Trend hat das **Jahr 2020/2021** nun trotz Standardthemen wider Erwarten gebrochen: Im Durchschnitt wurde in diesem Jahr eine Note von **4,6** erzielt und dieser Prüfungstag somit nicht bestanden.

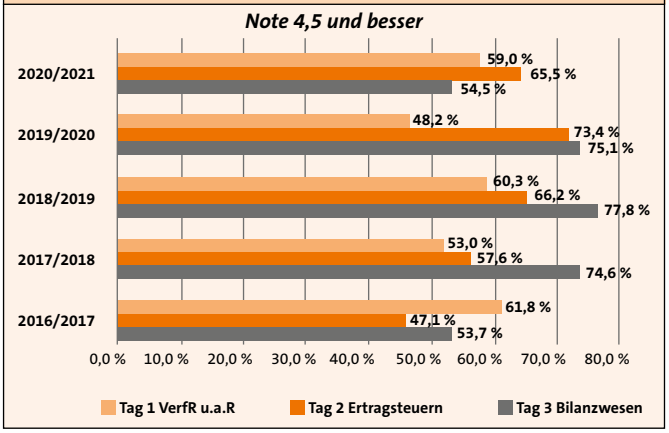
V. Bestehensquote der Prüfungstage im Fünfjahresvergleich

Wie eingangs erwähnt, haben die Ergebnisse des Prüfungsjahres 2020/2021 für eine Überraschung gesorgt. Beim Vergleich der fiktiven Bestehensquoten der einzelnen Prüfungsklausuren[5] stellte sich in den Vorjahren der erste Prüfungstag als größte Herausforderung für die Prüfungsteilnehmer dar. Auch in diesem Jahr waren die Aspekte Klausurlänge und Schwierigkeitsgrad zu bewältigen. Die Themenauswahl hat jedoch dazu geführt, dass eine erheblich höhere Bestehensquote als üblich erzielt werden konnte. Die **Bestehensquote des ersten Prüfungstags lag 2020/2021 mit 59,0 % um 10,8 Prozentpunkte höher als im Vorjahr**.

Die **Bestehensquote des zweiten Prüfungstags** lag im Jahr 2020/2021 dagegen mit **65,5 % um 7,9 Prozentpunkte niedriger als im Vorjahr**. Das Prüfungsgebiet Ertragsteuerrecht ist dennoch weiterhin eine „sichere Bank", um die für das Bestehen notwendigen Punkte zu erzielen, wenn man die „Klassiker" dieses Fachgebiets beherrscht.

Den **dritten Prüfungstag** haben im Jahr 2020/2021 **etwas weniger als die Hälfte der Teilnehmer nicht bestanden** (**Bestehensquote** von lediglich **54,5 %**). Die um **20,6 Prozentpunkte schlechtere Quote** ist auf Aufgabenteile zurückzuführen, die zwar in der soliden Prüfungsvorbereitung abgedeckt werden, jedoch von Teilnehmern eher stiefmütterlich behandelt wurden und somit z. T. nicht mit solider Klausurtechnik abgedeckt werden konnten.

Abb. 10: Bestehensquoten einzelner Prüfungstage



Auffallend ist, dass in den Jahren mit einer unüblich niedrigen Bestehensquote am dritten Tag, die Quote der **Prüfungsrücktritte** besonders hoch ist. In den Jahren 2016/2017 und 2020/2021 liegen die Bestehensquoten bei jeweils knapp unter 55 % sowie die Rücktrittsquoten jeweils bei 13,7 %, und somit um mehr als zwei Prozentpunkte über denen, in den drei Jahren dazwischen. Besonders am dritten Tag ist daher die **mentale Stärke** der Prüfungsteilnehmer gefragt!

VI. Fazit: Solide Basis und Klausurroutine führen zum Erfolg!

Die StB-Prüfung 2020/2021 hat mehr denn je gezeigt, dass sowohl die einzelnen Prüfungstage als auch die enthaltenen Themengebiete zu Überraschungen führen können. Auch wenn an den einzelnen Prüfungstagen keine Mindestnote erzielt werden muss und diese **miteinander ausgeglichen** werden können, zeigt das Jahr 2020/2021 umso deutlicher, dass ein vermeintlich „sicheres" Rechtsgebiet zur Schwachstelle werden kann, wenn in einem Teilsachverhalt unbeliebte Themen mit vielen Wertungspunkten abgefragt werden. Das bewusste Vernachlässigen von Rechtsgebieten, der **„Mut zur Lücke", kann schnell zum Verhängnis werden**. Hingegen können schwache Rechtsgebiete plötzlich zum Erfolgsfaktor werden, wenn Standardfragen dennoch sicher beherrscht werden.

Der **Schlüssel zum Erfolg** lag in der **Sicherheit in den Standardthemen**; **konsequentem Klausurtraining** und der Anwendung erlernten Wissens mit **Klausurroutine**. Auch wenn die Bestehensquote mit 48,4 % wieder unter 50 % betrug, ist das in diesem Jahr nicht auf schwere Prüfungsaufgaben mit Exotenthemen zurückzuführen. Die Ursache scheint originär in der Prüfungsvorbereitung und der Tatsache begründet, dass eine **konsequente und verlässliche Prüfungsvorbereitung im Pandemiejahr 2020** für viele Kandidaten nur **erschwert möglich** war.

Deshalb meine Empfehlung an Sie: Suchen Sie bei dieser Prüfung nicht nach einem strategischen Schlupfloch! Bereiten Sie sich konsequent und vollumfänglich auf die Prüfung vor, indem Sie sich ein solides Fachwissen in allen Rechtsgebieten aneignen und dieses an den Prüfungstagen mit einer sicheren Klausurtechnik und -routine anwenden. Vergessen Sie nicht, dass der größte „Spickzettel" in der StB-Prüfung als Hilfsmittel zugelassen ist: das Gesetz, die Richtlinien und die Erlasse. Trainieren Sie daher von Beginn an den routinierten Umgang hiermit und lösen Sie Ihre Klausuren ausschließlich mit diesen Hilfsmitteln. Viel Erfolg auf diesem Weg!

AUTORIN

Alexandra Kandler,
Betriebswirtin (VWA), ist Steuerberaterin in München. Sie ist als Lehrgangsleitung beim Steuerrechts-Institut KNOLL zuständig für den Lehrgang zur Vorbereitung auf die StB-Prüfung. Vormals war sie langjährig steuerberatend bei internationalen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften tätig.

5 Für die schriftliche Prüfung wird eine Gesamtnote gebildet (§ 25 Abs. 1 DVStB), so dass es für eine einzelne Prüfungsklausur kein Bestehen oder Durchfallen gibt. Gleichwohl ist die hier gebildete fiktive Durchfallquote für die Bewertung der einzelnen Prüfungstage von größerer Aussagekraft als die Bildung einer Durchschnittsnote. Insoweit ist ersichtlich, welcher Prüfungstag im Hinblick auf das Gesamtbestehen besonders kritisch ist.

Klausurtechnik kompakt

Erster Prüfungstag: Verfahrensrecht und andere Rechtsgebiete

Andrea Jost, Prof. Dr. Oliver Zugmaier, Dr. Stefanie Becker und Alexandra Kandler*

Die alljährlichen Analysen zur StB-Prüfung[1] zeigen, dass eine einschlägige Vorbildung entscheidend für den Prüfungserfolg sein kann. Berufspraktische Erfahrung und damit einhergehende steuerliche Kenntnisse scheinen nicht ausreichend zu sein. So steht der Prüfungserfolg der Berufspraktiker weit hinter dem der Dipl.-Finanzwirte und Steuerfachwirte[2], die sich im Vorfeld bereits auf eine ähnlich strukturierte Prüfung vorbereitet haben. Die Erklärung liegt in einem Schlagwort, welches Sie während Ihrer Vorbereitung auf die StB-Prüfung bis hin zur schriftlichen Prüfung begleiten wird: fundierte Klausurtechnik. Im Rahmen einer dreiteiligen Reihe werden wir Ihnen daher, geclustert nach den einzelnen Prüfungstagen, wichtige Grundlagen vermitteln. Nachfolgend starten wir mit dem ersten Prüfungstag: Verfahrensrecht und andere Rechtsgebiete.

Die **weiteren Teile der Reihe „Klausurtechnik kompakt“** folgen in **SteuerStud 5/2021** (Ertragsteuerrecht) **und SteuerStud 7/2021** (Buchführung und Bilanzwesen).

I. Einführung

Klausurtechnik lässt sich definieren als die **Methodik, gefragtes Wissen effizient und punktebringend anzuwenden**. Wie in allen anderen Bereichen auch, wird eine Fähigkeit durch wiederholtes Üben und Trainieren verbessert, um so zur Perfektion zu gelangen (nach der „10.000-Stunden-These“ von Anders Ericsson ist das die Zeit, die man aufwenden muss, um in einem Bereich zum „Profi“ zu werden).

In Ihrem Fall bedeutet dies, sich intensiv und ausführlich mit StB-Prüfungsklausuren zu beschäftigen – **Klausuren zu schreiben und vor allem: nachzuarbeiten**. Durch diese Klausurroutine eignen Sie sich die Klausurtechnik zunehmend an. Da Ihnen hierfür jedoch keine „10.000 Stunden“ zur Verfügung stehen, möchten wir Sie mit der Reihe „Klausurtechnik kompakt“ unterstützen, einen optimalen Einstieg in die Klausurarbeit zu finden, und Ihnen hierfür die Klausurtechnik **für jeden Prüfungstag in komprimierter Form** vermitteln.

Diese Reihe geht dabei auf die jeweiligen
- Besonderheiten des einzelnen Prüfungstags,
- Themenschwerpunkte sowie
- typische Klausursachverhalte und Fehler ein,

um Ihnen einen Wissensvorsprung für Ihre ersten Klausuren zu ermöglichen.

Lernen Sie in jedem Fachgebiet, die „Dauerbrenner“[3] richtig zu erkennen, und erzielen Sie schnell und sicher wesentliche Punkte!

II. Besonderheiten der Klausur des ersten Prüfungstags

Die Prüfungsaufgabe des ersten Prüfungstags ist dem **Verfahrensrecht und anderen Rechtsgebieten** entnommen. In der Regel sind die „anderen Rechtsgebiete“ die Umsatzsteuer sowie die Erbschaft-/Schenkungsteuer samt Bewertungsrecht.

* Andrea Jost, Dipl.-Kffr., Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin, ist geschäftsführende Gesellschafterin des Steuerrechts-Instituts KNOLL und als Dozentin im Bereich Erbschaftsteuer und Bilanzierung tätig. Prof. Dr. Oliver Zugmaier, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, ist Gesellschafter des Steuerrechts-Instituts KNOLL und als Dozent für Verfahrensrecht und Umsatzsteuer tätig. Zudem ist er Partner der Kanzlei KMLZ, München/Düsseldorf, sowie Honorarprofessor an der Universität Augsburg. Dr. Stefanie Becker, Dipl. Wirtschaftsjuristin, Dipl.-Finanzwirtin (FH), Steuerberaterin, ist beim Steuerrechts-Institut KNOLL als Dozentin tätig. Sie ist darüber hinaus als Beraterin unter umsatzsteuer[3] spezialisiert im nationalen und internationalen Umsatzsteuerrecht sowie Fachautorin und Lehrbeauftragte an der Universität Augsburg. Alexandra Kandler, Betriebswirtin (VWA), ist Steuerberaterin in München. Sie ist als Lehrgangsleitung beim Steuerrechts-Institut KNOLL zuständig für den Lehrgang zur Vorbereitung auf die StB-Prüfung. Vormals war sie langjährig steuerberatend tätig bei EY und Deloitte.

1 Vgl. hierzu zuletzt Rennebarth, DStR 2020 S. 2156, Zugmaier, NWB 39/2020 S. 2928 NWB EAAAH-59120, sowie ders., NWB 52/2019 S. 3839 NWB KAAAH-37601; Kandler, SteuerStud 10/2020 S. 621 NWB DAAAH-54567 (tabellarische Übersicht s. SteuerStud 10/2020 S. 692 NWB SAAAH-54575), und dies., SteuerStud 3/2021 S. 174 NWB UAAAH-66610.

2 Vgl. hierzu „Das kleine Quäntchen Vorbildung“ von Kandler, Karriereführer 2019 S. 4 NWB ZAAAE-33250.

3 Vgl. dazu auch die Themenauswertung der StB-Prüfungsklausuren der letzten zehn Jahre: für den ersten Prüfungstag zum Verfahrensrecht Große, SteuerStud 3/2021 S. 177 NWB EAAAH-66611, zur Umsatzsteuer Becker, SteuerStud 3/2021 S. 182 NWB OAAAH-66612, und zu Erbschaft-/Schenkungsteuer, Bewertung und Grunderwerbsteuer Lehmann, SteuerStud 3/2021 S. 186 NWB YAAAH-66613; für den zweiten Prüfungstag (Ertragsteuerrecht) Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196 NWB IAAAH-66614; für den dritten Prüfungstag (Buchführung und Bilanzwesen) Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2021 S. 208 NWB SAAAH-66615. Allgemeine Grundlagen zur schriftlichen StB-Prüfung vermittelt der Leitfaden von Vossel/Horst, SteuerStud 3/2021 S. 164 NWB XAAAH-66609; zur Frage nach der optimalen Strategie für die einzelnen Prüfungstage vgl. zudem Kandler, SteuerStud 3/2021 S. 174 NWB UAAAH-66610. Alle SteuerStud-Inhalte zu den „Dauerbrennern“ der letzten Jahre, geclustert nach den einzelnen Prüfungstagen, finden Sie zudem in der NWB Datenbank: PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung 2021 NWB GAAAH-44658. Diese Übersichtsseite wird von uns fortlaufend ergänzt.

Die bisherige **Auspunktung** der Klausur des ersten Prüfungstags sieht wie folgt aus:

StB-Prüfung	Verfahrensrecht	Umsatzsteuer	Erbschaft-/Schenkungsteuer/Bewertung
2020	35	35	30
2019	35	35	30
2018	35	35	30
2017	35	35	30
2016	35	35	30
2015	35	35	30
2014	30	35	35
2013	35	35	30
2012	35	35	30
2011	35	35	30

Leider wird Ihnen die Auspunktung, die der Musterlösung zugrunde liegt, nicht mit der Aufgabenstellung bekannt gegeben. Für die Zeiteinteilung der insgesamt sechsstündigen Klausur bedeutet dies, dass Sie für die Teilklausuren aus dem **Verfahrensrecht und** der **Umsatzsteuer jeweils etwas mehr als zwei Stunden** veranschlagen können, und für den Teil **Erbschaft-/Schenkungsteuer und Bewertung etwas weniger als zwei Stunden**.

III. Teilaufgabe zum Verfahrensrecht

1. Besonderheiten des Prüfungsfachs

Nach § 37 Abs. 3 Nr. 1 StBerG ist das steuerliche Verfahrensrecht sowie Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht ein Prüfungsgebiet der StB-Prüfung. Die Klausur des ersten Prüfungstags ist überschrieben mit „Prüfungsaufgabe aus dem Verfahrensrecht und anderen Steuerrechtsgebieten“; Teil I ist mit „Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung“ betitelt. Dies ist ungenau, weil es zahlreiche verfahrensrechtliche Vorschriften auch außerhalb von AO und FGO gibt. Daher wird hier der Begriff der „Klausur aus dem Verfahrensrecht“ verwendet.

2. Aufgabenstellung

Die Aufgabenstellung lautet in den verfahrensrechtlichen Klausuren i. d. R., dass Sie die gestellten Fragen **gutachtlich** beantworten sollen.

Ob dabei (nur) die gesetzlichen Bestimmungen oder auch zusätzlich die Verwaltungsanweisungen, insbesondere des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO), zu zitieren sind, bleibt offen. Nur die **Aufgabenstellung der StB-Prüfung 2012** war hier eindeutig: *„... begründen Sie Ihre Lösung ausführlich unter Angabe der Gesetzes- und Verwaltungsvorschriften.“*

In den übrigen Prüfungsjahren war dieser Hinweis nicht enthalten. Gleichwohl zitieren Sie bitte neben den einschlägigen Paragrafen auch den **AEAO**, und zwar immer dann, **wenn sich das von Ihnen gefundene Ergebnis nicht aus dem Gesetz selbst ergibt**.

BEISPIEL Die offenbare Unrichtigkeit i. S. von § 129 Satz 1 AO muss „beim Erlass“ des Verwaltungsakts unterlaufen sein. Daher können nur Fehler berichtigt werden, die dem FA unterlaufen sind. In Ausnahmefällen können auch Fehler des Stpfl. nach § 129 AO berichtigt werden. Man spricht hier von sog. Übernahmefehlern, etwa bei Veranlagungssteuern (z. B. Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbesteuer) durch Übernahme von in den eingereichten Steuererklärungen oder beigefügten Unterlagen offenbaren Unrichtigkeiten, wenn diese für das FA ohne weiteres erkennbar waren (z. B. Rechenfehler, Übertragungsfehler oder versehentlich doppelt erfasste Einnahmen). Die Behörde macht den Inhalt dieser Steuererklärung zum Gegenstand ihrer Festsetzung und damit zu ihrem eigenen Fehler (AEAO zu § 129, Nr. 4 Satz 3).

3. Darstellung im Gutachtenstil

In Klausuren aus dem Verfahrensrecht werden von Ihnen zusammenhängende Ausführungen in ganzen Sätzen erwartet. **Darstellungen im Telegrammstil sollten Sie unterlassen** bzw. nur in allergrößter Zeitnot verwenden.

Beim **Gutachtenstil** werden die Tatbestandsmerkmale der Reihe nach geprüft, um am Schluss festzustellen, ob die Rechtsfolge eingetreten ist oder nicht. Der bei Urteilen und Einspruchsentscheidungen übliche **Urteilsstil** baut hingegen umgekehrt auf. Dort wird das Ergebnis an den Anfang gestellt und die Prüfung der Tatbestandsmerkmale zur Begründung nachgeschoben. In der Verfahrensrecht-Klausur verwenden Sie i. d. R. **automatisch** den **Gutachtenstil**, da Sie die Antwort auf die gestellte Frage zu Beginn Ihrer Ausführungen oft noch gar nicht wissen. Sollte dies ausnahmsweise dennoch einmal der Fall sein, können Sie Ihre Antwort auch gerne im (kürzeren) Urteilsstil lösen.

Gutachtenstil – Musterformulierungen

„Das Finanzamt X-Stadt (im Folgenden: FA) muss dem Einspruch gegen den ESt-Bescheid XXXX stattgeben, wenn der Einspruch zulässig und begründet ist.

I. Zulässigkeit

1. *Statthaftigkeit*
2. *....*
3. *....*

Der Einspruch ist zulässig.

II. Begründetheit

...

Der Einspruch ist begründet.

III. Ergebnis

Der Einspruch ist zulässig und begründet. Das FA muss dem Einspruch gegen den ESt-Bescheid XXXX stattgeben.“

Oftmals sind aber die Prüfungspunkte nicht sonderlich problematisch, so dass in verfahrensrechtlichen Klausuren der StB-Prüfung – auch aus Zeitgründen – die Antwort gleich im **Urteilsstil** gegeben wird:

BEISPIEL 1 *„Der Einspruch ist statthaft, da es sich bei dem ESt-Bescheid 2020 um einen Verwaltungsakt in Abgabenangelegenheit handelt (§ 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 AO).“*

BEISPIEL 2 *„Der KSt-Bescheid stand zwar ursprünglich unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO); dieser wurde jedoch seitens des FA aufgehoben (§ 164 Abs. 3 Satz 1 AO). Eine Änderung ist daher nicht nach § 164 Abs. 2 AO möglich.“*

4. Struktur der Verfahrensrechtsklausur

In den letzten zehn Jahren der StB-Prüfung bestand die Teilklausur aus dem Verfahrensrecht jeweils aus **einem Sachverhalt**; nur einmal (2013) waren **zwei Sachverhalte** zu würdigen.

Höchst unterschiedlich ist die jeweilige **Anzahl der Fragen/Aufgaben**. Hier reicht das Spektrum von einer Aufgabenstellung (2020) bis hin zu sechs Fragen (2014). Die Fragen reichen von *„Welche Erfolgsaussichten bestehen für den Einspruch?"* (2020) über *„Prüfen Sie, ob ein Erstattungsanspruch aus … besteht und realisiert werden kann."* (2019) bis hin zu *„Was regelt der geänderte Gewinnfeststellungsbescheid … und wem gegenüber und zu welchem Zeitpunkt ist der geänderte Gewinnfeststellungsbescheid wirksam geworden?"* (2018).

5. Inhaltliche Prüfungsschwerpunkte

Prüfungsschwerpunkte[4] sind vor allem die Korrekturvorschriften samt Festsetzungsverjährung und das Einspruchsverfahren. **Nähere Erläuterungen finden Sie in dem folgenden Video**: https://go.nwb.de/bdt9m

6. Besonderheiten im Lösungsaufbau[5]

a) Vorrang des Einspruchs vor den Korrekturvorschriften

Ist in der Klausur gefragt, ob z. B. ein Steuerbescheid zugunsten des Stpfl. geändert werden kann, ist zunächst zu prüfen, ob bereits ein zulässiger Einspruch eingelegt worden ist oder ggf. noch eingelegt werden kann. Denn der Einspruch führt dazu, dass der Steuerbescheid in vollem Umfang erneut geprüft wird (**§ 367 Abs. 2 AO**). Und i. R. dieser Gesamt- oder Wiederaufrollung kann der Steuerbescheid zugunsten des Stpfl. geändert werden. Eines Rückgriffs auf die Korrekturvorschriften bedarf es dann nicht.

Zu beachten ist jedoch, dass der Einspruch zulässig sein muss (§ 358 AO). Ein unzulässiger Einspruch führt nicht zu einer Gesamt- oder Wiederaufrollung. Manchmal will der Klausursteller genau diesen Punkt abprüfen. Die Klausur ist also so gestrickt, dass der **Einspruch unzulässig** ist (z. B. wegen verspäteter Einlegung des Einspruchs), so dass nach der Zulässigkeitsprüfung des Einspruchs die **Korrekturvorschriften** zu prüfen sind.

b) Prüfung der Korrekturvorschriften[6]

Sind i. R. der Prüfung von Korrekturvorschriften **mehrere Jahre und mehrere Fehler** zu bearbeiten, gelten folgende Aufbauregeln:

Korrekturvorschriften – Prüfungsreihenfolge

1. Die Prüfung erfolgt **getrennt nach Kj.**
2. Sind **in einem Kj. mehrere Fehler in einem Steuerbescheid** enthalten, wird die Klausur anhand der Fehler gegliedert (und nicht nach Korrekturvorschriften).
3. Greift bei einem Fehler keine Korrekturvorschrift, wird festgestellt, dass ein sog. **materieller Fehler i. S. von § 177 Abs. 3 AO** vorliegt.
4. Erst wenn alle Fehler eines Kj. geprüft sind, stellt sich die Frage, ob eine **Mitberichtigung nach § 177 AO** möglich ist. Die Mitberichtigung nach § 177 AO ist keine Korrekturvorschrift, sondern hier ist fraglich, ob i. R. einer anderen Korrektur eine gegenläufige Mitberichtigung möglich ist.

BEISPIEL Die Außenprüfung bei einem Gewerbetreibenden führt zu Feststellungen von mehreren Fehlern in drei Jahren.

LÖSUNG Die **Klausurgliederung** könnte wie folgt aussehen:

2018	Tz. 1 des Prüfungsberichts: ► Prüfung § 164 Abs. 2 AO: (-) ► Prüfung § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO: (+)
2019	Tz. 1 des Prüfungsberichts: ► Prüfung § 164 Abs. 2 AO: (-) ► Prüfung § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO: (-) ► Vorliegen eines materiellen Fehlers i. S. von § 177 Abs. 3 AO Tz. 2 des Prüfungsberichts: Prüfung § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO: (+) Mitberichtigung § 177 AO
2020	Tz. 3 des Prüfungsberichts: ► Prüfung § 129 AO: (-) ► Prüfung § 173a AO: (+)

c) Korrekturvorschriften und Festsetzungsverjährung

Der **Obersatz bei einer möglichen Korrektur** lautet in der Klausur regelmäßig:

„Der Steuerbescheid kann geändert werden, wenn eine Korrekturvorschrift greift und noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist."

Sodann stellt sich die Frage, ob zunächst die Korrekturvorschrift oder die Festsetzungsverjährung[7] geprüft werden sollte. Dazu gibt es **zwei Empfehlungen**:

Korrekturvorschriften vs. Festsetzungsverjährung – Prüfungsreihenfolge

1. Wenn die **reguläre Festsetzungsfrist nicht abgelaufen** ist, empfiehlt es sich, mit dieser zu beginnen und im Anschluss die Korrekturvorschriften zu prüfen.
2. Ist zunächst **fraglich, ob Festsetzungsverjährung eingetreten** ist, ist es besser, mit den Korrekturvorschriften zu beginnen. Dieser Aufbau empfiehlt sich, weil für einige Korrekturvorschriften spezielle ***Ab***laufhemmungen gelten, z. B. für
   - ► § 129 AO/§ 173a AO → § 171 Abs. 2 AO;
   - ► § 165 AO → § 171 Abs. 8 AO;
   - ► § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO → § 171 Abs. 10 AO.

   Und bei der Korrekturvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO greift evtl. die ***An***laufhemmung des § 175 Abs. 1 Satz 2 AO.

7. Typische Sachverhalte

a) Änderung über Einspruch möglich

Wie oben schon bei den Besonderheiten des Lösungsaufbaus dargestellt, ist eine Änderung eines Steuerverwaltungsakts auch im Einspruchsverfahren über die Gesamt- oder Wiederaufrollung (§ 367 Abs. 2 AO) möglich. Dazu muss der Einspruch allerdings zulässig sein (§ 358 AO); ein unzulässiger

4 Vgl. zudem die Themenauswertung von Große, SteuerStud 3/2021 S. 177 NWB EAAAH-66611, sowie die SteuerStud-Lehrinhalte im Überblick: PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung 2021 NWB GAAAH-44658.
5 Vgl. hierzu auch Große, SteuerStud 6/2019 S. 370 NWB XAAAH-10222.
6 Dieses Thema wird in SteuerStud 6/2021 vertieft.
7 Vgl. hierzu Große, SteuerStud 3/2020 S. 181, 185 ff. NWB OAAAH-36739.

Einspruch führt also gerade nicht zu einer Gesamt- oder Wiederaufrollung. Insoweit gilt es wieder, den Sachverhalt genau zu untersuchen. Denn in manchen Fällen will der Klausurersteller gerade über einen **unzulässigen Einspruch** erreichen, dass hiernach die **Korrekturvorschriften** abgeprüft werden.

b) Einspruch gegen Änderungsbescheid

Fast schon ein „Klassiker" verfahrensrechtlicher Klausuren ist der Einspruch gegen einen Änderungsbescheid[8]. In der Regel ergeht ein **Erstbescheid**, der vom Stpfl. nicht mit Einspruch angefochten und daher bestandskräftig (**unanfechtbar**) wird. Im weiteren Verlauf der Klausur ergeht ein **Änderungsbescheid**, gegen den der Stpfl. nun **Einspruch** einlegt, und zwar mit der Begründung, es läge keine Korrekturvorschrift vor. Außerdem begehrt er mit seinem Einspruch eine Reduzierung der Steuerschuld über das Ausmaß des Änderungsbescheids hinaus. Damit ist der Erstbescheid tangiert, der aber bestandskräftig (unanfechtbar) geworden ist. Die Lösung findet sich in **§ 351 Abs. 1 AO**, der die Gesamt- oder Wiederaufrollung begrenzt und eine Anfechtbarkeit nur bis zur Höhe der Steuerschuld des Erstbescheids ermöglicht, es sei denn, es greift zugunsten des Stpfl. eine Korrekturvorschrift.

8. Typische Fehler

In verfahrensrechtlichen Klausuren gibt es einige typische Fehler im Zusammenhang mit der **Berechnung der Einspruchsfrist**[9].

Berechnung der Einspruchsfrist – Grundlagen

Beachten Sie die folgende Prüfungsreihenfolge:

1. Beginn,
2. Dauer,
3. Ende.

Die Einspruchsfrist beträgt nach **§ 355 Abs. 1 AO** einen Monat (nicht vier Wochen!). Sie beginnt mit der wirksamen Bekanntgabe des Verwaltungsakts.

Darüber hinaus gelten die nachfolgenden **Einzelheiten**:

a) Drei-Tages-Fiktion und Samstag, Sonntag, Feiertag

Wird der Verwaltungsakt mit einfachem Brief bekanntgegeben, ist nach **§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO** die Drei-Tages-Fiktion zu beachten. Gerade hier werden immer wieder Fehler gemacht, z. B. wenn das Ende der Drei-Tages-Fiktion auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag fällt und dadurch die Bekanntgabe auf den nächsten Werktag verschoben wird (**§ 108 Abs. 3 AO**).

Ist der Verwaltungsakt jedoch länger als drei Tage auf dem Postweg unterwegs, ist die Drei-Tages-Fiktion nicht anwendbar, **§ 122 Abs. 2 Halbsatz 1 AO a. E.**: *„außer, wenn er nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist".*

b) Heilung von Übermittlungsfehlern

Bekanntgabemängel (vgl. **§ 122 Abs. 1 AO**) können sich aus der Adressierung wie auch aus der Übermittlung des Verwaltungsakts ergeben. Übermittlungsfehler sind im Allgemeinen geheilt, wenn der richtige Empfänger den Bescheid tatsächlich erhalten hat. Dies folgt für förmliche Zustellungen aus **§ 8 VwZG** und bei Bekanntgabe durch einfachen Brief durch eine analoge Anwendung dieser Vorschrift.

BEISPIEL Die Stpfl. Andrea Katzer hat der Steuerberaterin Lara Klein ausdrücklich Empfangsvollmacht für alle Steuerbescheide eingeräumt. Das FA beachtet die Empfangsvollmacht jedoch nicht und übermittelt den ESt-Bescheid 13 am 25.4.14 an die Stpfl. Andrea Katzer, die ihn am 30.5.14 an Steuerberaterin Lara Klein übergibt.

LÖSUNG Das FA hat einen Übermittlungsfehler begangen (AEAO zu § 122, Nr. 1.7.3 Abs. 2). Es hätte den ESt-Bescheid an Steuerberaterin Lara Klein übermitteln müssen. Dieser Mangel wurde in analoger Anwendung von § 8 VwZG geheilt, als die Stpfl. Andrea Katzer den Bescheid der Steuerberaterin Lara Klein aushändigte (AEAO zu § 122, Nr. 1.7.4). Mit Ablauf dieses Tags begann die Einspruchsfrist zu laufen.

Nach **§ 356 Abs. 1 AO** ist der Betroffene im Verwaltungsakt über den Einspruch zu belehren. Fehlt die **Einspruchsbelehrung** oder wurde sie unrichtig erteilt, beginnt die Monatsfrist nicht zu laufen. Sollte einmal eine Einspruchsbelehrung fehlen, kann der Adressat des Verwaltungsakts noch innerhalb eines Jahres seit Bekanntgabe Einspruch einlegen (**§ 356 Abs. 2 AO**), später nur noch, wenn

1. die Einlegung des Einspruchs wegen höherer Gewalt vorher nicht möglich war oder
2. eine schriftliche Belehrung erfolgt war, dass ein Einspruch nicht möglich sei.

c) Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand

Sollte der Stpfl. die Einspruchsfrist versäumt haben, hat er nur noch die Möglichkeit, Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach **§ 110 AO** zu beantragen.

TIPP

Wenn Sie in der Klausur zu dem Ergebnis kommen, dass die Einspruchsfrist abgelaufen ist, sollten Sie gedanklich **überprüfen, ob Sie einen der fünf folgenden Aspekte übersehen** haben:

1. Ist der anzufechtende Steuerverwaltungsakt überhaupt ordnungsgemäß bekannt gegeben?
2. Fehlt es an einer ordnungsgemäßen Rechtsbehelfsbelehrung (§ 356 Abs. 2 AO)?
3. Fällt das Ende der Drei-Tages-Frist nach § 122 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 2a AO oder das Ende der Einspruchsfrist auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag (§ 108 Abs. 3 AO)?
4. Wurde der anzufechtende Steuerverwaltungsakt fehlerhaft übermittelt und dieser Fehler später nach § 8 VwZG (analog) geheilt?
5. Kommt Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) in Betracht?

8 Vgl. hierzu auch Große, SteuerStud 5/2019 S. 332 NWB QAAAH-07940.

9 Hierzu sowie zu weiteren typischen allgemeinen Problemen der Verfahrensrechtsklausur s. Große, SteuerStud 3/2020 S. 181 NWB OAAAH-36739.

IV. Teilaufgabe zur Umsatzsteuer

1. Besonderheiten des Prüfungsfachs

In der Prüfungsklausur ist eine befriedigende oder gar gute Note in erster Linie davon abhängig, ob Sie die **Lösung** der gestellten Aufgabe **beenden**. Dies ist das **oberste Ziel der Bearbeitung**. Die Teilaufgabe Umsatzsteuer der StB-Prüfung ist – wie alle anderen Aufgaben – so bemessen, dass man in der vorgegebenen Bearbeitungszeit gerade noch so fertig werden kann. Wo es Sinn macht, können Sie zur Zielerreichung übliche Abkürzungen verwenden. Wenn **Begründungen nicht zwingend notwendig** sind, ist ein **verständlicher Telegrammstil** ausreichend. Das Ergebnis kann unter Ergänzung der genauen gesetzlichen Bestimmung genannt werden. Die einleitenden allgemeinen Angaben zur Unternehmereigenschaft und zum Umfang des Unternehmens sowie die Ausführungen bei der Bearbeitung der ersten Geschäftsvorfälle sollten Sie nicht zu ausführlich gestalten, um am Ende keine Probleme mit der Bearbeitungszeit zu haben.

Bei der **Bearbeitung der einzelnen Geschäftsvorfälle** müssen Sie nicht zwingend die vorgegebene Reihenfolge der Textziffern einhalten. Bei einer Umsatzsteuerklausur, die sich aus voneinander weitgehend unabhängigen Sachverhalten zusammensetzt, bietet sich eine freie Bearbeitung an. Dennoch sollten Sie ein verwirrendes Durcheinander vermeiden, indem Sie die Bearbeitung jedes Einzelsachverhalts auf einem neuen Blatt Papier beginnen und die Rückseite freilassen. Die einzelnen Lösungsseiten sollten Sie **erst am Ende in der gebotenen Reihenfolge der Geschäftsvorfälle durchnummerieren**. Dabei ist auch hierfür noch ausreichend Zeit einzuplanen.

In der **Aufgabenstellung** heißt es regelmäßig, dass die Lösung unter **Angabe der gesetzlichen Bestimmungen** zu begründen ist. Dies sind vorrangig die Paragrafen des UStG. Daneben ist auch die UStDV eine gesetzliche Bestimmung, die zitiert werden muss. Dabei müssen Sie die Gesetzesstelle genau benennen (z. B. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG). Keine gesetzliche Bestimmung, sondern eine Verwaltungsanweisung ist der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (**UStAE**). Er muss **grds. nicht** zitiert werden, solange sich hierin keine Abweichungen zur gesetzlichen Regelung befinden, auf die in der Lösung Bezug genommen wird.

2. Inhaltliche Prüfungsschwerpunkte

Bei der Analyse der letzten Prüfungsjahren ließen sich folgende Themenschwerpunkte[10] feststellen:

- Vermietungsumsätze mit und ohne Optionsmöglichkeit nach § 9 UStG;
- Selbstnutzung von Gebäuden mit und ohne § 15 Abs. 1b UStG;
- steuerpflichtige Grundstückslieferung mit Wechsel der Steuerschuldnerschaft;
- Geschäftsveräußerung im Ganzen (meist von vermieteten Gebäuden bzw. Gebäudeteilen);
- private Pkw-Nutzung durch Unternehmer bzw. Arbeitnehmer;
- unentgeltliche Wertabgaben durch Privatnutzung von Unternehmensgegenständen bzw. deren Entnahme und Ausgaben bzw. Zuwendungen an das Personal;
- steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (§§ 4 Nr. 1 Buchst. b, 6a UStG) und Ausfuhr (§§ 4 Nr. 1 Buchst. b, 6 UStG);
- innergemeinschaftlicher Erwerb[11];
- Fälle der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Leistungen ausländischer Unternehmer, Bauleistungen bzw. Lieferung besonderer Liefergegenstände;
- grenzüberschreitende Reihengeschäfte;
- unrichtiger und unberechtigter Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 und Abs. 2 UStG mit Ausschluss vom Vorsteuerabzug.

Eine ausführliche Analyse zu den Prüfungsschwerpunkten finden Sie im folgenden Video: https://go.nwb.de/ybz2b

3. Besonderheiten im Lösungsaufbau

In der Umsatzsteuerklausur empfiehlt es sich, unabhängig davon, in welcher Reihenfolge allgemeine Hinweise, Aufgabe und Sachverhalt angegeben sind, immer wie folgt vorzugehen:

Umsatzsteuerklausur – Arbeitsschritte
a) Lesen der **Allgemeinen Hinweise**, b) Ermittlung der **Aufgabenstellung**, c) Lesen und Bearbeiten des **Sachverhalts**.

Besonderheiten, die bei der beschriebenen Vorgehensweise für die einzelnen Schritte zu beachten sind, stellen wir nachfolgend dar:

a) Lesen der Allgemeinen Hinweise

Lesen Sie zunächst die Allgemeinen Hinweise. Diese befanden sich in den StB-Prüfungen der Jahre 2015–2018 nach Aufgabe und Sachverhalt, in den Jahren 2019 und 2020 bereits zu Beginn, d. h. vor der Aufgabe. Überprüfen Sie dabei, ob Besonderheiten gegenüber dem **folgenden üblichen Text** bestehen:

„Erforderliche Belege und Aufzeichnungen sind vorhanden. Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat.

Soweit aus dem Sachverhalt nichts Gegenteiliges hervorgeht …

1. *enthalten Rechnungen die nach §§ 14, 14a UStG bzw. §§ 33, 34 UStDV erforderlichen Angaben,*
2. *wurden keine Erklärungen nach § 19 Abs. 2 UStG abgegeben,*
3. *besteht ggf. Einverständnis über die Abrechnung im Gutschriftenweg,*
4. *versteuern alle angesprochenen Unternehmer ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG und nach vereinbarten Entgelten,*

10 Vgl. hierzu auch die Themenauswertung von Becker, SteuerStud 3/2021 S. 182 NWB OAAAH-66612, sowie die SteuerStud-Lehrinhalte im Überblick: PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung 2021 NWB GAAAH-44658.

11 Vgl. hierzu in dieser Ausgabe die Fallstudie von Nürnberg, SteuerStud 4/2021 S. 261 NWB RAAAH-69657, zzgl. Schaubild, SteuerStud 4/2021 S. 227 NWB TAAAH-69652.

5. *geben alle Unternehmer monatliche Voranmeldungen ab,*
6. *verwenden die Unternehmer im innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ihres Heimatlands,*
7. *wurden die Liefer- und Erwerbsschwellen ggf. überschritten,*
8. *sind alle Unternehmer ihrer Pflicht zur Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen (§ 18a UStG) ordnungsgemäß nachgekommen,*
9. *wurden gemischt genutzte Wirtschaftsgüter dem Unternehmensvermögen zugeordnet,*
10. *entspricht die geplante Verwendung der tatsächlichen,*
11. *liegen alle angegebenen Orte im Inland.*

Auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9a UStG wurde – soweit möglich – ggf. ordnungsgemäß verzichtet.

Die Kalenderjahre bis einschließlich XXXX[12] sind bestandskräftig veranlagt. Die steuerliche Beurteilung war jeweils zutreffend. Das Kalenderjahr XXXX[13] gilt als abgelaufen."

Bestehen **Abweichungen** hierzu, kann dies ein **Hinweis auf ein besonderes Problem** in der Umsatzsteuerklausur sein. So fand sich in den letzten Jahren z. B. der Hinweis, dass Erwerbsschwellen nicht überschritten wurden, oder der Unternehmer ggf. Anträge nach § 20 UStG gestellt hatte, die vom FA ggf. genehmigt wurden.

Die **befristete Absenkung der Umsatzsteuersätze** im Jahr 2020 musste bereits in der Prüfung 2020 nicht berücksichtigt werden. Es ist zu erwarten, dass dies auch für die kommenden Prüfungen entsprechend gehandhabt werden wird. Daher sollte einheitlich von Umsatzsteuersätzen i. H. von 19 % bzw. 7 % ausgegangen werden.

b) Ermittlung der Aufgabenstellung

Vor der Lektüre des Sachverhalts, sollten Sie die Aufgabenstellung studieren. In den Sachverhalten der Umsatzsteuerklausur sind immer mehrere Personen genannt. Meist ist aber nur **zu ausgewählten Personen** Stellung zu nehmen. Auch erstreckt sich der Sachverhalt oft über mehrere Kj., wobei auch hier nicht zu allen Besteuerungszeiträumen eine Prüfung erfolgen muss.

Die **Aufgabenstellung** lautet **typischerweise** wie folgt:

„Beurteilen Sie die angeführten Sachverhalte in ihrer umsatzsteuerlichen Auswirkung auf Max Mustermann und Petra Prüfungsfuchs in den Besteuerungszeiträumen 2020 und 2021. Hierbei ist insbesondere auf die Umsatzart, die Steuerpflicht, die Bemessungsgrundlage für steuerpflichtige Umsätze und auf den Vorsteuerabzug einzugehen. Die Umsatzsteuer für steuerpflichtige Umsätze ist zu berechnen.

Wo es der Sachverhalt erlaubt, ist auch anzugeben, in welchem Voranmeldungszeitraum die Steuer entsteht bzw. zu berichtigen ist und die Vorsteuer abgezogen werden kann.

Gehen Sie auch kurz auf die Unternehmereigenschaft und den Umfang des Unternehmens von Max Mustermann ein. Auf die Unternehmereigenschaft und den Umfang des Unternehmens von Petra Prüfungsfuchs ist nicht einzugehen.

Begründen Sie bitte Ihre Entscheidungen unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen."

Nur wenn **Unternehmereigenschaft** und **Umfang des Unternehmens** ausdrücklich geprüft werden sollen, ist hierauf einzugehen. In der StB-Prüfung des Jahres 2019 fand sich so auch erstmalig der Hinweis, dass entsprechende Ausführungen nicht gefordert werden.

c) Lesen und Bearbeiten des Sachverhalts

Erst im dritten Schritt sollten Sie den Sachverhalt aufmerksam durchlesen, um den Unternehmer, dessen Geschäftszweig und den Umfang seiner gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und ggf. sonstige Besonderheiten der unternehmerischen Betätigung kennen zu lernen. Beim ersten Durchlesen sollten Sie die umsatzsteuerrechtlichen Probleme **noch nicht ausführlich lösen**, erste Geistesblitze aber dennoch bereits (am Rand der Angabe) notieren und **Schlagworte markieren**. Auch können Sie ggf. erste Grafiken anfertigen. Im Anschluss lösen Sie Textziffer für Textziffer. Für eine Grobgliederung und eine anschließende Reinschrift bleibt Ihnen keine Zeit. Die Lösung muss sofort zu Papier gebracht werden.

In der Umsatzsteuer-Klausur sind immer mehrere Personen involviert. Eine zutreffende Lösung erleichtern Sie sich durch die **Verwendung von Grafiken**. Dies gilt insbesondere für grenzüberschreitende Sachverhalte sowie Reihengeschäfte bzw. allgemein bei der Beteiligung von mehr als zwei Personen. Wichtig ist, mit Leistungspfeilen (Lieferung, sonstige Leistung) zu arbeiten; Zahlungspfeile, Transportwege und Staatsgrenzen können, wo es sinnvoll erscheint, auch eingezeichnet werden. Bei der Klausurlösung können Sie bearbeitete Grafikbestandteile dann markieren, um zu kontrollieren, ob zu allen Problemen Stellung genommen wurde. Die Grafiken sollten der Lösung **nicht beigefügt** werden. Schließlich empfiehlt es sich, grds. **Ausgangs- vor Eingangsumsätzen** zu prüfen, um hierdurch komplizierte Insichprüfungen zu vermeiden.

4. Typische Sachverhalte

a) Vorsteuerabzug und -berichtigung

Zum Vorsteuerabzug muss in jeder Prüfung Stellung genommen werden. Die Vorsteuerberichtigung war ebenfalls nahezu jedes Jahr Prüfungsgegenstand. Meist wurden beide Themen an **Grundstücken und Gebäuden**[14] geprüft.

Dabei sind folgende Aspekte zu beachten:

- Eine vom leistenden Unternehmer bzw. vom Rechnungsaussteller geschuldete Umsatzsteuer nach § 14c UStG kann vom Leistungsempfänger bzw. Rechnungsempfänger nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

12 Hier wird das Jahr vor dem ersten zu prüfenden Jahr genannt.
13 Hier wird das letzte zu prüfende Jahr genannt.
14 Vgl. hierzu auch schon Becker, SteuerStud 3/2021 S. 182, 184 f. NWB OAAAH-66612.

Beispiel: Umsatzsteuer-Ausweis in einem Mietvertrag über eine steuerfreie Wohnungsvermietung.

- Auch in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer auf eine empfangene Leistung schuldet, steht ihm grds. das Recht auf Vorsteuerabzug zu. Dies sollte in der Prüfung nicht vergessen werden.
  Beispiele: Umsatzsteuer auf innergemeinschaftliche Erwerbe, auf Umsätze nach § 13b oder § 25b Abs. 2 UStG.
- Der Vorsteuerabzug ist nur möglich, wenn die Leistung für das Unternehmen empfangen wurde. Bei teilunternehmerischer Nutzung mit Zuordnungswahlrecht für einheitliche Gegenstände ist dabei nach den Allgemeinen Hinweisen üblicherweise von einer vollen Zuordnung zum Unternehmen auszugehen, so dass der Vorsteuerabzug grds. eröffnet ist und auch eine Vorsteuerberichtigung in Frage kommen kann.
  Beispiel: Erwerb eines Pkw, der durch den Unternehmer teilweise unternehmerisch und teilweise privat genutzt wird.
- Bei voller unternehmerischer Nutzung ist eine volle Zuordnung zum Unternehmen verpflichtend. Im umgekehrten Fall einer unternehmerischen Nutzung von weniger als 10 % (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG) scheidet eine Zuordnung zum Unternehmen hingegen aus. Handelt es sich um den Empfang von sonstigen Leistungen bzw. vertretbaren Wirtschaftsgütern kommt grds. ein Aufteilungsgebot bei gemischter Nutzung zur Anwendung.
  Beispiel: Erwerb von Heizöl, das teilweise in der Wohnung des Einfamilienhauses, teilweise im Arbeitszimmer unternehmerisch genutzt wird.
- Der Vorsteuerabzug ist bei Gebäuden, auch wenn sie dem Unternehmensvermögen zugeordnet wurden, nach § 15 Abs. 1b UStG insoweit ausgeschlossen, wie es nicht unternehmerisch verwendet wird. Folgende Auswirkungen ergeben sich im Anschluss: keine Versteuerung der Privatnutzung als unentgeltliche Wertabgabe (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG), keine Versteuerung einer Entnahme, wenn das Gebäude dem Unternehmensvermögen zugeordnet wurde (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 UStG), ggf. Vorsteuerberichtigung bei Änderung des privaten Nutzungsanteils (§ 15a Abs. 6a UStG).
- Wirtschaftsgüter, die nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden, unterliegen keinem Berichtigungszeitraum, so dass eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 2 UStG auch nach langen Zeiträumen noch zu prüfen sein kann.
  Beispiel: Immobilien eines Grundstückshändlers.

b) Geschäftsveräußerung im Ganzen[15]

Auch eine einzelne, bisher langfristig vermietete Immobilie, die verkauft wird, kann eine Geschäftsveräußerung im Ganzen darstellen. Daneben kann die Geschäftsveräußerung im Ganzen auch nur auf einzelne, räumlich abgrenzbare Gebäudeteile bezogen werden. Dies erkennen Sie im Sachverhalt häufig daran, dass ausführlich auf die Besitzzeit des Veräußerers eingegangen wird.

BEISPIEL ► E betreibt im Erdgeschoss seiner eigenen Immobilie ein Handelsgeschäft, während er das Obergeschoss an einen Rechtsanwalt als Kanzlei vermietet. Er veräußert die Immobilie, wobei der Erwerber das Erdgeschoss an E vermietet und i. Ü. den Mietvertrag mit der Rechtsanwaltskanzlei fortführt.

Bei Geschäftsveräußerungen im Ganzen führt der Erwerber die Berichtigungszeiträume des Veräußerers nach **§ 15a Abs. 10 UStG** fort, so dass für eine Vorsteuerberichtigung die Besitzzeit sowie die Nutzung des Veräußerers maßgeblich sind.

c) Option bei Vermietung und Verkauf von Grundstücken[16]

Sowohl die Vermietung als auch der Verkauf eines Grundstücks sind grds. umsatzsteuerfrei (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a und Nr. 9 Buchst. a UStG). Es besteht jedoch in beiden Fällen die Möglichkeit, auf die Steuerbefreiung zu verzichten und zur Umsatzsteuerpflicht zu optieren, sofern der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der das Grundstück unternehmerisch verwendet (**§ 9 Abs. 1 UStG**). Des Weiteren ist zu beachten:

- Handelt es sich um einen **Vermietungsumsatz**, ist die Option zusätzlich von der Nutzung durch den Mieter abhängig. Erbringt dieser Ausschlussumsätze, ist die Option ausgeschlossen (§ 9 Abs. 2 UStG). Hierbei ist die Anwendungsregelung des § 9 Abs. 2 UStG in **§ 27 Abs. 2 UStG** zu beachten.
- Handelt es sich um eine **Grundstückslieferung**, muss die Optionserklärung im notariellen Kaufvertrag erfolgen (§ 9 Abs. 3 Satz 2 UStG). Meist wird im Sachverhalt hierauf entsprechend hingewiesen bzw. es findet sich der Hinweis im Sachverhalt, dass die Option wirksam erklärt wurde.

d) Auslandssachverhalte, insbesondere innerhalb der EU

Behandelt ein Sachverhalt ein **Reihengeschäft**[17], sollten Sie grundlegende Ausführungen zu allen Lieferungen in der Reihe überdenken, unabhängig davon, dass ggf. nur zu einem Beteiligten Stellung zu nehmen ist. Nur die bewegte Lieferung eines Reihengeschäfts kann als Ausfuhr bzw. innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei sein (§ 4 Nr. 1 Buchst. a und b UStG). Auch kann nur diese Lieferung unter die Regelung des § 3c UStG fallen.

Bei Reihengeschäften mit drei Unternehmern, die in drei unterschiedlichen Mitgliedstaaten für umsatzsteuerliche Zwecke erfasst sind und daher drei unterschiedliche USt-IdNr. verwenden (Aufschluss gibt hier der entsprechende Hinweis in den Allgemeinen Hinweisen, s. o.), ist regelmäßig zu prüfen, ob die Vereinfachungsregelungen des **innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts** nach § 25b UStG greifen.

15 Vgl. zur Vertiefung Nürnberg, SteuerStud 5/2020 S. 299 NWB UAAAH-42439 (Schaubild) und S. 317 NWB FAAAH-42444 (Fallstudie); Übungsklausuren s. Nürnberg, SteuerStud 9/2020 S. 598 NWB LAAAH-50889, und ders., Steuer-Repetitor 10/2020 NWB CAAAH-54576.

16 Vgl. Becker, SteuerStud 6/2020 S. 363 NWB NAAAH-44300 (Schaubild) und S. 379 NWB RAAAH-44303 (Beitrag); Übungsklausur s. Hartl, Beilage zu SteuerStud 6/2020 S. 13 NWB HAAAH-44367.

17 Vgl. hierzu die Fallstudien von Neeb, SteuerStud 8/2020 S. 518 NWB IAAAH-49763, und Nürnberg, SteuerStud 4/2021 S. 261, 266 NWB RAAAH-69657; Übungsklausuren s. Nürnberg, SteuerStud 9/2020 S. 598 NWB LAAAH-50889, und ders., Steuer-Repetitor 10/2020 NWB CAAAH-54576.

Der Leistungsort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs liegt grds. dort, wo die Beförderung oder Versendung endet (§ 3d Satz 1 UStG). Verwendet der Abnehmer jedoch eine hiervon abweichende USt-IdNr., wird ein zweiter innergemeinschaftlicher Erwerb in diesem Staat fingiert (§ 3d Satz 2 UStG). Diese Erwerbssteuer kann nicht nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG als Vorsteuer abgezogen werden. Sie entfällt, sobald nachgewiesen wird, dass der innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsstaat besteuert wurde.

e) Private Pkw-Nutzung[18]

Die private Nutzung durch den **Unternehmer** stellt eine einer sonstigen Leistung gleich gestellte unentgeltliche Wertabgabe dar (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG).

Hingegen stellt die private Nutzung durch den **Arbeitnehmer** im Regelfall keine einer sonstigen Leistung gleichgestellte unentgeltliche Wertabgabe dar (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG). Es handelt sich regelmäßig um zusätzlichen Arbeitslohn. Folglich liegt ein entgeltlicher Vorgang i. R. eines tauschähnlichen Umsatzes nach § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG vor.

Sofern laufende Aufwendungen für **teilunternehmerisch verwendete Pkw** mit Vorsteuern belastet sind, gilt grds. ein Aufteilungsgebot (vgl. hierzu Abschnitt 15.2c Abs. 2 Satz 2 UStAE). Die Vorsteuern wären damit nur insoweit abzugsfähig, wie eine unternehmerische Nutzung stattfindet. Sofern diese Aufwendungen aber in die Bemessungsgrundlage einer unentgeltlichen Wertabgabe einfließen, können die Vorsteuern aus Vereinfachungsgründen in voller Höhe geltend gemacht werden (vgl. hierzu Abschnitt 15.2c Abs. 2 Satz 6 UStAE).

f) Beziehungen zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern[19]

Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft sind auch umsatzsteuerlich möglich, da es sich grds. um zwei getrennt voneinander zu beurteilenden Personen handelt, die jeweils für sich die Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft erfüllen können. Jedoch unterliegt nicht jede Leistungsbeziehung zwischen diesen auch der Umsatzsteuer. Die Beurteilung hängt vielmehr maßgeblich davon ab, ob ein Entgelt für die Leistung (sog. **Sonderentgelt**) fließt oder nicht:

- Erbringt ein Gesellschafter eine Leistung an die Gesellschaft, ist diese steuerbar, wenn ein **Entgelt** hierfür **gesondert vereinbart** wurde. Er wird dadurch insoweit unternehmerisch tätig.
- Handelt es sich hingegen lediglich um eine **Zahlung i. R. der Gewinnverteilung**, die auch nur im Gewinnfall fließt, liegt kein steuerbarer Umsatz vor. Die richtige Einordnung der Leistungsbeziehungen ist eine wesentliche Weichenstellung entsprechender Klausurlösungen.

Eine Ausnahme des Grundsatzes der Selbstständigkeit von Gesellschafter und Gesellschaft liegt vor, wenn die Voraussetzungen der **Organschaft** gegeben sind (**§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG**). Anhaltspunkte im Sachverhalt sind ausführliche Beschreibungen zu Beteiligungsverhältnissen, Leistungsbeziehungen und Geschäftsführerstellungen. Ist eine Gesellschaft als Organgesellschaft eingegliedert, ist sie nicht selbstständig und damit keine Unternehmerin. Sie wird vielmehr unselbstständiger Unternehmensteil des Gesellschafters.

Die Beurteilung der Organschaft ist ebenfalls eine wichtige Weichenstellung für die weitere Bearbeitung des Sachverhalts. Teilweise finden Sie Angaben hierzu auch am Ende eines Sachverhalts, wenn bspw. Anteile verkauft oder erworben werden, wodurch sich Auswirkungen auf die finanzielle Eingliederung ergeben. Ändern sich die Voraussetzungen der Organschaft unterjährig, so dass sie begründet wird oder entfällt, ist meist eine Abgrenzung der Lösung am Änderungstag erforderlich.[20]

5. Typische Fehler

Typischerweise lassen sich folgende **Fehler in Umsatzsteuerklausuren** verzeichnen:

- fehlerhafte Beurteilung einer Geschäftsveräußerung im Ganzen (insbesondere bei Grundstücksumsätzen);
- Prüfung einer Vermittlung statt eines Kommissionsgeschäfts (kein Erkennen der fiktiven Lieferung);
- Prüfung von § 9 Abs. 2 UStG bei steuerfreien Grundstückslieferungen nach § 4 Nr. 9a UStG;
- keine Prüfung von § 3d Satz 2 UStG;
- Nichterkennen von Beginn und Ende einer Organschaft;
- Wirksamkeit von Optionen;
- Nichterkennen von Ortsverlagerungen nach § 3 Abs. 8 oder § 3c UStG;
- Nichterkennen der Auswirkung von Nutzungsänderungen mit § 15a UStG-Folgen.

6. Relevanz und Auszug wichtiger Prüfschemata

Für die Umsatzsteuerklausur ist im Wesentlichen das Prüfungsschema der Ausgangs- sowie Eingangsumsätze für Zwecke des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG relevant:

Ausgangsumsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG – Prüfungsschema

1. **Leistung des Unternehmers i. R. seines Unternehmens (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 UStG)**
   - *Umfang des Unternehmens* (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG)
2. **Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG**
   - *Lieferung* (§ 3 Abs. 1, Abs. 1a bzw. Abs. 1b UStG) oder *sonstige Leistung* (§ 3 Abs. 9 bzw. Abs. 9a UStG) *(= Umsatzart)*
   - *Ort* der Lieferung oder der sonstigen Leistung (§ 3 Abs. 5–8 UStG und § 3a UStG–§ 3g UStG)
3. **Steuerbefreiungen** nach § 4 Nr. 1–29 UStG (evtl. Optionsmöglichkeiten nach § 9 UStG beachten!) (= *Steuerpflicht*)
4. Ggf. **Steuerschuldnerschaft** in den Fällen des § 13b UStG
5. **Bemessungsgrundlage** (§ 10 UStG)
6. **Steuersatz** (§ 12 Abs. 1 und Abs. 2 UStG) und **Steuerbetrag**
7. **Entstehung** (§ 13 Abs. 1 UStG und § 13b UStG)
8. Ggf. **Berichtigung der Umsatzsteuer** (§ 17 UStG)

18 Zu Fahrzeugen im Umsatzsteuerrecht vgl. bereits Becker, SteuerStud 6/2019 S. 363 NWB DAAAH-10220 (Prüfungsschema) und S. 381 NWB HAAAH-10223 (Beitrag); zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2019 S. 14 NWB WAAAH-10231.

19 Dieses Thema wird in der SteuerStud-Ausgabe 6/2021 vertieft.

20 Das Thema „Verhältnis zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern" wird in SteuerStud 6/2021 vertieft.

Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG – Prüfungsschema

1. **Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers** (§ 2 Abs. 1 UStG, kein Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG)
2. **Gesetzliche geschuldete Steuer** (kein Abzug einer § 14c UStG-Steuerschuld) eines unternehmerischen Leistenden
3. **Erhalt einer steuerpflichtigen Lieferung oder sonstigen Leistung**
4. **Bezug für das Unternehmen** (beachte die 10 %-Grenze des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG)
5. **Ordnungsgemäße Rechnung** (§§ 14, 14a UStG) (meist lt. Allgemeinen Hinweisen anzunehmen)
6. **Kein Vorsteuerausschluss** gem. § 15 Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 2 UStG mit Berücksichtigung der Rückausnahme des § 15 Abs. 3 UStG und ggf. Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG
7. **Zeitpunkt für die Vornahme des Vorsteuerabzugs** (erst, wenn die Rechnung vorliegt)

V. Teilaufgabe zur Erbschaft-/Schenkungsteuer und Bewertung

1. Besonderheiten des Prüfungsfachs

Erbschaftsteueraufgaben zeichnen sich durch einen regelmäßig wiederkehrenden **einheitlichen Aufbau** aus. Die Sachverhalte bestehen im Wesentlichen aus den folgenden **drei Haupteilen**:

1. Zu Beginn sind die **allgemeinen Angaben zu den Beteiligten** enthalten.
2. Im darauffolgenden und umfangreichsten Teil werden sodann **Angaben zu den Vermögensgegenständen und Schulden** gemacht, die Gegenstand des zu beurteilenden Erwerbs sind und die Grundlage für den Bewertungsteil bilden. Dieser Teil macht ca. 80 % der Aufgabe aus. Er besteht im Regelfall aus mehreren Teilziffern und muss sorgfältig – im Zweifel mehrmals – gelesen werden.
3. Den Abschluss bildet die **Aufgabenstellung**, die – anders als bspw. in der Bilanzsteuerrechtsklausur – am Ende der Angabe steht und ggf. um **Bearbeitungshinweise** ergänzt ist.

Wie bereits erwähnt werden die drei Teilaufgaben des ersten Prüfungstags nicht einzeln ausgepunktet, sondern es sind über alle Aufgabenteile hinweg insgesamt 100 Punkte zu erzielen. Betrachtet man die Verteilung auf die einzelnen Aufgabenteile, ergibt sich somit für den **Erbschaftsteuerteil** eine **Bearbeitungszeit** von ($^{30}/_{100}$ x 360 min =) **108 Minuten,** also etwas weniger als zwei Stunden.

Dementsprechend kann man auch beim Lösungsaufbau im Regelfall einem **einheitlichen Schema** folgen:

Erbschaft-/Schenkungsteuer-Klausur – Lösungsaufbau/Gewichtung

1. Den **allgemeinen Teil** bestimmen die Ausführungen zur sachlichen und persönlichen Steuerpflicht, zur Entstehung der Steuer, zum Bewertungsstichtag sowie den persönlichen Besteuerungsmerkmalen. Dieser Teil macht ca. 5–10 % der zu erzielenden Punkte aus.
2. Den Hauptteil der Lösung bildet der **Bewertungsteil mit den dazugehörigen Steuerbefreiungen**, mit dem **ca. 80–85 % der Punkte** erarbeitet werden können.
3. Den dritten und letzten Teil bildet die **Berechnung der Steuer,** der die verbleibenden 5–10 % der Punkte umfasst.

Diese Angaben sind Erfahrungswerte und können natürlich schwanken. Gewöhnen Sie sich an, diesem groben Lösungsaufbau zu folgen.

2. Inhaltliche Prüfungsschwerpunkte

Auch für dieses Prüfungsfach empfehlen wir Ihnen die ausführliche **Analyse der Themenschwerpunkte**[21] **in folgendem Video**: https://go.nwb.de/xy79y

3. Ermittlung der Aufgabenstellung

Bevor Sie sich den **Sachverhalt** erarbeiten, lesen Sie bitte **zuerst** aufmerksam die **Aufgabenstellung**. Sie werden den Sachverhalt mit anderen Augen sehen, wenn Sie zunächst die Aufgabenstellung erfasst haben. Prüfen Sie, was genau in der Aufgabenstellung verlangt wird, um bei der Ausarbeitung Ihrer Lösung nicht mit unnötigen Ausführungen, für die es keine Punkte gibt, wertvolle Zeit zu verlieren.

Die für Erbschaftsteuerklausuren **typische Aufgabenstellung** lautet:

„Ermitteln Sie die zutreffend festzusetzende Erbschaftsteuer für den/die Erben [2020: Ermitteln Sie die aufgrund des Sachverhalts festzusetzende Schenkungsteuer. Die Steuerbelastung soll möglichst gering gehalten werden.]. Gehen Sie dabei auf alle durch den Sachverhalt aufgeworfenen Rechtsfragen ein. Selbst ermittelte Prozentsätze und Geldbeträge sind auf zwei Nachkommastellen zu runden. Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgebenden Vorschriften."

Unter den **„maßgebenden Vorschriften"** sind die einschlägigen Paragrafen und – sofern sich die Lösung nicht unmittelbar aus dem Gesetz ergibt – Verwaltungsanweisungen zu verstehen. BMF-Schreiben sind nur in wenigen, besonderen Fällen zu zitieren, etwa zur Berechnung von Kapitalwerten, bei denen Sie die entsprechenden Vervielfältiger den BMF-Schreiben zu § 14 BewG entnehmen können oder zur Indexierung der Regelherstellungskosten (RHK) bei Anwendung des Sachwertverfahrens i. R. einer Grundstücksbewertung.

Beachten Sie auch **ergänzende Hinweise** in der Aufgabenstellung, die als „Fingerzeig" für den Lösungsweg dienen können, wie etwa die Angabe, ob Steuern sofort oder möglichst spät entrichtet werden sollen, was auf die Anwendung des § 23 ErbStG hindeutet. Prüfen Sie ebenfalls in der Aufgabenstellung, ob ggf. **erforderliche Anträge** als gestellt gelten, damit Sie bestehende Wahlrechte in Ihrer Lösung i. S. des Aufgabenstellers zutreffend ausüben. In den zurückliegenden Jahren war in der Aufgabenstellung auch folgender Hinweis enthalten: *„Feststellungen gem. § 13b Abs. 10 ErbStG sind ggf. vorab zu treffen."* Dahinter verbirgt sich die Ermittlung der Rechengrößen, die man für die Ermittlung des nach § 13b ErbStG begünstigten Betriebsvermögens benötigt.

21 Vgl. hierzu auch die Themenauswertung von Lehmann, SteuerStud 3/2021 S. 186 NWB YAAAH-66613, und die SteuerStud-Lehrinhalte im Überblick: PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung 2021 NWB GAAAH-44658.

4. Besonderheiten zur Lösung[22]

a) Allgemeines zum Lösungsaufbau

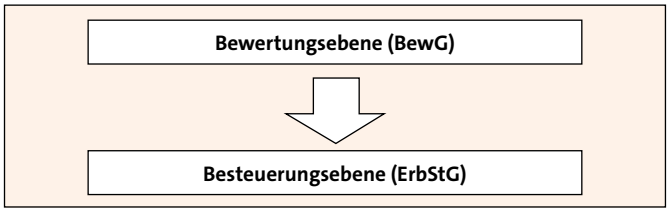
Das **ErbStG** ist von einem einheitlichen Aufbauschema bestimmt. Dieses finden Sie sogar überblicksartig in R E 10.1 ErbStR. Umso mehr bedeutet das für Sie, dass Sie diesen Aufbau sicher beherrschen müssen. Der Aufgabensteller geht davon aus, dass Sie hier keine Überlegungen mehr anstellen müssen und damit keine Zeit für den grds. Aufbau Ihrer Klausurlösung benötigen.

Im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht gibt es – viel mehr als in anderen Rechtsgebieten – **Hilfen in Richtlinien und Hinweisen zum ErbStG**. Nutzen Sie diese als **„Spickzettel".** Das bedeutet, dass Sie nicht erst in der Prüfung zu blättern und zu suchen beginnen, sondern bereits beim Lesen und Lernen anhand Ihrer Kursunterlagen regelmäßig diese Hilfen hinzuziehen sollten – immer vor dem Hintergrund, diese ggf. schnell zur Unterstützung und Ergänzung in einer Prüfungsklausur heranziehen zu können.

Das nachfolgende Schema spiegelt den klaren steuerrechtslogischen Aufbau zur Lösung von Aufgaben aus diesem Rechtsgebiet wider. Zunächst zum **Aufbau des Gesetzes** (legen Sie hierzu das Inhaltsverzeichnis des Gesetzes aufgeschlagen neben sich!):

Aufbau des ErbStG
Abschnitt 1: Steuerpflicht Bestimmung und nähere Bezeichnung der **vier steuerpflichtigen Vorgänge** (Erbfall, Schenkung, Zweckzuwendung und Vermögen einer Stiftung); Regelung der **persönlichen Steuerpflicht**.
Abschnitt 2: Wertermittlung Bestimmung des **steuerpflichtigen Erwerbs als Bemessungsgrundlage** und des **Bewertungsstichtags**; Regelung der **Bewertung** der Vermögensgegenstände und der Nachlassverbindlichkeiten sowie der **sachlichen Freibeträge**. Von besonderem Gewicht sind dabei die **Verschonungsregelungen** für Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und wesentliche Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften sowie die **Steuerbefreiungen für Wohnimmobilien**. *Die Anwendung der Vorschriften dieses Abschnitts wird meist den Hauptteil einer erbschaftsteuerlichen oder schenkungsteuerlichen Aufgabe ausmachen.*
Abschnitt 3: Berechnung der Steuer Regelung der **Steuerklassen**, der **persönlichen Freibeträge** und der **Steuersätze** (progressiver Stufentarif nach Steuerklassen und nach der Höhe des Erwerbs mit Härteausgleich); bei Nichtüberschreiten von bestimmten Wertgrenzen (H E 19 ErbStH) Härteausgleich gem. § 19 Abs. 3 ErbStG; Tarifbegrenzung bei Erwerb von Betriebsvermögen nach § 19a ErbStG.
Abschnitt 4: Steuerfestsetzung und Steuererhebung Bestimmung des Steuerschuldners (**§ 20 ErbStG**), Besteuerung von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen (**§ 23 ErbStG**), mehrfacher Erwerb von derselben Person (**§ 14 ErbStG**), mehrfacher Erwerb desselben Vermögens (**§ 27 ErbStG**), Anrechnung ausländischer Steuer (**§ 21 ErbStG**), Stundung (**§ 28 und § 28a ErbStG**).

Folgt man diesem Schema, das als „Steighilfe" verwendet werden kann, erkennt man, dass der Bewertung der jeweiligen Vermögensposition stets die Prüfung der sachlichen Steuerbefreiungen folgt. Gliedern Sie daher auch Ihre Lösung wie folgt:



TIPP

In **§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG** sind in der Klammer alle persönlichen und sachlichen **Steuerbefreiungen** aufgelistet, die das ErbStG bereitstellt.

b) Lösungsschritte im Einzelnen

aa) Allgemeiner Teil

Zunächst ist zu prüfen, welcher der vier Grundtatbestände des § 1 Abs. 1 ErbStG erfüllt ist. In den meisten Fällen ist ein Erwerb von Todes wegen zu beurteilen, also der § 1 Abs. 1 **Nr. 1** ErbStG zu zitieren. Da es eine Vielzahl von Sachverhalten gibt, die erbschaftsteuerlich als Erwerb von Todes wegen behandelt werden, ist im nächsten Schritt festzustellen, um welche Art des Erwerbs von Todes wegen es sich handelt. Hierfür ist § 3 ErbStG heranzuziehen. Gemäß § 3 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen gem. Nr. 1 der **Erwerb durch Erbanfall** (§ 1922 BGB), durch **Vermächtnis** (§§ 2147 ff. BGB) oder aufgrund eines **geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs** (§§ 2303 ff. BGB).

Der gängigste Fall ist der Erwerb durch Erbanfall, d. h. jemand wird aufgrund einer erbrechtlichen Verfügung oder aufgrund gesetzlicher Erbfolge Erbe, also Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers. In den Prüfungsjahren bis 2016 war lt. Sachverhalt jeweils ein testamentarischer Alleinerbe bestimmt (meistens die Ehefrau), 2017 bzw. 2019 war der Sohn aufgrund gesetzlicher Erbfolge Alleinerbe (außer dem Sohn gab es lt. Sachverhalt keine Verwandten).

Sind weitere Erwerber vorhanden, bspw. **Vermächtnisnehmer** (Prüfung 2016 und 2018), ist festzustellen, dass diese keine Erben, sondern Vermächtnisnehmer sind. Es handelt sich insoweit ebenfalls um einen Erwerb von Todes wegen, § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i. V. mit § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, aber aufgrund Vermächtnisses (§§ 2147 ff. BGB). Sind mehrere Erben vorhanden, bilden diese eine **Erbengemeinschaft**. In diesem Fall muss im Sachverhalt eine entsprechende Quote vorgegeben sein, mit der die Miterben am Nachlass beteiligt sind.

TIPP

Im **Regelfall** werden **keine erbrechtlichen Ausführungen erwartet**, sondern der bzw. die Erben sind im Sachverhalt angegeben.

22 Dieses Thema wird in SteuerStud 6/2021 vertieft.

Bei **Schenkungen unter Lebenden**[23] (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) unterliegt regelmäßig die *„freigebige Zuwendung unter Lebenden"* gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Schenkungsteuer. Schenkungen waren bislang in den Jahren 2016 und 2020 Gegenstand der Prüfung. Gemäß § 1 Abs. 2 ErbStG gelten Vorschriften des ErbStG für Schenkungen gleichermaßen, soweit nicht ausdrücklich etwas anderes geregelt ist, d. h. diese Vorschrift müssen Sie ggf. zitieren.

Im Anschluss ist die persönliche Steuerpflicht zu prüfen. Eine **unbeschränkte persönliche Steuerpflicht** liegt gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und 2 ErbStG vor, wenn zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers bzw. zum Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung entweder der Erblasser (Schenker) oder der Erwerber **Inländer** (Wohnsitz, § 8 AO; gewöhnlicher Aufenthalt, § 9 AO) ist (Definition „Inländer" in § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG). Dies bedeutet, es genügt bereits, wenn einer der an einem Erwerbsvorgang beteiligten Personen als Inländer anzusehen ist. Im Regelfall prüft man zunächst den Erblasser. Sollte keine unbeschränkte Steuerpflicht durch den Erblasser ausgelöst werden, muss die Erwerberseite betrachtet werden.

Besonderes Augenmerk verdient § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 **Buchst. b** ErbStG: Danach unterliegt ein deutscher Staatsangehöriger fünf Jahre nach seinem Wegzug aus Deutschland (Aufgabe Wohnsitz) weiterhin der unbeschränkten Steuerpflicht. Denken Sie also bei einem Auslandswohnsitz nicht sofort an die beschränkte Steuerpflicht, sondern prüfen Sie, ob ggf. ein Fall der **erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht** vorliegt. Voraussetzung hierfür ist außerdem die deutsche Staatsbürgerschaft.

Zu den Ausführungen zur persönlichen Steuerpflicht gehört auch ein Hinweis auf die **Steuerschuldnerschaft** des Erwerbers (**§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG**). Beachten Sie, dass im Fall der Erbengemeinschaft gem. § 20 Abs. 3 ErbStG der Nachlass bis zur Auseinandersetzung für die Steuer haftet und daher dieser Absatz ebenfalls zu zitieren ist.

Der **Zeitpunkt der Steuerentstehung** ist für verschiedene Vorschriften von Bedeutung: § 2 ErbStG, § 11 ErbStG, § 14 ErbStG, § 27 ErbStG. Der Zeitpunkt der Steuerentstehung i. S. des § 9 ErbStG wird immer i. V. mit § 11 ErbStG bearbeitet.

bb) Bewertungsteil

Nach dem allgemeinen Teil folgt der Einstieg in den Bewertungsteil über **§ 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 ErbStG**, der die „Gebrauchsanweisung" zur Ermittlung der Bereicherung enthält und auf den **§ 12 ErbStG** verweist. § 12 ErbStG ist die zentrale Norm, über die das ErbStG mit dem BewG verbunden ist. Diese Vorschrift stellt den „Wegweiser" in das BewG dar und muss bei jeder zu bewertenden Position zitiert werden, damit Sie bei Ihrer Lösung die Verbindung zwischen dem ErbStG und dem BewG herstellen. Ihre Struktur sollte Ihnen unbedingt vertraut sein.

Sie enthält i. Ü. auch die Anleitung zur Ermittlung der Bereicherung:

Ermittlung der Bereicherung	
	Steuerwert des Vermögensanfalls gem. § 12 ErbStG
-	Sachliche Steuerbefreiungen (§§ 13, 13a–c, 13d ErbStG)
	Vermögensanfall nach Steuerwerten
-	Nachlassverbindlichkeiten gem. § 12 ErbStG (§ 10 Abs. 6 ErbStG beachten)
=	**Bereicherung**

Betrachtet man die Prüfungsauswertungen der vergangenen Jahre kann man als **„Dauerbrenner"** den Erwerb von **Grundvermögen**[24], den Erwerb von **Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften**[25] und den Erwerb von **Übrigem Vermögen** feststellen.[26] Bei dem Erwerb von Grund- bzw. Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften sind in den meisten (nicht in allen Fällen) vorab Ausführungen zum Verfahren der Wertermittlung voranzustellen, da die Wertermittlung in einem gesonderten Feststellungsverfahren erfolgt. Es ist also nicht nur die wirtschaftliche Einheit zu nennen, sondern auch, wie und nach welchen Vorschriften die Bewertung erfolgt. Über § 12 ErbStG erfolgt der Verweis und damit die Verknüpfung mit der jeweils anzuwendenden Vorschrift des BewG. Der Bewertung folgt stets die Prüfung einer möglichen **Steuerbefreiung**.

TIPP

Häufig trifft man in Klausuren auf **Standardfälle**, bei denen sich **„Fußgängerpunkte"**, also Punkte ohne großen Aufwand bzw. mit knappen Ausführungen, erzielen lassen. Dies sind bspw. Hausrat, andere bewegliche Gegenstände, Bankkonten. Lassen Sie sich diese Punkteausbeute nicht entgehen!

Nach der Bestimmung des Vermögensanfalls zu Steuerwerten folgt die Bearbeitung der **Nachlassverbindlichkeiten**. Empfehlenswert ist hier, sich am Aufbau des **§ 10 Abs. 5 ErbStG** zu orientieren und die Nachlassverbindlichkeiten in der **Reihenfolge Nr. 1–3** „abzuarbeiten". Die Verbindlichkeiten teilen das „Schicksal" der Vermögensgegenstände, mit denen sie in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen:

Unterliegt der Erwerb eines Vermögensgegenstands nur teilweise oder gar nicht der Erbschaftsteuer, ist eine damit korrespondierende Schuld ebenfalls nur teilweise oder gar nicht abzugsfähig; **§ 10 Abs. 6 ErbStG** ist hier entsprechend zu beachten.

23 Vgl. hierzu Lehmann, SteuerStud 6/2020 S. 388 NWB BAAAH-44304; zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2020 S. 22 NWB RAAAH-44368.

24 Vgl. Lehmann, SteuerStud 6/2019 S. 389 NWB RAAAH-10224; zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2019 S. 24 NWB GAAAH-10232.

25 Vgl. Lehmann, SteuerStud 3/2020 S. 197 NWB VAAAH-36741; zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 24 NWB HAAAH-36763.

26 Themenübergreifende Übungsklausur zu diesen „Dauerbrennern" z. B. bei Lehmann, Steuer-Repetitor 8/2020 NWB XAAAH-48345.

cc) Berechnung der Steuer

Den abschließenden Teil in der Klausurbearbeitung bildet die Berechnung der Steuer. Aus der Bereicherung ist zunächst der steuerpflichtige Erwerb abzuleiten, indem die **persönlichen Freibeträge des § 16 und § 17 ErbStG** abgezogen werden. Der nach Abzug der Freibeträge ermittelte steuerpflichtige Erwerb ist gem. § 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG **auf volle hundert Euro** abzurunden.

Die **festzusetzende Steuer** wird wie folgt ermittelt (vgl. auch **R E 10.1 Abs. 2 ErbStR**):

Ermittlung der festzusetzenden Erbschaftsteuer	
	Tarifliche ErbSt nach § 19 ErbStG (in Abhängigkeit von Erwerb und Stkl.)
-	Abzugsfähige Steuer nach § 14 Abs. 1 ErbStG
-	Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG
=	Summe 1
-	Ermäßigung nach § 27 ErbStG
-	Anrechenbare Steuer nach § 6 Abs. 3 ErbStG
=	Summe 2
-	Anrechenbare Steuer nach § 21 ErbStG
=	Summe 3
	Mindestens Steuer nach § 14 Abs. 1 Satz 4 ErbStG
	Höchstens nach § 14 Abs. 3 ErbStG begrenzte Steuer
=	**Festzusetzende Steuer**

Immer wenn eine Steuer zu berechnen ist, also im ersten Schritt bei der Ermittlung der tariflichen Steuer und bei der Ermittlung der abzugsfähigen Steuer nach § 14 ErbStG, ist zudem der **„Härteausgleich"** zu prüfen. Insoweit wird geprüft, ob durch das Überschreiten der letztvorhergehenden Erwerbsschwelle eine überproportionale Besteuerung ausgelöst wurde. Dies erfolgt mithilfe der Tabelle in **H E 19 ErbStH** (= Tabelle für die maßgebenden Grenzwerte für die Anwendung des Härteausgleichs).

VI. Fazit

Der erste Prüfungstag beinhaltet nicht nur drei getrennt voneinander abgefragte und z. T. unbeliebte Rechtsgebiete, sondern ist zudem von einer besonderen „Überlänge" der Klausur geprägt. Die Aufgaben der letzten Jahre waren in der vorgegebenen Bearbeitungszeit von sechs Stunden nicht zu bewältigen. Es überrascht daher nicht, dass der Notendurchschnitt des ersten Prüfungstags im Vergleich zu den anderen beiden Prüfungstagen mit durchschnittlich 4,6 in den letzten fünf Jahren am schlechtesten ausfällt.[27] Gerade für diesen Tag ist entscheidend, „Dauerbrenner" durch Klausurroutine zu erkennen und mit einer soliden Klausurtechnik wesentliche Punkte zu erzielen. Trainieren Sie die Klausuren in allen Fachgebieten gleichermaßen intensiv, insbesondere aber die, welche Ihnen nicht liegen, und decken Sie so die größtmögliche Anzahl an Sachverhaltskonstellationen ab. Sie erreichen die Klausurroutine und eine solide Klausurtechnik über die rein fachspezifischen Techniken hinaus in allen Fachgebieten letztendlich auch durch Kontinuität. Wie eben das Sprichwort sagt: **Übung macht – auch hier – den Meister**!

Die Reihe „Klausurtechnik kompakt" wird unterstützt durch das Steuerrechts-Institut KNOLL mit den folgenden Autoren:

AUTOREN

Andrea Jost,
Dipl.-Kffr., Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin, ist geschäftsführende Gesellschafterin des Steuerrechts-Instituts KNOLL und als Dozentin im Bereich Erbschaftsteuer und Bilanzierung tätig.

Prof. Dr. Oliver Zugmaier,
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, ist Gesellschafter des Steuerrechts-Instituts KNOLL und als Dozent für Verfahrensrecht und Umsatzsteuer tätig. Zudem ist er Partner der Kanzlei KMLZ, München/Düsseldorf, sowie Honorarprofessor an der Universität Augsburg.

Dr. Stefanie Becker,
Dipl. Wirtschaftsjuristin, Dipl.-Finanzwirtin (FH), Steuerberaterin, ist beim Steuerrechts-Institut KNOLL als Dozentin tätig. Sie ist darüber hinaus als Beraterin unter umsatzsteuer[3] spezialisiert im nationalen und internationalen Umsatzsteuerrecht sowie als Fachautorin und Lehrbeauftragte an der Universität Augsburg tätig.

Alexandra Kandler,
Betriebswirtin (VWA), ist Steuerberaterin in München. Sie ist als Lehrgangsleitung beim Steuerrechts-Institut KNOLL zuständig für den Lehrgang zur Vorbereitung auf die StB-Prüfung. Vormals war sie langjährig steuerberatend tätig bei EY und Deloitte.

27 Vgl. Sie hierzu die detaillierte Analyse bei Kandler, SteuerStud 3/2021 S. 174 NWB UAAAH-66610.

Klausurtechnik kompakt

Zweiter Prüfungstag: Ertragsteuerrecht

Alexandra Kandler und Dr. Martin Weiss*

Im Rahmen unserer dreiteiligen Reihe „Klausurtechnik kompakt" haben wir Ihnen in der letzten Ausgabe, SteuerStud 4/2021, bereits erläutert, warum eine ausgereifte Klausurtechnik für den ersten Prüfungstag entscheidend für Ihren Erfolg in der StB-Prüfung ist. Hieran schließt der nachfolgende Beitrag an, diesmal mit dem Fokus auf den zweiten Prüfungstag (Ertragsteuerrecht). Die Ertragsteuerklausur des StB-Examens stellt durch ihre sehr unterschiedlichen Themen und die teilweise große Anzahl der Aufgaben eine Hürde für die Kandidaten dar, die mit entsprechend umfangreicher sowie effizienter Vorbereitung aber gut zu schaffen ist.

Zum **ersten Prüfungstag** i. R. der **Reihe „Klausurtechnik kompakt"** vgl. bereits Jost/Zumaier/Becker/Kandler in SteuerStud 4/2021 S. 249, NWB XAAAH-69655. Die nächste Ausgabe, **SteuerStud 6/2021**, ist eine **Schwerpunkt-Ausgabe zur schriftlichen StB-Prüfung**. Daher werden wir diese Klausurtechnik-Reihe in **SteuerStud 7/2021** mit dem **dritten Prüfungstag** (Buchführung und Bilanzwesen) abschließen.

I. Einführung

Die **„Bestehensquote"** der Prüfungsaufgabe des **zweiten Prüfungstags** lag **2019/2020** bei **73,4 %** (Vorjahr 66,2 %). Die weitaus schlechteren Quoten 2017/2018 (57,6 %) und 2016/2017 (Bestehensquote von lediglich 41,7 %!) sind auf sog. Exotenthemen zurückzuführen, die in der Theorievermittlung während der Prüfungsvorbereitung meist nicht thematisiert wurden. Insbesondere bei unsicheren komplexen und verschachtelten Sachverhalten kann der Prüfungsteilnehmer den Prüfungstag dennoch souverän meistern und eine Note von 4,5 und besser erreichen. Grundlage für den Erfolg bildet zum einen ein **fundiertes Fachwissen** und zum anderen eine sichere Methodik, dieses Wissen anzuwenden: **Klausurtechnik**. Diese Technik erlernen Sie jedoch nicht nur durch das **Schreiben von zahlreichen Klausuren und die entsprechende Klausurroutine**, sondern insbesondere auch durch die **detaillierte Nacharbeit** der geschriebenen Klausuren.

Dabei sind i. R. der **optimalen Klausurnachbearbeitung zwei Teilbereiche** zu unterscheiden:

1. Der erste Teil – meist zeitnah nach dem Schreiben der Klausur – befasst sich mit der **fachlichen Erarbeitung** der Lösung und den zugrundeliegenden Sachverhaltskonstellationen.
2. Einige Zeit später – üblicherweise mit dem Erhalt der korrigierten, eigenen Klausurlösung – folgt dann der zweite Teil, die **Gegenüberstellung der richtigen Lösung mit dem eigenen Lösungsansatz und die Erarbeitung der fachlichen Lücken** sowie evtl. **unzureichend ausgeführten Zitierungen**. In diesem Zusammenhang geht es insbesondere auch darum, dass Sie Ineffizienzen in der Verfassung des eigenen Lösungswegs erkennen.

TIPP 1

Während ein Teil der Klausurtechnik **theoretisch** erlernt werden kann, werden Sie den anderen Teil erst durch die praktische **Nacharbeit** der Klausuren verinnerlichen und fortan punktebringend umsetzen können!

II. Besonderheiten der Klausur des zweiten Prüfungstags

Der Schlüssel zur erfolgreichen Bewältigung des schriftlichen StB-Examens ist nach Erfahrungsberichten vieler Teilnehmer, *„generell auf eine Routine in den Klausuren hinzuarbeiten und den Fokus auf das Schreiben von Klausuren zu legen"*[1]. Insbesondere besteht das Examen nicht nur aus der reinen Kenntnis vieler einzelner (steuer-)rechtlicher Zusammenhänge oder Paragraphen der Steuergesetze, der Steuerrichtlinien und der Steuererlasse. Vielmehr ist, wie bereits eingangs skizziert, die Technik der Klausurbearbeitung und -nachbe-

* Alexandra Kandler, Betriebswirtin (VWA), Steuerberaterin in München. Als Lehrgangsleitung beim Steuerrechts-Institut KNOLL ist sie zuständig für den Lehrgang zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung. Vormals war sie langjährig steuerberatend tätig bei EY und Deloitte. Dr. Martin Weiss, Steuerberater und Fachberater für Internationales Steuerrecht in München. Zudem ist er als Dozent für das Steuerrechts-Institut KNOLL tätig.

1 Baumgärtner, SteuerStud 4/2019 S. 288 NWB GAAAH-06095; weitere Erfahrungsberichte: Winter, SteuerStud 4/2021 S. 300 NWB IAAAH-69660; Binieck, SteuerStud 4/2020 S. 296 NWB SAAAH-40957; Fillers, SteuerStud 10/2018 S. 672 NWB IAAAG-88938; Stücker, SteuerStud 7/2016 S. 396 NWB YAAAF-76271.

arbeitung mind. ebenso wichtig. **Die „PS müssen auf die Straße" gebracht werden.**[2]

Diese Fähigkeit, das Wissen effizient in eine Klausurlösung umzusetzen – und dies innerhalb der stets knappen Zeit – soll im Folgenden im Mittelpunkt stehen. Dabei sind viele der beschriebenen Techniken auf alle drei[3] Klausuren des Examens anwendbar.[4] Im Fokus steht hier jedoch die „Prüfungsaufgabe aus dem Einkommensteuer- und Ertragsteuerrecht",[5] ab hier kurz „Ertragsteuerklausur" genannt.[6] Sie stellt eine Mischung aus zahlreichen Themen dar, die nach dem StBerG ganz grds. die „Steuern vom Einkommen und Ertrag" umfassen können.

Durch diese sehr weite Definition des Feldes ergibt sich eine **große Bandbreite an Themen**, die in den letzten Jahren in unterschiedlichen Gewichtungen gefragt worden sind.[7] Insofern ist auch die **Beschäftigung mit den vergangenen Klausuren des StB-Examens, soweit diese öffentlich zugänglich sind**, sehr sinnvoll, weil sich die Aufgaben inhaltlich eindeutig und innerhalb kurzer Zeit wiederholen können.[8] Zudem ist dies der beste Weg, der Originalprüfung „nahezukommen".[9]

Die Ertragsteuerklausur setzt sich regelmäßig aus **drei bis sechs Sachverhalten** zusammen, die **jeweils zwei „Teilen"** zugeordnet sind. Die Teile enthalten regelmäßig **Einkommensteuer** in Teil I, bewertet mit meist 60 Punkten, und **Körperschaftsteuer** in Teil II, der entsprechend meist 40 Punkte bringt. Die **Gewerbesteuer** hingegen kann dem Teil I, dem Teil II sowie – in seltenen Fällen – als gänzlich eigene Fragestellung erscheinen. Die Aufteilung der Themen und Anzahl der Sachverhalte zeigt die nachstehende Tabelle:

Prüfungsjahr	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011
Teil I										
ESt	3/60	2/60	2/47	1/60	1/60	3/60	3/60			
ESt/GewSt								5/60	4/60	4/65
GewSt			1/13							
Teil II										
KSt	2/15	2/17	1/40					1/40	1/40	1/35
KSt/GewSt	1/25	1/23		2/40	2/40	2/40	2/40			
Summe I + II	**6/100**	**5/100**	**4/100**	**3/100**	**3/100**	**5/100**	**5/100**	**6/100**	**5/100**	**5/100**

TIPP 2

Die **Vielfalt möglicher Aufgaben** – sowohl inhaltlicher Art als auch, was die eigentliche Aufgabenstellung angeht – fordert Sie bei der Ertragsteuerklausur besonders heraus. Die Fähigkeit, zwischen einzelnen Sachverhalten zu unterscheiden und nach Abschluss einer Lösung den jeweiligen Sachverhalt schnell wieder zu vergessen, ist **zentral für den Prüfungserfolg**!

Die **Ergebnisse der Klausur** sind allerdings durch mehr Sachverhalte tendenziell eher **erfreulicher** geworden, denn mit dem kontinuierlichen Anstieg der Zahl der Sachverhalte seit 2016 haben sich auch die Noten im Durchschnitt merklich verbessert.[10]

III. Inhaltliche Prüfungsschwerpunkte der Ertragsteuerklausur[11]

1. Einkommensteuer

Sachverhalte zur Einkommensteuer sind **ganz fester und regelmäßiger Bestandteil** der Ertragsteuerklausur. Der **Teil I** zur „Einkommensteuer" stellt – wie bereits erläutert und durch die Tabelle (s. linke Spalte) veranschaulicht – mit 60 % der Gesamtpunktzahl den **Schwerpunkt** der Klausur dar, teilweise gemischt mit der Gewerbesteuer. Dabei wird regelmäßig in den einzelnen Sachverhalten ein eher spezielles Thema im Detail abgefragt, während umfassendere Ermittlungen des zvE[12] tendenziell seltener geworden sind.

Häufiger widmeten sich die einkommensteuerlichen Aufgaben in den Ertragsteuerklausuren **kleineren, abgegrenzten Themenkreisen**, z. B.:

- Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG (2010, 2013, 2015, 2020),
- Gewinnermittlung und -verteilung bei Mitunternehmerschaften (2011, 2013, 2018),
- Betriebsaufspaltung (2014, 2020),[13]
- Betriebsveräußerung und -aufgabe (§ 16 EStG; 2013, 2014, 2015, 2018),
- Anteilsveräußerung (2018),
- Einbringung in Kapitalgesellschaften (§ 20 UmwStG; 2009, 2013).[14]

In Aufgabenstellungen zur **Gewinnermittlung** können dabei auch Sonderfragen integriert sein, wie bspw. die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs aufgrund Überentnahmen nach § 4

2 Zur Strategie bereits Kandler, SteuerStud 3/2021 S. 174 NWB UAAAH-66610.

3 § 16 Abs. 1 DVStB (Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften).

4 Zum Ablauf und den rechtlichen Grundlagen bereits Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196 NWB IAAAH-66614; zu den Zulassungsvoraussetzungen s. das Schaubild bei Lehmann, SteuerStud 3/2021 S. 147 NWB TAAAH-66606; zu formalen Aspekten Vossel/Horst, SteuerStud 3/2021 S. 165 NWB XAAAH-66609.

5 § 37 Abs. 3 StBerG (Steuerberatungsgesetz).

6 Zur Ertragsteuerklausur vgl. bereits die umfassende Berichterstattung von Weiss in: SteuerStud 3/2021 S. 196 NWB IAAAH-66614 (Themenauswertung 2011–2020); SteuerStud 6/2020 S. 397 NWB LAAAH-44305 (Betriebsaufspaltung); SteuerStud 3/2020 S. 206 NWB FAAAH-36742 (körperschaftsteuerliche Organschaft); SteuerStud 3/2019 S. 194 NWB UAAAH-02256 (Themenauswertung 2009–2018); SteuerStud 3/2018 S. 184 NWB JAAAG-67538 (Themenauswertung 2008–2014); SteuerStud 7/2017 S. 432 NWB VAAAG-43992 (komplexe Prüfungsklassiker); SteuerStud 8/2016 S. 493 NWB LAAAF-77230 (Tipps zu ausgewählten Prüfungsthemen). Einen Überblick über alle SteuerStud-Lehrinhalte, geclustert nach einzelnen Prüfungstagen, verschafft Ihnen der PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung 2021 NWB GAAAH-44658. Diese Seite wird von uns fortlaufend ergänzt.

7 Umfassende Informationen bei Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196 NWB IAAAH-66614.

8 Dazu kann der alljährlich im NWB Verlag erscheinende Band von Bader/Koltermann/Stirnberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, dienen. Die Ausgabe 2021 ist ab April 2021 lieferbar, ISBN 978-3-482-63950-0.

9 Dazu bereits Weiss, SteuerStud 3/2019 S. 194, 195 NWB UAAAH-02256.

10 Zu den Trends bei den Ergebnissen Kandler, SteuerStud 3/2021 S. 174, 175 NWB UAAAH-66610, und SteuerStud 10/2020 S. 621 NWB DAAAH-54567; Rohdaten der Ergebnisse bei Rennebarth in DStR 2020 S. 2156, DStR 2019 S. 2052, DStR 2018 S. 2044, DStR 2017 S. 1554, und zuvor bei Alt, DStR 2016 S. 1702, sowie Alt/Schiefer DStR 2015 S. 1588, DStR 2014 S. 1306, DStR 2013 S. 1751; Auswertungen auch bei Weiss, SteuerStud 3/2019 S. 194 NWB UAAAH-02256, und SteuerStud 3/2021 S. 196 NWB IAAAH-66614.

11 Ausführliche aktuelle Themenauswertung s. Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196 NWB IAAAH-66614. In SteuerStud 3/2021 sind auch die Themenauswertungen zu den anderen Prüfungstagen enthalten. Bitte beachten Sie: Aufgrund eines Streits zum Urheberrecht der Klausuren mit einigen Landesfinanzministerien sind die Originalklausuren seit 2015 nicht mehr verfügbar. Die Aufgabentexte der StB-Prüfungen bis einschließlich 2014 wurden im BStBl veröffentlicht. Hieraus folgt, dass eine detaillierte Darstellung der Themen nur für die Jahre 2011–2014 möglich ist. Für die Jahre 2015–2020 erfolgt eine Darstellung der thematischen Schwerpunkte über Angaben aus öffentlich zugänglichen Quellen.

12 Zur Strukturierung solcher Aufgaben anhand R 2 EStR vgl. Weiss, SteuerStud 8/2019 S. 508 NWB PAAAH-15258.

13 Zu diesem „Dauerbrenner" s. Weiss, SteuerStud 6/2020 S. 397 NWB LAAAH-44305.

14 Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2020 S. 407 NWB VAAAH-44306, zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2020 S. 49 NWB YAAAH-44370.

Abs. 4a EStG[15] oder die Begrenzung des Verlustabzugs nach § 15a EStG.[16]

Sofern Fragen zum **Internationalen Steuerrecht** gestellt werden,[17] lässt sich dies u. a. bereits bei Ausgabe der Arbeit daran erkennen, dass ein deutsches Doppelbesteuerungsabkommen (**DBA**)[18] als Anlage beigefügt ist.[19] Dies waren in den letzten Jahren bspw.

- das DBA Österreich (2012),
- das DBA Großbritannien (2013),
- das DBA Spanien (2014) und
- das DBA Türkei (2017). Im Jahr 2017 wurde das Internationale Steuerrecht besonders intensiv geprüft, weil sich der gesamte Sachverhalt damit auseinandergesetzt hat.[20]

MERKE

Es gibt derzeit über 90 deutsche ertragsteuerliche DBA.[21] In der Steuerberaterklausur ist es jedoch nicht Aufgabe der Kandidaten, diese DBA selbst „mitzubringen". Vielmehr ist das **zeitlich anwendbare DBA[22] der Klausur beigefügt**.

Ein DBA ist allerdings nicht zwingend erforderlich, um das Internationale Steuerrecht zu prüfen: Das DBA ist lediglich eine **„zweite Prüfungsstufe"**, die den Besteuerungsanspruch aus dem nationalen Recht einschränken oder sogar ganz ausschließen kann.[23] So war der Klausur im Jahr **2020** kein ertragsteuerliches DBA beigefügt; dennoch beschäftigte sich eine Aufgabe ausführlich mit der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG; § 2 AStG). Eine weitere Aufgabe befasste sich mit der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 2 Nr. 1 KStG).[24]

Typische Fragestellungen im Internationalen Steuerrecht:

- Feststellung der persönlichen Steuerpflicht (u. a. 2020, wobei die erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht des § 2 AStG ebenfalls zu prüfen war),[25]
- Bestimmung der inländischen Einkünfte nach § 49 EStG (u. a. 2020),[26]
- Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht (§ 50a EStG, u. a. 2012),[27]
- Zuordnung des Besteuerungsrechts sowie Vermeidung der Doppelbesteuerung nach DBA und nationalem Recht,
- Wegzugsbesteuerung § 6 AStG (u. a. 2019, 2014, 2012).[28]

Umwandlungssteuerliche Aufgaben sind auch regelmäßig Bestandteil von Klausuren des StB-Examens, wobei diese neben der Ertragsteuerklausur ebenfalls in der Bilanzenklausur[29] auftauchen können.

Wesentliche Fragen bei einer umwandlungssteuerrechtlichen Aufgabenstellung[30]:

- Anwendbarkeit des Umwandlungssteuerrechts auf einen Sachverhalt (§ 1 UmwStG),
- zeitlicher Aspekt der Umwandlung durch die Besonderheit der sog. Rückwirkungsfiktionen des UmwStG (§ 2 UmwStG, § 20 Abs. 5, 6 UmwStG),[31]
- Möglichkeit – und Sinnhaftigkeit[32] – eines antragsgebundenen Ansatzes übergehender Wirtschaftsgüter unterhalb der Regelbewertung des gemeinen Wertes (§ 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG),
- Fortführung der Wirtschaftsgüter auf Ebene der übernehmenden Gesellschaft sowie möglicher Übernahmegewinn (§ 4 UmwStG),
- Sperrfristen, die durch eine Umwandlung entstehen können,[33] sowie Folgen ihrer Verletzung.[34]

Innerhalb der einkommensteuerlichen Aufgaben stellt die **Lohnsteuer**[35] – als Erhebungsform der Einkommensteuer (§§ 38 ff. EStG) – noch einmal eine Besonderheit und dann oftmals unliebsame Überraschung dar, auf die in den Klausuren 2010 und 2016 eingegangen wurde. In beiden Fällen wurde ein Sachverhalt aus der Sicht eines inländischen Arbeitgebers geschildert. Die Lohnsteuer erfordert meist eine sehr „kleinteilige" Arbeit, die sich aus **zahlreichen Einzelfällen und Sonderproblemen** zusammensetzt. Bei der Lösung sind die LStR und andere, weit verstreute einkommensteuerliche Paragrafen heranzuziehen. So enthielt die Ertragsteuerklausur 2010 sechs Sachverhalte zum Thema Lohnsteuer, die unabhängig voneinander zu lösen waren.[36] Auch 2016 waren mehrere Einzelsachverhalte auf die Frage der Steuererhebung zu untersuchen, wobei neben der Lohnsteuerpauschalierung nach §§ 40–40b EStG auch die Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG und die Bauabzugsteuer nach §§ 48 ff. EStG relevant waren.[37]

15 So in der Ertragsteuerklausur des Examens 2012, Teil I, Sachverhalt 1; Bader/Koltermann/Stirnberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, Ausgabe 2013, ISBN 978-3-482-63952-4, S. 134; Klausur dazu bei Weiss, SteuerStud 10/2015 S. 638 NWB BAAAF-00965.

16 Zuletzt im Prüfungsjahr 2018; dazu Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196, 199 NWB IAAAH-66614.

17 Zur Bedeutung in der Ertragsteuerklausur Weiss, SteuerStud 3/2019 S. 194, 201 NWB IAAAH-66614.

18 Überblick über den Bestand an deutschen DBA sowie laufende Verhandlungen bei BMF, Schreiben v. 18.2.2021 - IV B 2 - S 1301/07/10017-12 NWB MAAAH-72050.

19 Zu DBA in der Steuerberaterklausur Weiss, SteuerStud 9/2015 S. 526 NWB YAAAE-99100.

20 Weiss, SteuerStud 3/2019 S. 194, 197 NWB UAAAH-02256; Fränznick, Die schriftliche Steuerberaterprüfung 2019/2020, 10. Aufl. 2019, S. 176.

21 Überblick über den Bestand an deutschen DBA sowie laufende Verhandlungen durch BMF, Schreiben v. 18.2.2021 - IV B 2 - S 1301/07/10017-12 NWB MAAAH-72050.

22 Zur zeitlichen Anwendbarkeit der DBA Weiss, SteuerStud 9/2015 S. 526, 530 NWB YAAAE-99100.

23 Vgl. hierzu z. B. die Übungsklausur von Suck, SteuerStud 4/2021 S. 280 NWB LAAAH-69659.

24 Zur Körperschaftsteuer s. u., Kap. III.2.

25 Dazu bereits Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196, 198 NWB IAAAH-66614.

26 Zur beschränkten Einkommensteuerpflicht (sog. Inbound-Fall) Kraft, SteuerStud 7/2013 S. 418 NWB LAAAE-37815; Cloer/Bannes, SteuerStud 3/2017 S. 154 NWB IAAAF-90839; Übungsklausur bei Suck, SteuerStud 7/2020 S. 468 NWB GAAAH-46816.

27 Bader/Koltermann/Stirnberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, Ausgabe 2018, ISBN: 978-3-482-63957-9, S. 209.

28 Zur Bedeutung für die Ertragsteuerklausur auch Weiss, SteuerStud 6/2019 S. 398, 406, Tipp 12 NWB BAAAH-10225; s. auch unten zu Umzugsfällen natürlicher Personen unter Kap. IV.1.

29 Dazu zuletzt Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2021 S. 208 NWB SAAAH-66615; Einführung in den „Verschmelzungsteil" des UmwStG bei Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2020 S. 216 NWB PAAAH-36743; Einführung in den „Einbringungsteil" des UmwStG ebenso bei Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2020 S. 407 NWB VAAAH-44306. Zur Klausurtechnik des dritten Prüfungstags s. SteuerStud 7/2021.

30 Fallstudie zu Umwandlungen nach §§ 3 ff. UmwStG bei Weiss, SteuerStud 5/2021 S. 330 NWB QAAAH-74075; zur Bedeutung im Examen Weiss, SteuerStud 8/2016 S. 493, 496 NWB LAAAF-77230; Klausurbeispiel bei Nüdling/Schörck, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 49 NWB YAAAH-44370; Rechtsprechungsüberblick bei Martini, SteuerStud 1/2021 S. 10 NWB JAAAH-63154.

31 Dazu Weiss, SteuerStud 4/2017 S. 240 NWB VAAAG-37499.

32 Zu einem Beispiel aus dem Examen 2012 s. Weiss, SteuerStud 8/2016 S. 493, 501 NWB LAAAF-77230.

33 Dazu Weiss, SteuerStud 7/2016 S. 409 NWB JAAAF-76062.

34 Zur Klausur 2013, in der eine Sperrfristverletzung nach § 22 UmwStG gefragt wurde, Weiss, SteuerStud 6/2019 S. 398 NWB BAAAH-10225.

35 Dazu bereits Vossel/Horst, SteuerStud 3/2021 S. 164, 166 NWB XAAAH-66609; Klausurbeispiel bei Brost, SteuerStud 9/2018 S. 637 NWB DAAAG-85133.

36 Bader/Koltermann/Stirnberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, Ausgabe 2016, ISBN 978-3-482-63955-5, S. 153.

37 Dazu Weiss, SteuerStud 3/2019 S. 194, 197 NWB UAAAH-02256.

2. Körperschaftsteuer

Die Körperschaftsteueraufgabe ist seit Jahren eine **verlässliche Konstante** in der Ertragsteuerklausur. Sie enthält meist die **Aufgabenstellung**, das zvE – als Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer (§ 7 Abs. 1 KStG) – und die festzusetzende Körperschaftsteuer[38] einer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft zu ermitteln. Dabei werden regelmäßig zahlreiche kleine Einzelprobleme dargestellt, die dementsprechend meist auch unabhängig voneinander gelöst werden können.

Die Aufgabe im Körperschaftsteuerteil ist damit geeignet, **„Ruhe" bei der Klausurbearbeitung zu gewinnen**. Aufgrund ihrer Struktur ist es – wie gerade gesagt – auch möglich, einzelne kleine Sachverhalte (zunächst) wegzulassen, ohne dass die Struktur der Lösung insgesamt ins Wanken gerät. Dies alles hilft dabei, selbstbewusster die danach folgenden einkommen- und gewerbesteuerlichen Aufgaben anzugehen.

TIPP 3

Klausurtaktisch sollten Sie die **Aufgaben jeweils auf einem neuen Bogen Papier beginnen und erst am Ende durchnummerieren**. So kann am Ende der Klausurbearbeitung noch eine weitere Teilaufgabe gelöst werden, ohne dass für den Korrektor ersichtlich die Ordnung verloren geht. Zudem kann es auch sinnvoll sein, **Blätter nicht immer ganz voll zu schreiben**, um nachträglich noch Gedanken einfügen zu können.

Der „Standard" der Aufgabe aus der Körperschaftsteuer besteht in folgender **Aufgabenstellung** – hier exemplarisch aus dem Jahr 2012:[39]

„Ermitteln Sie unter Berücksichtigung der allgemeinen Angaben und der Einzelsachverhalte in den Textziffern 1 bis 6 das zu versteuernde Einkommen und die festzusetzende Körperschaftsteuer der nach § 1 Abs. 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtigen und buchführungspflichtigen A-UG für den Veranlagungszeitraum 2012.

Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist kenntlich zu machen, ob Hinzurechnungen zum bzw. Abrechnungen vom ermittelten Jahresüberschuss inner- oder außerbilanziell vorzunehmen sind.

Zu ermitteln ist das für die A-UG jeweils günstigste Ergebnis.

Begründen Sie Ihre Entscheidung unter Würdigung des gesamten Sachverhalts und unter Angabe der einschlägigen Rechtsgrundlagen."

In diesem Fall wird der **Sachverhalt in kleinere Teilziffern unterteilt**, die dann unabhängig voneinander bearbeitet werden können.[40]

Meist sind dann folgende Probleme zu lösen:

- verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA)[41] und verdeckte Einlagen (vE)[42] in diversen Varianten,[43]
- Behandlung von ausländischen Einkünften (§ 34d EStG) der Körperschaft sowie Anrechnung ausländischer Steuern (§ 26 KStG),[44]
- Freistellung von Beteiligungserträgen (§ 8b KStG),[45]
- Spendenabzug (§ 9 KStG),
- teilweise körperschaftsteuerliche Organschaft (§§ 14 ff. KStG),[46]
- teilweise Feststellung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 KStG).[47]

Einen **Ausreißer** stellten insoweit in jüngerer Vergangenheit die Klausuren aus den Jahren **2013 und 2020** dar.[48] Hier war jeweils eine **beschränkt steuerpflichtige Körperschaft (§ 2 Nr. 1 KStG)** zu betrachten. Insoweit war der gewohnte Lösungsweg teilweise hinfällig, da hier die Gewerblichkeitsfiktion des § 8 Abs. 2 KStG aufgrund der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nicht galt.[49] Damit konnte die im Jahr **2013** geschilderte brasilianische Kapitalgesellschaft z. B. auch Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG beziehen, was viele Teilnehmer natürlich aus dem Konzept brachte. Ein **DBA** war hingegen in diesem Fall **nicht** anzuwenden,[50] weil ein solches mit Brasilien nicht bestand – und bis heute nicht besteht. Im Jahr **2020** erzielte die dort zu betrachtende – erneut brasilianische – Kapitalgesellschaft „inländische Einkünfte" (§ 49 EStG) u. a. aus der Veräußerung von Anteilen i. S. des § 17 EStG sowie aus der Vermietung von Grundstücken. Zudem wurde auf die Besonderheiten der Steuererhebung bei beschränkt Stpfl. abgestellt (§ 32 KStG), insbesondere auf Feinheiten der Kapitalertragsteuer wie § 44a Abs. 9 EStG.[51]

Eine weitere Besonderheit stellte das Examen **2014** dar.[52] Die dort gestellte Aufgabe[53] spielte zwischen einer *„A-GmbH"* und einer *„B-GmbH"* und war bereits insofern ungewöhnlich, als die **zvE von zwei Körperschaftsteuerpflichtigen** ermittelt werden sollten. Zudem war diese Aufgabe in ihrem Sachverhaltsumfang eher schlicht: Zwischen den beiden Gesellschaften war in der ersten Variante ein zinsloses Darlehen durch die 100 %-Tochter an ihre Mutter gegeben worden. In

38 Zu den Begrifflichkeiten s. auch R 7.2 KStR.
39 Bader/Koltermann/Stirnberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, Ausgabe 2018, ISBN: 978-3-482-63957-9, S. 211.
40 Klausurbeispiele bei Weiss, Steuer-Repetitor 4/2020 NWB IAAAH-40956; Hübner, Steuer-Repetitor 7/2019 NWB CAAAH-14918; Suck, SteuerStud 2/2020 S. 140 NWB GAAAH-36156.
41 Fälle hierzu bei Suck, SteuerStud 9/2019 S. 575 NWB BAAAH-16265, und SteuerStud 10/2019 S. 649 NWB JAAAH-21312.
42 Fälle hierzu vgl. bei Suck, SteuerStud 4/2020 S. 267 NWB EAAAH-40953.
43 Zur Unterscheidung bereits Weiss, SteuerStud 6/2018 S. 401, 407, Tipp 12 NWB UAAAG-79567, und SteuerStud 3/2019 S. 194, 200 NWB UAAAH-02256.
44 Zu den internationalen Bezügen Weiss, SteuerStud 8/2017 S. 479, 483; ausführlich Kudert/Rothe, SteuerStud 3/2017 S. 165 NWB UAAAF-90835.
45 Fälle hierzu bei Suck, SteuerStud 5/2020 S. 328 NWB VAAAH-42443.
46 Zu diesem „Dauerbrenner" bereits Weiss, SteuerStud 3/2020 S. 206 NWB FAAAH-36742.
47 Dazu Oppel, SteuerStud 7/2020 S. 457 NWB WAAAH-46815; zzgl. Schaubild, SteuerStud 7/2020 S. 427 NWB YAAAH-46810.
48 Dazu Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196, 204 NWB IAAAH-66614.
49 Weiss, SteuerStud 6/2019 S. 398, 400, Tipp 2 NWB BAAAH-10225.
50 Zu den möglichen Kombinationen bei Aufgabenstellungen im Internationalen Steuerrecht s. Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196 204 NWB IAAAH-66614.
51 Dazu bereits Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196, 207 NWB IAAAH-66614.
52 Weiss, SteuerStud 3/2018 S. 184, 191 NWB JAAAG-67538.
53 Bader/Koltermann/Stirnberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, Ausgabe 2020, ISBN: 978-3-482-63959-3, S. 51.

einer zweiten Variante wurde das zinslose Darlehen durch die Mutter an ihre 100 %-Tochter gegeben. In der Lösung[54] musste dann – nach den beiden beteiligten Gesellschaften getrennt – im Wesentlichen das Steuerbilanzrecht angewendet werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG), verbunden mit den Fragestellungen der vGA.

3. Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer stellt neben der Einkommen- und Körperschaftsteuer für die Stpfl., die einen Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG) betreiben oder als solcher fingiert werden (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG),[55] die zweite große ertragsteuerliche Belastung dar. Sie ist über **§ 7 Satz 1 GewStG** mit der Bestimmung der Bemessungsgrundlagen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer eng verbunden.

TIPP 4

Beachten Sie, dass diese **Bemessungsgrundlagen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer** als **Ausgangsgröße** möglicherweise **zuerst korrigiert** werden müssen, bevor man zu den eigentlichen gewerbesteuerlichen Themen kommt. Häufig sind bereits hier zahlreiche Punkte zu erzielen.[56]

Zudem muss die Ausgangsgröße des § 7 Satz 1 GewStG zur Ermittlung des Gewerbeertrags (§ 6 GewStG) noch nach gewerbesteuerlichen Vorstellungen modifiziert werden. Zu den dabei abzuhandelnden Themen gehört auch die Behandlung von Beteiligungserträgen, die über eine Mitunternehmerschaft erzielt werden (§ 7 Satz 4 GewStG).[57]

Schwerpunkte einer gewerbesteuerlichen Aufgabenstellung sind regelmäßig:[58]

- Hinzurechnungen für Finanzierungsentgelte (§ 8 Nr. 1 GewStG),[59]
- Hinzurechnung oder Kürzung von Beteiligungserträgen aus Mitunternehmerschaften (§ 8 Nr. 8 GewStG, § 9 Nr. 2 GewStG),
- Hinzurechnungen und Kürzungen für Beteiligungserträge aus Kapitalgesellschaften (§ 8 Nr. 5 GewStG, § 9 Nr. 2a GewStG, § 9 Nr. 7 GewStG),
- Verlustabzug (§ 10a GewStG),[60]
- Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags (§§ 28 ff. GewStG).[61]

IV. Typische Sachverhalte in der Ertragsteuerklausur

Gewisse Sachverhalte wiederholen sich in der Ertragsteuerklausur des StB-Examens mit großer Regelmäßigkeit. Einige davon sollen nachfolgend dargestellt werden.

1. „Umzug" des Steuerpflichtigen

In den letzten Jahren ist in der Ertragsteuerklausur immer wieder nach sog. Umzugsfällen gefragt worden, bei denen ein Stpfl. während des laufenden VZ (§ 25 Abs. 1 EStG, entspricht dem Kj.) aus Deutschland ins Ausland verzieht.[62] Bislang sind diese Fälle – in den Prüfungen der Jahre **2012, 2014, 2017 und 2019** – stets als Aufgabe der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 EStG) und Begründung der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG, § 2 AStG) geprüft worden.

TIPP 5

Denkbar wäre jedoch auch der umgekehrte Weg, also ein **Zuzug aus dem Ausland mit unterjähriger Begründung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht**. Dabei wäre dann insbesondere die Regelung zur Verstrickung nach § 17 Abs. 2 Satz 3 f. EStG für Anteile i. S. des § 17 EStG zu beachten.[63]

Des Weiteren denkbar wäre ein **Übergang von unbeschränkter zu beschränkter Steuerpflicht** bei einer **Körperschaft**. Dabei gibt § 32 Abs. 2 Nr. 1 KStG Regelungen vor, die denen bei der Einkommensteuer (§ 2 Abs. 7 Satz 3 EStG, § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 KStG; dazu gleich unten) entsprechen.[64] Bei der Gewerbesteuer hingegen wird die sachliche Gewerbesteuerpflicht – ohne Unterscheidung nach unbeschränkter oder beschränkter Steuerpflicht – u. a. an der Existenz einer inländischen Betriebsstätte (§ 12 AO) festgemacht (§ 2 Abs. 1 Satz 1, 3 GewStG).[65] Wird die letzte inländische Betriebsstätte aufgegeben (etwa die Geschäftsleitungsbetriebsstätte, § 12 Satz 2 Nr. 1 AO), endet damit auch die sachliche Gewerbesteuerpflicht!

In diesen Umzugsfällen wird häufig – allerdings nicht immer – des Weiteren geschildert, dass der Stpfl. eine **Beteiligung i. S. des § 17 EStG** an einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft hält. Die Beteiligung i. S. des § 17 EStG ist zunächst selbst häufiges Prüfungsfeld der Ertragsteuerklausur.[66] Die Definition des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG sollte immer genau geprüft werden.[67] Die dort geforderte 1 %-Beteiligung muss nur *„innerhalb der letzten fünf Jahre"* (vor der Veräußerung) – zu irgendeinem Zeitpunkt, unmittelbar oder mittelbar[68] – erfüllt gewesen sein.[69] Besondere Regeln gelten

54 Bader/Koltermann/Stirnberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, Ausgabe 2020, ISBN: 978-3-482-63959-3, S. 99.
55 Zur sachlichen Gewerbesteuerpflicht der Kapitalgesellschaften Weiss, SteuerStud 9/2017 S. 550 NWB WAAAG-48519.
56 Zu einem Beispiel aus dem Jahr 2012 Weiss, SteuerStud 8/2015 S. 487, 492 NWB XAAAE-93776; Bader/Koltermann/Stirnberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, Ausgabe 2018, ISBN: 978-3-482-63957-9, S. 206.
57 Klausurbeispiele bei Nöthen, SteuerStud 2/2021 S. 121, 141 NWB SAAAH-64337; Paintner, SteuerStud 8/2019 S. 531 NWB QAAAH-15262.
58 Siehe dazu auch unten unter Kap. IV.3.
59 Hierzu auch Weiss, SteuerStud 6/2018 S. 401, 406, Tipp 10 NWB UAAAG-79567.
60 Fälle hierzu bei U. Förster, SteuerStud 2/2017 S. 124 NWB SAAAF-89966.
61 Klausurbeispiel bei Weiss, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 37 NWB RAAAH-36764.
62 Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196, 207 NWB IAAAH-66614.
63 Dazu Weiss, IStR 2020 S. 596.
64 Hendricks in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 1. Aufl. 2015, § 32 KStG Rz. 19, m. w. N.
65 Weiss, IWB 21/2020 S. 887 NWB CAAAH-63006.
66 Weiss, SteuerStud 8/2015 S. 487, 489 NWB XAAAE-93776; zu einem Beispiel aus dem Examen 2015 Bader/Koltermann/Stirnberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, Ausgabe 2016, ISBN 978-3-482-63955-5, S. 92; dazu Weiss, Beilage zu SteuerStud 3/2016 S. 13, 14 NWB FAAAF-49475.
67 Weiss, SteuerStud 6/2018 S. 401, 407, Tipp 11 NWB UAAAG-79567.
68 H 17 Abs. 2 Mittelbare Beteiligung EStH.
69 H 17 Abs. 2 Kurzfristige Beteiligung EStH.

etwa bei einer „unentgeltlichen Rechtsnachfolge“ in die Anteile, wie bei einer Erbschaft (vgl. insoweit § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG, § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG).

In solchen Umzugssachverhalten sind damit mehrere steuerliche Regelungen immer zu prüfen:[70]

- § 6 AStG,[71] der für den Fall des Endes der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 6 Abs. 1 Satz 1 AStG)[72] und gewisser Ersatzereignisse (§ 6 Abs. 1 Satz 2 AStG) eine Anwendung des § 17 EStG *„auch ohne Veräußerung“* anordnet. Bei einer Schilderung eines Umzugsfalls sollten Sie somit genau auf die Beschreibung von evtl. vorhandenen Anteilen an Kapitalgesellschaften achten, da Sie mit § 6 AStG zahlreiche Folgepunkte relativ leicht erzielen können:[73] Haben Sie erst einmal die Veräußerungsfiktion erkannt, handelt es sich um eine quasi „fiktive“ Veräußerung nach § 17 EStG, bei der lediglich der Veräußerungspreis (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) durch den gemeinen Wert (§ 6 Abs. 1 Satz 4 AStG) ersetzt wird.[74]
- § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG, der eine einzige Veranlagung für das Kj. vorschreibt, in dem sowohl unbeschränkte als auch beschränkte Einkommensteuerpflicht bestand. Danach sind i. R. dieser Veranlagung *„die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht einzubeziehen“.*
- § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (besonderer Progressionsvorbehalt) sowie die Ausnahme von der grds. Abgeltungswirkung der Abzugssteuern beim beschränkt Stpfl. (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG).[75]

Häufig wird in solchen Umzugsfällen der **Einstieg bei der persönlichen Steuerpflicht** fehlerhaft bearbeitet. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht ist an das Vorliegen eines Wohnsitzes (§ 8 AO) *oder* des gewöhnlichen Aufenthalts (§ 9 AO) im Inland geknüpft. Sobald beide Merkmale nicht mehr vorliegen, ist die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht taggenau beendet. Sobald umgekehrt eines der Merkmale vorliegt, wird die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht auch taggenau begründet.

Ausführungen wie *„Der Steuerpflichtige war während des überwiegenden Teils des Kalenderjahres unbeschränkt einkommensteuerpflichtig; daher ist er für den gesamten Veranlagungszeitraum als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln.“* sind somit nicht richtig. Eine solche Aussage führt des Weiteren dazu, dass zahlreiche **Folgepunkte** für die Besonderheiten der inländischen Einkünfte bei der beschränkten Steuerpflicht (§ 49 EStG) nicht mehr erreichbar wären. Auch der besondere Progressionsvorbehalt des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG wäre nicht mehr in Reichweite; ein allgemeiner Progressionsvorbehalt ist bei normal beschränkt Stpfl. nur in seltenen Fällen anwendbar (§ 32b Abs. 1 Satz 1 EStG). Bei Anwendung der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht ist er hingegen nach § 2 Abs. 5 Satz 1 AStG zwingend.

TIPP 6

Die **verschiedenen Sonderformen der persönlichen Einkommensteuerpflicht** können Sie in **H 1a EStH** kompakt nachlesen. Bei Sachverhalten mit internationalem Bezug im Einkommensteuerrecht sollten Sie diese Quelle immer nutzen, um kurz zu überprüfen, ob Sie einen Aspekt vergessen haben. Beim Umzug etwa geht es um das Stichwort „Wechsel der Steuerpflicht“ in H 1a EStH, das Sie im Ernstfall auf die „richtige Fährte“ bringen kann. Häufig fällt Teilnehmern gerade ein solcher Einstieg in die Lösung besonders schwer.

2. Sachverhalte mit Bezug zur Körperschaftsteuer

Die **weitaus meisten Sachverhalte** mit Bezug zur Körperschaftsteuer stellen auf die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht des **§ 1 KStG** ab. Diese Tatsache führt dazu, dass nach **§ 8 Abs. 2 KStG** alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind, wenn sich die unbeschränkte Steuerpflicht aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG ergibt.[76] Nur **in wenigen Fällen** – zuletzt in den Ertragsteuerklausuren der Jahre **2013 und 2020** – wurde nach der Besteuerung einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft gefragt (**§ 2 Nr. 1 KStG**).[77]

TIPP 7

Sind Sachverhalte mit **unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften** zu beurteilen, sollte sich die Bearbeitung an **R 7.1 KStR**[78] **und R 7.2 KStR** orientieren. Die R 7.1 KStR ist in etwa mit der R 2 EStR bei der Einkommensteuer vergleichbar[79] und ermöglicht eine übersichtliche Lösung. Zudem können diese Richtlinien als „Anregung“ dienen, um in der Klausurlösung keine wichtigen Themen zu vergessen.

BEISPIEL 1 Die Ertragsteuerklausur enthält häufig Fälle mit Bezug zu **§ 6b EStG**, der Regelung zur *„Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter“.*[80] Insoweit handelt sich um ein Thema, das sich auf der Schnittstelle zwischen der Ertragsteuerklausur und der Bilanzenklausur befindet.[81] Auch Körperschaften können § 6b EStG in Anspruch nehmen (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG) – lediglich § 6b Abs. 10 EStG steht ihnen nicht offen.

70 Dazu bereits Weiss, SteuerStud 3/2018 S. 184, 190 NWB JAAAG-67538 und Beilage zu SteuerStud 6/2018 S. 33, 45 NWB GAAAG-79605.
71 Zu neueren Entwicklungen Deutschländer, IWB 2/2021 S. 56 NWB FAAAH-69298.
72 Insgesamt zur Entstrickungsbesteuerung Völkel, SteuerStud 4/2019 S. 249 NWB SAAAH-06091.
73 Klausurbeispiel bei Weiss, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 37 NWB RAAAH-36764.
74 Weiss, SteuerStud 6/2019 S. 398, 406, Tipp 12 NWB BAAAH-10225.
75 Zum neuen § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 5 EStG Merker, SteuerStud 1/2021 NWB NAAAH-59370.
76 Zur Bedeutung der Fiktion des § 8 Abs. 2 KStG bereits Weiss, SteuerStud 6/2019 S. 398, 400, Tipp 2 NWB BAAAH-10225.
77 Dazu bereits oben unter Kap. III.2.; ausführlich Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196, 204 NWB IAAAH-66614.
78 Siehe dazu auch Werner in Dötsch/Pung/Möhlenbrock (D/P/M), Kommentar zum KStG und EStG, § 8 Abs. 1 KStG Tz. 7 (Stand: 1.3.2021).
79 Dazu ausführlich Weiss, SteuerStud 8/2019 S. 508 NWB PAAAH-15258.
80 Dürr, SteuerStud 6/2014 S. 334 NWB GAAAE-64791; Weiss, BB 20/2019 S. 1131.
81 Übungsklausur mit bilanzsteuerrechtlichem Fokus bei Paintner, SteuerStud 10/2020 S. 674 NWB IAAAH-54574; zur Bedeutung i. R. der Bilanzenklausur vgl. zudem Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2021 S. 208 NWB SAAAH-66615.

Nach Ablauf einer Frist von vier Wj. ist eine einmal gebildete Rücklage grds. aufzulösen (**§ 6b Abs. 3 Satz 2 EStG**).[82] Eine Verlängerung auf sechs Wj. ist möglich, wenn bei neu hergestellten Gebäuden mit ihrer Herstellung vor dem Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wj. begonnen worden ist.[83] Unmittelbare Rechtsfolge der Auflösung ist die Gewinnerhöhung um den aufgelösten Rücklagenbetrag. Allerdings schließt sich daran noch die außerbilanzielle Erhöhung des Einkommens um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags nach § 6b Abs. 7 EStG an.[84] An diese kann etwa die **R 7.1 Abs. 1 Satz 2 *Zeile 5* KStR** erinnern.

BEISPIEL 2 ➤ Ein beliebtes Thema der Körperschaftsteuerklausur ist auch der Spendenabzug nach **§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG**.[85] Außerbilanziell ist dabei zunächst der *„Gesamtbetrag der Zuwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG"* hinzuzurechnen (**R 7.1 Abs. 1 Satz 2 *Zeile 11* KStR**). Daraufhin können alternativ 20 % des Einkommens oder 4 ‰ der Summe der gesamten Umsätze und der im Kj. aufgewendeten Löhne und Gehälter abgezogen werden.[86] Als Einkommen i. S. dieser Vorschrift gilt das Einkommen vor Abzug der in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bezeichneten Zuwendungen und vor dem Verlustabzug nach § 10d EStG (§ 9 Abs. 2 Satz 1 KStG). Dieser Abzug findet sich dann in **R 7.1 Abs. 1 Satz 2 *Zeile 22* KStR**.[87]

BEISPIEL 3 ➤ Die körperschaftsteuerliche Organschaft (§§ 14 ff. KStG) stellt einen „Dauerbrenner" der Ertragsteuerklausur dar.[88] Die Strukturierung in diesem Bereich fällt besonders schwer, weil – im Gegensatz zur sonstigen Praxis in der Ertragsteuerklausur – hier zwei Stpfl., der Organträger und die Organgesellschaft, zu betrachten sind. Zudem spielen sich weite Teile der organschaftlichen Berechnungen außerhalb der Steuerbilanz ab. Genau dafür ist die R 7.1 KStR ideal! Die ***Zeilen 10, 18, 25 und 26*** enthalten wertvolle Hinweise, die im Stress der Klausurbearbeitung eine große Stütze sein können.[89]

Aus der **R 7.1 KStR** lässt sich dann das folgende generische Schema zur Abarbeitung der körperschaftsteuerlichen Aufgaben ableiten. Es beginnt mit dem „Bilanzgewinn" oder „Bilanzverlust", der gerne als Startpunkt für die Ermittlungen vorgegeben wird, und endet mit der verbleibenden Körperschaftsteuer.

Aufgaben zur Körperschaftsteuer – Prüfungsschema	
	Bilanzgewinn/-verlust
+/-	Gewinn- bzw. Verlustvortrag Vorjahr
+/-	Veränderungen Rücklagen
=	**Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag lt. Handelsbilanz (§ 266 Abs. 3 HGB)**
+/-	Korrektur/Anpassungen an Steuerbilanz (§ 60 Abs. 2 EStDV)
=	**Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag lt. Steuerbilanz**
+	Außerbilanzmäßige Zurechnungen
	Nichtabziehbare Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5, 5b und 6 EStG), z. B. GewSt
	Aufwendungen für Geschenke > 35 €, 30 % der angemessenen Bewirtungskosten
	Nichtabziehbare Steuern (§ 10 Nr. 2 KStG), z. B. USt auf Umsätze, die Entnahmen sind (§ 3 Nr. 1b, 9a KStG), KSt, SolZ, KapESt auf vereinnahmte Kapitalerträge
	50 % der Aufsichtsratsvergütungen (§ 10 Nr. 4 KStG)
	vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)
	Sämtliche als Aufwand abgesetzte Spenden (§ 9 Abs. 2 Satz 1 KStG)
=	Zwischensumme
-	Außerbilanzmäßige Abrechnungen, z. B. Vermögensmehrungen auf gesellschaftlicher Grundlage (vE), steuerfreie Einkünfte (§ 8b KStG, DBA)
=	Zwischensumme
-	Spendenabzug (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG)
-	Verlustabzug (§ 10d EStG, §§ 8c, 8d KStG)
=	**Zu versteuerndes Einkommen (zvE)**
x	Regelsteuersatz (§ 23 Abs. 1 KStG)
-	Steueranrechnung bei ausländischen Einkünften (§ 26 Abs. 1 KStG, § 34c EStG)
=	**Tarifbelastung**
-	Anrechnung KapESt
=	**Verbleibende KSt**

Insbesondere das „Endspiel"[90] ab dem zvE (als Bemessungsgrunde der Körperschaftsteuer, § 7 Abs. 1 KStG) kann noch einmal – je nach Aufgabenstellung – ein oder zwei Punkte bringen. Mit der Zeile 34 „zu versteuerndes Einkommen" schließt die R 7.1 KStR ab. Ab diesem Moment übernimmt die R 7.2 KStR die Entwicklung bis zur „verbleibenden Körperschaftsteuer".

TIPP 8

Insbesondere sind in **R 7.2 Satz 1 *Zeile 2* KStR Anrechnungen nach § 26 KStG i. V. mit § 34c EStG**[91] durchzuführen. Diese werden gerne vergessen: Nach dem „Welteinkommensprinzip" (§ 1 Abs. 2 KStG) sind alle weltweit erzielten Einkünfte der unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft (§ 1 Abs. 1 KStG) in die Ermittlung des zvE einzubeziehen.[92] Die Anrechnung ausländischer Steuern ist jedoch eine „Steuerermäßigung", die zwar noch bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer, aber erst nach der Ermittlung der tariflichen Körperschaftsteuer durchzuführen ist.[93] Hier hilft ein **„Schmierzettel"**,[94] der während der Klausurlösung geführt wird, solche Fragestellungen im „Endspiel" nicht zu vergessen – und ebenso der Blick in die R 7.2 KStR.

82 Zur temporären Verlängerung i. R. der Covid-Maßnahmen Kanzler, NWB 3/2021 S. 168 NWB EAAAH-69067.
83 Zu den Anforderungen an den „Beginn der Herstellung" BFH, Urteil v. 9.7.2019 - X R 7/17, BStBl 2020 II S. 635 NWB LAAAH-33999; Weiss, NWB 47/2019 S. 3392 NWB LAAAH-34449.
84 BFH, Urteil v. 29.4.2020 - XI R 39/18, BFH/NV 2020 S. 1149 NWB RAAAH-56285, Rn. 17.
85 Siehe auch Riepolt, SteuerStud 8/2018 S. 550 NWB KAAAG-85122, dort auch zum Zusammenhang mit den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen (§ 8 Nr. 9 GewStG) und Kürzungen (§ 9 Nr. 5 GewStG).
86 Zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Spendenvortrags nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 9 f. KStG Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196, 204 NWB IAAAH-66614.
87 Klausurbeispiel bei Hübner, Steuer-Repetitor 7/2019 NWB CAAAH-14918; Abgrenzung zur vGA in der Klausur von Suck, SteuerStud 5/2019 S. 340, 344 NWB AAAAH-07941.
88 Weiss, SteuerStud 3/2020 S. 206 NWB FAAAH-36742; Klausurbeispiel bei Nöthen, SteuerStud 2/2021 S. 121 NWB SAAAH-64337.
89 Ausführlich beschrieben bei Weiss, SteuerStud 3/2020 S. 206, 213 NWB FAAAH-36742.
90 Zu den möglichen „Endspielen" der Ertragsteuerklausur s. bereits Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196, 202 NWB IAAAH-66614.
91 Ausführlich Weiss, PIStB 2021 S. 84.
92 Zur unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht ausführlich Kudert/Rothe, SteuerStud 3/2017 S. 165, 166 NWB UAAAF-90835.
93 R 7.2 Satz 1 Zeile 2 KStR; zur entsprechenden Anrechnung nach § 34c EStG bei der natürlichen Person § 2 Abs. 6 Satz 1 EStG; R 2 Abs. 2 Zeile 6 EStR.
94 Dazu bereits Weiss, SteuerStud 6/2020 S. 397, 401, 406 NWB LAAAH-44305.

Teilweise ist die Aufgabenstellung in der Ertragsteuerklausur auch sehr „differenziert“: Im Sachverhalt 3 des Teils I der Klausur 2014[95] etwa war die Aufgabe, das zvE zu ermitteln, mithin *vor* evtl. Steuerermäßigungen (§§ 34c ff. EStG) die Ermittlungen zu beenden. Allerdings hieß es dann in einem Zusatz: *„Geben Sie in Ihrer Lösung an, ob etwaige ausländische Steuern dem Grunde nach auf die Einkommensteuer anzurechnen sind und inwieweit ausländische Einkünfte dem Progressionsvorbehalt unterliegen.“* In dieser Aufgabe wurde mithin die Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer ausgespart, aber dennoch nach Veränderungen des Steuersatzes durch den Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG)[96] sowie Steuerermäßigungen dem Grunde nach gefragt.

TIPP 9

Darüber hinaus sollte auch die **„Anrechnung“ i. R. der Erhebung der Körperschaftsteuer** nicht vergessen werden (**R 7.2 Satz 1 *Zeile 5* KStR**). Nach **§ 31 Abs. 1 Satz 1 KStG** gelten für die Durchführung der Besteuerung einschließlich u. a. der Anrechnung die Vorschriften des EStG entsprechend, soweit das KStG nichts anderes bestimmt. Insoweit ist also § 36 Abs. 2 EStG im „Endspiel“ ebenso zu beachten. Insbesondere Vorauszahlungen zur Körperschaftsteuer sowie die Kapitalertragsteuer müssen hier bedacht werden.[97]

3. Sachverhalte mit Bezug zur Gewerbesteuer[98]

Bei gewerbesteuerlichen Fragestellungen ist die Ermittlung nach einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Maßstäben durch § 7 Satz 1 GewStG immer „mit im Paket“: *„Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 bezeichneten Beträge.“*

Steht die „sachliche Gewerbesteuerpflicht“ des § 2 GewStG fest,[99] ist das Prüfungsschema dann weitgehend rechtsformunabhängig und „linear“: Zunächst ist die **Ausgangsgröße des § 7 Satz 1 GewStG** zu ermitteln. In dieser Prüfung können sich ganz erhebliche Probleme verstecken, die gar nicht zentral mit der Gewerbesteuer selbst zusammenhängen.[100]

Daraufhin sind einige Besonderheiten der Ausgangsgröße insbesondere in **§ 7 Satz 2 und 4 GewStG** versteckt. Insbesondere bei **Veräußerungsgewinnen aus Anteilen an gewerblichen Mitunternehmerschaften** ist teilweise ein echter **„Slalomlauf“** erforderlich, um zu dem richtigen Ergebnis zu kommen:

- Einkommensteuerlich gehören nach **§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG** zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung u. a. *„des gesamten Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist (§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2)“*. Diese einkommensteuerliche Anordnung der Steuerbarkeit ist nach § 7 Satz 1 GewStG zunächst gewerbesteuerlich zu übernehmen.
- Bei der **Gewerbesteuer** sind Veräußerungs- und Aufgabegewinne bei Mitunternehmerschaften jedoch grds. **nicht** steuerbar, da sie *„nicht mit dem Wesen der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Gewerbebetrieb bezogenen Sachsteuer übereinstimmen“*.[101] Bei **Eröffnung** des Gewerbebetriebs heißt dies dementsprechend auch, dass Betriebsausgaben in der Vorbereitungsphase noch nicht gewerbesteuerlich geltend zu machen sind.[102] Dementsprechend gehört bei **Aufgabe oder Veräußerung** des Gewerbebetriebs u. a. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu den bei der Gewerbesteuer nicht anwendbaren Vorschriften.[103]
- Mit § 7 Satz 2 GewStG hat der Gesetzgeber eine **Ausnahme** zu dieser Grundregel geschaffen, deren Anwendungsbereich jedoch sehr weit ist.[104] Nach **§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG** gehört zum Gewerbeertrag auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe *„des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist“*. Mithin wird durch § 7 Satz 2 GewStG die Steuerbarkeit von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen u. a. aus Anteilen an Mitunternehmerschaften erweitert.
- Allerdings sieht **§ 7 Satz 2 GewStG am Ende** eine **wichtige Einschränkung** vor: Die Ausdehnung der Gewerbesteuerbarkeit gilt nur, soweit der entsprechende Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils *„nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt“*.[105] In den Fällen, in denen die natürliche Person unmittelbar beteiligt ist, fällt der Veräußerungsgewinn mithin wieder aus der Steuerbarkeit bei der Gewerbesteuer heraus.[106] Er bleibt hingegen bestehen, wenn er von Kapitalgesellschaften oder nur mittelbar beteiligten natürlichen Personen – etwa bei Veräußerung der Anteile an einer Unterpersonengesellschaft einer doppelstöckigen Personengesellschaft – erzielt wird.[107] Veräußert eine (unmittelbar beteiligte) natürliche Person ihren Anteil an der Oberpersonengesellschaft, der dann notwendigerweise auch die Beteiligung an der Unterpersonengesellschaft beinhaltet, ist dies dagegen ein *„einheitlicher Veräußerungsvorgang“*, der keine Gewerbesteuer auslöst.[108]

95 Bader/Koltermann/Stirnberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, Ausgabe 2020, ISBN: 978-3-482-63959-3, S. 50; vgl. auch bereits Weiss, StuerStud 3/2019 S. 194, 198 NWB UAAAH-02256.
96 Zur Anwendung des Progressionsvorbehalts bei nach den DBA steuerfreien Einkünften (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG; § 32b Abs. 1a EStG) s. Weiss, StuerStud 9/2015 S. 526, 533 NWB YAAAE-99100.
97 Klausurbeispiel bei Weiss, Steuer-Repetitor 4/2020 NWB IAAAH-40956.
98 Diese Thematik werden wir in SteuerStud 6/2021 vertiefen.
99 Dazu Weiss, SteuerStud 9/2017 S. 550 NWB WAAAG-48519.
100 Zu einem Beispiel aus der Klausur 2012 Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196, 202 NWB IAAAH-66614.
101 BFH, Urteil v. 19.7.2018 - IV R 31/15, BFH/NV 2018 S. 1282 NWB KAAAG-96174, Rn. 14; R 7.1 Abs. 3 Satz 3 GewStR.
102 R 7.1 Abs. 3 Satz 2 GewStR.
103 R 7.1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 GewStR.
104 Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit BVerfG, Urteil v. 10.4.2018 - 1 BvR 1236/11, BStBl 2018 II S. 303 NWB IAAAG-80471.
105 Zum Begriff des „Entfallens“ in diesem Zusammenhang BFH, Urteil v. 19.7.2018 - IV R 31/15, BFH/NV 2018 S. 1282 NWB KAAAG-96174.
106 R 7.1 Abs. 3 Satz 4 GewStR.
107 BFH, Urteil v. 28.5.2015 - IV R 27/12, BStBl 2015 II S. 837 NWB MAAAE-97186.
108 R 7.1 Abs. 3 Satz 5 GewStR.

► Von dieser Regelung gibt es an etwas „versteckter Stelle“ – im UmwStG – erneut eine prominente **Ausnahme**: Nach **§ 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG**[109] unterliegt ein Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer, auch soweit er auf das Betriebsvermögen entfällt, das bereits vor der Umwandlung im Betrieb der übernehmenden Personengesellschaft oder der natürlichen Person vorhanden war, wenn der Betrieb der Personengesellschaft oder der natürlichen Person **innerhalb von fünf Jahren nach einer Umwandlung** gem. den §§ 3–8, 18 UmwStG aufgegeben oder veräußert wird.[110] Nach **§ 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG** gilt diese Ausnahmeregelung entsprechend, *„soweit ein Teilbetrieb oder ein Anteil an der Personengesellschaft aufgegeben oder veräußert wird“*. Dies ist etwa bei einem Formwechsel von einer Kapital- in eine Personengesellschaft der Fall – und in genau dieser Form auch im Examen 2010 gefragt worden.[111] Weiterhin ist nach (**§ 35 Abs. 1 Satz 3 EStG i. V. mit) § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG** keine Steuerermäßigung nach § 35 EStG für den auf den Aufgabe- oder Veräußerungsgewinnen i. S. der Sätze 1 und 2 beruhenden Teil des Gewerbesteuer-Messbetrags zu gewähren.

MERKE

Wichtig ist, dass sich die obige „Slalomfahrt“ bei der Gewerbesteuerbarkeit von Veräußerungsgewinnen **nur** auf die **Veräußerung des *gesamten* Mitunternehmeranteils** bezieht! Bei einer Veräußerung eines *„Teils eines Mitunternehmeranteils“* hingegen liegen *„laufende Gewinne“* i. S. des § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG vor.[112] Diese unterliegen in jedem Fall – unabhängig von den obigen Ausführungen – der Gewerbesteuer.[113] Zudem ergibt sich aus **§ 16 Abs. 2 Satz 3 EStG** und **§ 16 Abs. 3 Satz 5 EStG** eine Ausnahme von der Kennzeichnung als Veräußerungsgewinn, die auch auf die Gewerbesteuer anwendbar ist.[114]

Darüber hinaus ist **§ 7 Satz 4 GewStG** eine bekannte Hürde bei der Klausurlösung. Dieser bezieht sich bereits seinem Wortlaut nach nur auf die *„Ermittlung des Gewerbeertrags einer **Mitunternehmerschaft**“*. Aus der Menge der sachlich gewerbesteuerpflichtigen Gewerbebetriebe des § 2 GewStG werden mithin Einzelunternehmer (§ 2 Abs. 1 GewStG) und Kapitalgesellschaften (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG) ausgeschieden. Bei diesen stellt sich die Problematik des § 7 Satz 4 GewStG nicht, denn diese Personen können unmittelbar das Teileinkünfteverfahren (TEV) bzw. die Freistellung nach § 8b KStG nutzen.

§ 7 Satz 4 GewStG soll (nur) bei **zwischengeschalteten Personengesellschaften**[115], die selbst keine Berechtigung haben, § 3 Nr. 40 EStG (TEV) oder § 8b KStG (Freistellung) für Beteiligungserträge in Anspruch zu nehmen, die Anwendung dieser Regelungen bereits bei der Mitunternehmerschaft selbst sicherstellen. Für Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrags (§ 6 GewStG) auf Ebene einer Mitunternehmerschaft sind daher, soweit an der Mitunternehmerschaft natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt sind, § 3 Nr. 40 EStG und § 3c Abs. 2 EStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags anzuwenden (§ 7 Satz 4 Halbsatz 1 GewStG). Nach § 7 Satz 4 Halbsatz 2 GewStG ist *„im Übrigen“* – d. h. bei an der Mitunternehmerschaft beteiligten Kapitalgesellschaften – § 8b KStG anzuwenden.

Die Ermittlungen bei der Bestimmung des Gewerbeertrags einer Mitunternehmerschaft sind damit bereits bei der **Ausgangsgröße des § 7 GewStG** umfassend, wenn die **Mitunternehmerschaft Beteiligungserträge aus Kapitalgesellschaften** bezogen hat. Hierbei sind die folgenden Schritte zu beachten:[116]

1. Die **Beteiligungserträge** sind nach Auffassung des BFH[117] bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach **§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO** gem. § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG grds. **„netto“** festzustellen. Zulässig ist aber auch, die § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG unterliegenden laufenden Einkünfte oder Veräußerungsgewinne zusätzlich **„brutto“** festzustellen, soweit aus den weiteren Feststellungen für einen verständigen Empfänger erkennbar ist, dass zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte ein weiterer Rechenschritt erforderlich ist.
2. Bei der Gewerbesteuer ist nach **§ 7 Satz 4 *Halbsatz 1* GewStG** das TEV bereits bei der Ermittlung des Gewerbeertrags anzuwenden. Da das TEV keinen Zeitbezug und keine Mindestbeteiligungsquote kennt, ist dieses natürlichen Personen grds. zu gewähren – dies schlägt über § 7 Satz 4 Halbsatz 1 GewStG auch auf den Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft durch. Nach **§ 7 Satz 4 *Halbsatz 2* GewStG** gilt dies auch, wenn teilweise Kapitalgesellschaften an der Mitunternehmerschaft beteiligt sind. In diesen Fällen ist es besonders wichtig, auch § 8b Abs. 4 KStG als Ausnahme von der grds. Freistellung nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG zu beachten. Gemäß § 8b Abs. 4 Satz 4 KStG sind *„Beteiligungen über eine Mitunternehmerschaft* [...] *dem Mitunternehmer anteilig zuzurechnen“*. Gemäß § 8b Abs. 4 Satz 5 KStG gilt *„eine dem Mitunternehmer nach Satz 4 zugerechnete Beteiligung* [...] *für die Anwendung dieses Absatzes als unmittelbare Beteiligung“*.[118] Zudem bleibt der Zeitbezug *„Beginn des Kalenderjahres“* bei der Beurteilung des Tatbestands des § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG zu beachten.[119]
3. Im Rahmen der Gewerbesteuer schließen sich an die Ermittlung des Ausgangsbetrags nach § 7 GewStG die

109 H 7.1 Abs. 3 Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft GewStH.
110 Zu den Sperrfristen des UmwStG Weiss, SteuerStud 7/2016 S. 409 NWB JAAAF-76062; zzgl. Schaubild, SteuerStud 7/2016 S. 391 NWB JAAAF-76062.
111 Dazu bereits Weiss, SteuerStud 8/2016 S. 493, 502 NWB LAAAF-77230.
112 Zuletzt BFH, Urteil v. 3.9.2020 - IV R 29/19 NWB BAAAH-70947, Rn. 36, dort auch zum Verfahrensrecht.
113 R 7.1 Abs. 3 Satz 6 GewStR.
114 H 7.1 Abs. 3 Veräußerungs- und Aufgabegewinne, 2. Spstr. GewStH; BFH, Urteil v. 3.12.2015 - IV R 4/13, BStBl 2016 II S. 544 NWB GAAAF-66771, Rn. 20.
115 H 7.1 Abs. 3 Zwischengeschaltete Personengesellschaft GewStH.
116 Klausurbeispiele bei Weiss, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 37, 47 NWB RAAAH-36764; Paintner, SteuerStud 8/2019 S. 531 NWB QAAAH-15262.
117 BFH, Urteil v. 25.7.2019 - IV R 47/16, BStBl 2020 II S. 142 NWB VAAAH-31777.
118 Ausführliche Erläuterung bei Suck, SteuerStud 5/2020 S. 328 NWB VAAAH-42443.
119 Weiss, SteuerStud 6/2018 S. 401, 407, Tipp 13 NWB UAAAG-79567.

Hinzurechnungen und Kürzungen der **§§ 8, 9 GewStG** an. Diese sind bei Beteiligungserträgen in Form von Dividenden oder vGA nach § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG und § 9 Nr. 2a, 7, 8 GewStG zu behandeln. An dieser Stelle der Ermittlung werden nicht mehr – wie bei § 7 Satz 4 GewStG – die Mitunternehmer, sondern ausschließlich die **Mitunternehmerschaft selbst** betrachtet. Diese muss *„zu Beginn des Erhebungszeitraums"* (§ 14 Satz 2 f. GewStG) zu mind. 15 % an der leistenden Körperschaft beteiligt gewesen sein.[120] Im positiven Fall wird der noch im Gewerbeertrag enthaltene Teil der Ausschüttung nach § 9 Nr. 2a GewStG – bei einer inländischen leistenden Körperschaft – gekürzt. Ist dies hingegen nicht der Fall, ist nach § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG der noch nicht im Gewerbeertrag enthaltene Teil hinzuzurechnen.

MERKE

Wichtig ist, dass **nur Beteiligungserträge in Form von Dividenden oder vGA** in den **letzten Schritt 3** mit einbezogen werden. **Veräußerungsgewinne** sind hingegen ausdrücklich von diesen Hinzurechnungen und Kürzungen ausgeschlossen.[121] Bei diesen bleibt es bei den Ergebnissen nach **Schritt 2**.

Häufig wird auch die **„Kombination" aus § 7 Satz 2 GewStG und § 7 Satz 4 GewStG** in Klausuren geprüft. Bei einem Veräußerungsgewinn aus Anteilen an einer Mitunternehmerschaft (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) wird einkommensteuerlich nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b Satz 1 EStG das TEV (nur) insoweit angewandt, als der Veräußerungspreis i. S. des § 16 Abs. 2 EStG *„auf die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen entfällt, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 und 9 gehören"*. In Klausurlösungen wird dann öfter schlicht insgesamt das TEV angewendet oder das TEV ganz unbeachtet gelassen.

TIPP 10

Die Aufteilung des Veräußerungsgewinns für Zwecke des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b EStG zeigt auch **H 16 Abs. 13 Teileinkünfteverfahren EStH** noch einmal an einem numerischen Beispiel.

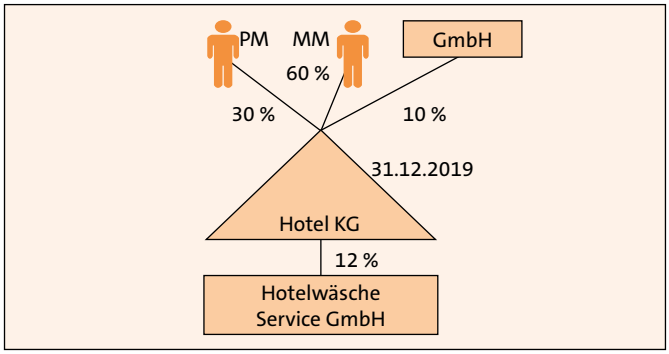
BEISPIEL **Zur Anwendung des TEV und des § 18 Abs. 3 UmwStG:**[122] Die Hotel-GmbH & Co KG (H-KG) betreibt in Essen (Gewerbesteuerhebesatz 480 %) das Hotel „Rheinblick". Die H-KG ist mit Wirkung ab dem 1.1.2019 durch Formwechsel der Hotel-GmbH entstanden. Die Umwandlung erfolgte gem. § 9 UmwStG zu Buchwerten.

Zum 31.12.2019 waren am Vermögen sowie am Gewinn und Verlust der H-KG laut Gesellschaftsvertrag folgende Gesellschafter beteiligt:

- Max Moritz (MM), geb. am 20.3.1964, als Kommanditist mit 60 %.
- Peter Müller (PM), geb. am 5.2.1969, als Kommanditist mit 30 %.
- Die Verwaltungs-GmbH als Komplementärin mit 10 %. Gesellschafter der Verwaltungs-GmbH sind die Ehefrauen der Kommanditisten Moritz und Müller.

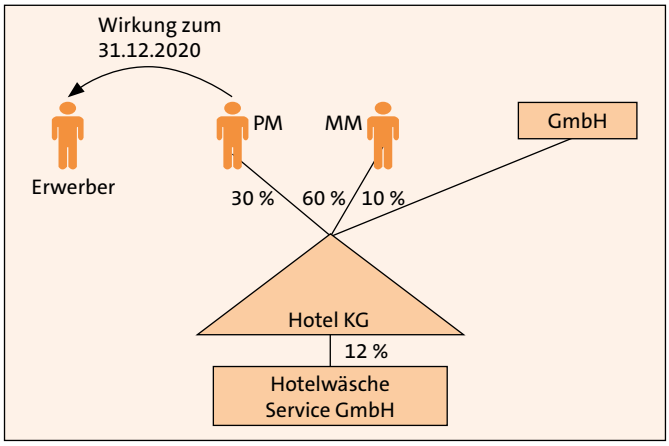
Die H-KG ermittelt ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG. Sie ist darüber hinaus seit Jahren zu 12 % an der Hotelwäsche-Service-GmbH beteiligt.

Beteiligungsstruktur am 31.12.2019:



PM veräußerte seinen Kommanditanteil mit Wirkung zum 31.12.2020. Er erzielt dabei unstreitig einen Veräußerungsgewinn von 30.000 €. Davon entfällt ein Teilbetrag auf die Beteiligung an der Hotelwäsche-Service-GmbH i. H. von 5.000 € (anteiliger, auf PM entfallender Buchwert: 3.000 €; anteiliger Veräußerungserlös: 8.000 €).

Beteiligungsstruktur nach der Übertragung des Mitunternehmeranteils am 31.12.2020:



LÖSUNG Die H-KG ist gewerblich tätig und unterliegt nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG sachlich der Gewerbesteuer, da ihr Gewerbebetrieb ausschließlich im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Bemessungsgrundlage ist der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG). Schuldnerin der Gewerbesteuer ist die H-KG (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG).

Nach § 7 Satz 1 GewStG ist der nach den Vorschriften des EStG und des KStG zu ermittelnde *„Gewinn aus dem Gewerbebetrieb"* Grundlage für die Ermittlung des Gewerbeertrags. Erhebungszeitraum ist hier das Kj. 2020 (§ 14 Satz 2 GewStG).

120 Zur Prüfung des Zeitbezugs als Bestandteil des Tatbestands Weiss, StuerStud 6/2018 S. 401, 407, Tipp 13 NWB UAAAG-79567.

121 H 9.3 Veräußerungsgewinne GewStH; Weiss, StuerStud 6/2018 S. 401, 405, Tipp 6 NWB UAAAG-79567.

122 Adaptiert aus der Prüfungsaufgabe aus dem Herbst 2010, Teil Ib; Bader/Koltermann/Stirnberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, Ausgabe 2011, ISBN: 978-3-482-53990-9, S. 93; dazu bereits Weiss, StuerStud 3/2018 S. 184, 188 NWB JAAAG-67538.

Es ist daher zunächst der **nach den Vorschriften des EStG zu bestimmende Gewinn der H-KG** zu ermitteln:

Dabei ist die H-KG für das gesamte steuerliche Betriebsvermögen – einschließlich der Sonderbetriebsvermögen (R 4.2 Abs. 2 EStR) – buchführungspflichtig (§ 141 AO; H 5.1 Buchführungspflicht einer Personenhandelsgesellschaft EStH). Für gewerbesteuerliche Zwecke ist der Gewinn verfahrensrechtlich selbständig zu ermitteln (H 7.1 Abs. 1 Eigenständige Ermittlung des Gewerbeertrags GewStH).

Da der Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils des PM auf eine **natürliche Person als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer** entfällt, unterliegt der Veräußerungsgewinn grds. **nicht** der **Gewerbesteuer (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG i. U.; vgl. auch H 7.1 Abs. 3 Veräußerungs- und Aufgabegewinne GewStH)**.

Hier greift jedoch die Regelung des **§ 18 Abs. 3 UmwStG**. Nach dieser Vorschrift unterliegt ein Veräußerungsgewinn der **Gewerbesteuer**, wenn der Betrieb einer Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach einer Umwandlung nach den §§ 3–9, 16 UmwStG veräußert wird (§ 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Dies gilt auch, soweit ein Anteil an der Personengesellschaft innerhalb der Fünfjahresfrist veräußert wird (§ 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG). Vorliegend hat PM seinen Anteil innerhalb von fünf Jahren nach dem Vermögensübergang von der Hotel-GmbH auf die H-KG veräußert.

Der Veräußerungsgewinn unterliegt damit der Gewerbesteuer. **Schuldner** der Gewerbesteuer auf den Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 3 UmwStG ist die aus der Umwandlung entstandene Personengesellschaft, hier die **H-KG** (§ 43 Satz 1 AO i. V. mit § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG).

Der Veräußerungsgewinn i. H. von 30.000 € umfasst auch den Gewinn aus der **anteiligen Veräußerung der Beteiligung an der Hotelwäsche-Service-GmbH** i. H. von 5.000 €. Insoweit ist gem. **§ 7 Satz 4 Halbsatz 1 GewStG** das TEV nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b Satz 1 EStG und § 3c Abs. 2 EStG zu berücksichtigen. Danach ist der Gewinn aus der anteiligen Beteiligungsveräußerung wie folgt auch für Zwecke der Gewerbesteuer anzusetzen:

Veräußerungserlös 60 % von 8.000 €, da 40 % steuerfrei sind (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b Satz 1 EStG)	4.800 €
Buchwert 60 % von 3.000 € (§ 3c Abs. 2 Satz 1 EStG)	- 1.800 €
Anzusetzender Gewinn aus Beteiligungsveräußerung	3.000 €
Restlicher Veräußerungsgewinn	+ 25.000 €
Gewinn-/Gewerbeertragserhöhung	**28.000 €**

Von der Hinzurechnung nach **§ 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG** werden nur *„Gewinnanteile (Dividenden) und die diesen gleichgestellten Bezüge und erhaltenen Leistungen aus Anteilen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes“* erfasst; **hierzu gehören nicht Gewinne aus einer Anteilsveräußerung**. Dementsprechend unterliegt im vorliegenden Fall der nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b Satz 1 EStG außer Ansatz bleibende Gewinn aus der anteiligen Veräußerung der Beteiligung an der Hotelwäsche Service-GmbH durch PM nicht der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG (H 9.3 Veräußerungsgewinne GewStH).

Rechtsformunabhängig ist das folgende vereinfachte Prüfungsschema für die Lösung gewerbesteuerlicher Aufgaben zudem hilfreich.[123] Zu beachten ist dabei, dass einzelne Themen in der Tabelle nur gewisse Rechtsformen betreffen, insbesondere der Freibetrag von 24.500 €, der Kapitalgesellschaften nicht zusteht.

Aufgaben zur Gewerbesteuer – Prüfungsschema	
Ausgangsgröße	Laufender Gewinn; Abgrenzung zu Veräußerungsgewinnen; Behandlung bei PersG und KapG; Berücksichtigung des TEV beim Ausgangsbetrag; § 7 GewStG
Hinzurechnungen	§ 8 GewStG, z. B. § 8 Nr. 1 GewStG; Freibetrag 200.000 €; Hinzurechnung des übersteigenden Betrags zu ¼; Verluste aus der Beteiligung an PersG
Kürzungen	§ 9 GewStG, z. B. Kürzung für betrieblich genutzten Grundbesitz; Gewinn aus der Beteiligung an einer PersG; Gewinnausschüttungen von KapG
	Verlustabzug gem. § 10a GewStG (R 10a.1 Abs. 3 Satz 2 GewStR)
= (ggf. Abrundung)	**Gewerbeertrag**
Freibetrag	24.500 € (nicht bei KapG)
Messbetrag, ggf. Abrundung (R 14.1 Satz 3 GewStR)	3,5 %
	x Hebesatz **= Gewerbesteuer**
Zerlegung	§§ 28 ff. GewStG
Gesonderte Feststellung	Vortragsfähiger Gewerbeverlust (§ 10a Satz 6 GewStG)

V. Fazit

Die Klausurtechnik kann Ihnen helfen, unbekannte oder schwierige Prüfungsteile ansatzweise zu erarbeiten oder Schwächen in diesem Bereich mit Lösungen zu anderen Sachverhalten „auszugleichen“. Unsere Reihe „Klausurtechnik kompakt“ sorgt für die theoretische Basis. Die Anwendung im Klausurtraining[124] und die anschließende Nacharbeit liegt bei Ihnen!

Die Reihe „Klausurtechnik kompakt“ wird unterstützt durch das Steuerrechts-Institut KNOLL mit den folgenden Autoren:

AUTOREN

Alexandra Kandler,
Betriebswirtin (VWA), Steuerberaterin in München. Als Lehrgangsleitung beim Steuerrechts-Institut KNOLL ist sie zuständig für den Lehrgang zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung. Vormals war sie langjährig steuerberatend tätig bei EY und Deloitte.

Dr. Martin Weiss,
Steuerberater und Fachberater für Internationales Steuerrecht in München. Zudem ist er als Dozent für das Steuerrechts-Institut KNOLL tätig.

123 Klausurbeispiel bei Weiss, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 37 NWB RAAAH-36764.
124 Alle Infos zu den SteuerStud-Klausuren finden Sie auf S. 380 NWB EAAAH-74079 in dieser Ausgabe.

Klausurtechnik kompakt

Dritter Prüfungstag: Buchführung und Bilanzwesen

Alexandra Kandler und Tobias Mönch*

Im Rahmen unserer dreiteiligen Reihe „Klausurtechnik kompakt" haben wir Ihnen zum ersten und zweiten Prüfungstag bereits erläutert, dass eine ausgereifte Klausurtechnik sich keineswegs durch die Anhäufung von Wissen erreichen lässt. Entscheidend dafür ist vielmehr das Klausurentraining[1], und hier insbesondere die effiziente Nacharbeit. Im nachfolgenden letzten Teil der Reihe lesen Sie, wie Sie eine effiziente Klausurtechnik im StB-Examen auch für die Klausur Buchführung und Bilanzwesen optimal umsetzen.

Zum **ersten Prüfungstag** i. R. der Reihe „Klausurtechnik kompakt" vgl. bereits Jost/Zugmaier/Becker/Kandler, SteuerStud 4/2021 S. 249, NWB XAAAH-69655; zum **zweiten Prüfungstag** vgl. Kandler/Weiss in SteuerStud 5/2021 S. 319, NWB GAAAH-74074.

I. Einführung

„Es ist nicht genug zu wissen, man muß es auch anzuwenden wissen." (frei nach Johann Wolfgang von Goethe)

Eine Besonderheit des StB-Examens besteht darin, dass an den einzelnen Tagen der schriftlichen Prüfung keine Mindestnote erzielt werden muss. Entscheidend für das Bestehen des schriftlichen Teils ist eine **Gesamtnote von mind. 4,5**, gebildet aus der durch drei geteilten Summe der an den drei Prüfungstagen erzielten Noten (**§ 25 Abs. 2 DVStB**). Während der in den letzten fünf Jahren erzielte Notendurchschnitt des ersten und zweiten Prüfungstags bei jeweils 4,6 liegt (und für sich gesehen fiktiv somit „nicht bestanden" ist), stellt sich der dritte Prüfungstag mit einem Fünfjahresdurchschnitt von 4,4 etwas besser.[2] So haben im letzten Prüfungsjahr **2019/2020 75,1 %** (Vorjahr 77,8 %) der Prüfungsteilnehmer im Fachgebiet Buchführung und Bilanzwesen eine **Note von 4,5 und besser** erzielt.[3]

Dennoch wird die Bilanzsteuerrechtsklausur neben dem Verfahrensrecht von vielen Prüfungsteilnehmern eher gefürchtet. Schwierigkeiten resultieren dabei i. d. R. nicht aus mangelndem theoretischem Wissen, sondern fehlender korrekter Anwendung im „Ernstfall". Mit intensivem Klausurtraining wird jedoch gerade in diesem Fachgebiet die richtige Technik für das Lösen der Klausuren erlernt, um den Prüfungserfolg durch eine gute Leistung insbesondere an diesem letzten Prüfungstag sicherzustellen.

II. Besonderheiten der Klausur des dritten Prüfungstags

In die Sachverhalte aus dem Bilanzsteuerrecht fließen regelmässig Problemstellungen aus anderen Rechtsgebieten wie der **Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer und dem Umwandlungsteuerrecht**[4] ein. Von zentraler Bedeutung ist dabei naturgemäß, die zusammenhängenden Probleme in der Aufgabenstellung zu erkennen, da nur so umfassendes Wissen zu Papier gebracht werden kann.

Neben der rechtlich korrekten Einordnung der Sachverhalte und der Umsetzung fachlichen Wissens wird eine folgerichtige Darstellung von Buchungssätzen als Basiswissen vorausgesetzt und bepunktet. Daher ist besonders im Fach Bilanzsteuerrecht die **technische Anwendung** Ihres Wissens gefragt; hierauf sollten Sie also ebenfalls einen Schwerpunkt setzen. Maßgeblich insoweit sind wiederum **umfangreiche Kenntnisse des Handelsrechts** und Kenntnisse zur „Buchführung und Bilanzierung".[5]

* Alexandra Kandler, Betriebswirtin (VWA), Steuerberaterin in München. Als Lehrgangsleitung beim Steuerrechts-Institut KNOLL ist sie zuständig für den Lehrgang zur Vorbereitung auf die StB-Prüfung. Vormals war sie langjährig steuerberatend tätig bei EY und Deloitte. Tobias Mönch, Dipl.-Finanzwirt (FH), Dozent beim Steuerrechts-Institut KNOLL im Bereich Bilanzsteuerrecht.

1 Alle SteuerStud-Lehrinhalte (Schaubilder, Beiträge, Fallstudien, Übungsklausuren etc.) finden Sie im Überblick in der NWB Datenbank: PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung 2021 NWB GAAAH-44658. Diese Übersichtsseite wird von uns selbstverständlich fortlaufend ergänzt.

2 Obwohl es infolge der Bildung einer Gesamtnote (§ 25 Abs. 1 DVStB) für die einzelne Prüfungsklausur kein Bestehen oder Durchfallen gibt, ist die hier gebildete fiktive Bestehensquote für die Bewertung der einzelnen Prüfungstage von Bedeutung. Sie hilft bei der Beurteilung, welcher Prüfungstag im Hinblick auf das Gesamtbestehen besonders vorteilhaft ist. Vgl. hierzu schon Kandler, SteuerStud 3/2021 S. 174 NWB UAAAH-66610.

3 Die Ergebnisse der StB-Prüfung 2020/2021 werden erst ca. Mitte des Jahres 2021 veröffentlicht.

4 Vgl. zu §§ 3–19 UmwStG Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2020 S. 216 NWB PAAAH-36743, zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 49 NWB BAAAH-36765; zu §§ 20–25 UmwStG Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2020 S. 407 NWB VAAAH-44306, zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2020 S. 49 NWB YAAAH-44370. Zur Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person nach §§ 3 ff. UmwStG und der Veranschaulichung der Lösungsschritte anhand eines Fallbeispiels vgl. zuletzt Weiss, SteuerStud 5/2021 S. 330 NWB QAAAH-74075.

5 Grundlegend zum Lösungsaufbau einer Bilanzrechtsklausur und in diesem Zusammenhang auch zur technischen Umsetzung bereits Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2019 S. 407 NWB LAAAH-10226, zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2019 S. 46 NWB AAAAH-10234; zuletzt für Personengesellschaften Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2021 S. 431 NWB OAAAH-74952, zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2021 S. 48 NWB DAAAH-74960. Zu klassischen Bilanzierungsfragen beim Einzelunternehmer und Gesellschaftereintritt in eine Personengesellschaft vgl. auch die Übungsklausur von Wirth/Brähler, SteuerStud 5/2021 S. 363 NWB UAAAH-74078.

Eine weitere Besonderheit des letzten Prüfungtags lag in den letzten Jahren in den einzelnen, in sich geschlossenen Teilaufaben, die jeweils unterschiedliche Rechtsformen thematisierten und unabhängig voneinander gelöst werden konnten. Bei diesen Einzelsachverhalten zeigt sich, dass das Beachten der jeweiligen **Aufgabenstellung** das „A und O" ist, um die Prüfung in der vorgegebenen Zeit lösen zu können.

Vermeiden Sie daher auch im Fachgebiet Buchführung und Bilanzwesen unnötige Lücken durch intensives Klausurtraining. Eine Grundlage hierfür bieten wir Ihnen mit diesem Beitrag.

III. Inhaltliche Prüfungsschwerpunkte der Klausur Buchführung und Bilanzwesen[6]

1. Berücksichtigung der Prüfungsschwerpunkte der letzten Jahre

Nach den Erfahrungen der Vergangenheit zeigen sich in den Prüfungsklausuren regelmäßige Prüfungsschwerpunkte, die Sie sicher beherrschen müssen. Die Erfahrungen zeigen in Bezug auf die Bilanzsteuerrechtsklausur jedoch auch, dass gleiche oder sehr ähnliche Sachverhalte bislang innerhalb kurzer Zeit nicht regelmäßig erneut abgefragt wurden. **Nähere Einzelheiten vermittelt Ihnen das folgende Video:** https://go.nwb.de/es31v

2. Teilaufgaben: Verschiedene Rechtsformen, Gewichtung und Zeiteinteilung

Für die Benotung der Prüfungsklausur wird ein offizieller Korrekturbogen mit ingesamt **100 Punkten** verwendet. Die Verteilung der Punkte ist in den Aufgabenblättern nicht erkennbar. Jedoch besteht die Bilanzsteuerrechtsklausur für gewöhnlich aus drei Teilen. Dabei entspricht die **Punktevergabe** in **jedem Teil** normalerweise einer Gewichtung von ⅓. Im Umkehrschluss bedeutet das, dass Sie für Ihre persönliche Zeiteinteilung ebenfalls ungefähr von einer Drittelung ausgehen sollten (**ca. zwei Stunden pro „Aufgabenteil"**).

Außerdem geht die Dreiteilung der Klausur häufig auch mit einer Dreiteilung der folgenden Rechtsformen einher: Einzelunternehmen[7], Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft. Diese Rechtsformen lassen wiederum auf wahrscheinliche Themen schließen:

- **Personengesellschaft:** Gründung, Einbringung, Änderungen im Gesellschafterbestand (UmwStG) sowie die Problematiken der Sonder- und Ergänzungsbilanzen;[8]
- **Kapitalgesellschaft:** verdeckte Gewinnauschüttungen[9], verdeckte Einlagen[10], latente Steuern.

Sollten Sie i. R. der Vorbereitung auf die StB-Prüfung feststellen, dass Ihnen z. B. der Teil „Personengesellschaften" schwer fällt (fachlich und/oder zeitlich), dann empfiehlt es sich, bspw. mit dem Kapitalgesellschaftsteil anzufangen.

IV. Angabe der gesetzlichen Bestimmungen

1. Allgemeines

Das Bilanzsteuerrecht ist teils im HGB und teils im EStG mit EStDV, EStR und EStH verankert. Große Teile dieser Rechtsgebiete basieren aber auf der Rspr. der Finanzgerichte bzw. des BFH und auf kaufmännischem Brauch. Auch auf BMF-Schreiben ist regelmäßig zu verweisen.

Fundstellen sollten grds. so umfangreich wie möglich zitiert und entweder in den Text eingebunden oder in Klammern bzw. durch einen Strichpunkt getrennt hinter den Satz geschrieben werden. Dabei ist **möglichst genau** zu **zitieren**, d. h. mit Satz und Halbsatz bzw. bei BMF-Schreiben mit Rz. oder Tz. Handelt es sich um Erlasse, sollte auch die offizielle Fundstelle angegeben werden. Bei einer Auswahl an zitierfähigen Fundstellen sollte **Gesetzen und Verordnungen stets** der **Vorrang** eingeräumt werden; hier sind auch Verweisketten anzugeben. Sollten Sie hingegen originäre Informationen aus Richtlinien/Hinweisen und Erlassen beziehen, sind diese anzugeben.

Oftmals erspart das Zitat einer Verwaltungsanweisung (Richtline, Hinweise oder BMF-Schreiben) langwierige Ausführungen und kann damit zu einer großen **Zeitersparnis** führen.

2. Aufgabenstellungen

Die Aufgabenstellung besteht **meistens** darin, die **handels-*und* steuerrechtliche Lösung** darzustellen. **Hin und wieder** wird jedoch (gerade bei Aufgaben im Zusammenhang mit Personengesellschaften) **„nur" eine steuerrechtliche Lösung** verlangt, d. h., Sie können sich in diesen Fällen Ausführungen zu handelsrechtlichen Abweichungen sparen.

Doch Vorsicht: Soweit das EStG auf die HGB-Vorschriften angewiesen ist (z. B. Definition von Anschaffungskosten, § 255 HGB), sind die handelsrechtlichen Vorschriften weiterhin aufzuführen!

3. Darstellung i. R. der Lösung nach Handels- und Steuerrecht

Müssen Sie in der Prüfung sowohl die handels- als auch die steuerrechtliche Lösung darstellen, empfiehlt es sich dringend, die **handels- und steuerrechtlichen Fundstellen**, soweit Ihnen dies entsprechend möglich ist, in der Lösung **gemeinsam darzustellen.**

Eine getrennte Darstellung wäre zwar ebenfalls korrekt, kostet aber mehr Zeit. Sie ist daher bei der überwiegenden Anzahl der Teilnehmer – und somit auch für den Korrektor – „unüblich".

Vgl. hierzu das nachfolgende Beispiel:

6 Ausführliche aktuelle Themenauswertung s. Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2021 S. 208 NWB SAAAH-66615. In SteuerStud 3/2021 sind auch die Themenauswertungen aller anderen Prüfungstage enthalten. Alle Teile finden Sie auch auf unserer Übersichtseite zu allen SteuerStud-Lehrinhalten, dem PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung 2021 NWB GAAAH-44658.

7 Zu klassischen Bilanzierungsfragen beim Einzelunternehmer und zum Gesellschaftereintritt in eine Personengesellschaft vgl. die Übungsklausur von Wirth/Brähler, SteuerStud 5/2021 S. 363 NWB UAAAH-74078.

8 Vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2021 S. 431 NWB OAAAH-74952, zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2021 S. 48 NWB DAAAH-74960.

9 Umfassende Fallstudien hierzu bei Suck, SteuerStud 9/2019 S. 575 NWB BAAAH-16265, und SteuerStud 10/2019 S. 649 NWB JAAAH-21312.

10 Fallstudie bei Suck, SteuerStud 4/2020 S. 267 NWB EAAAH-40953.

Gemeinsame Darstellung *(So sollten Sie dies umsetzen!)*	Getrennte Darstellung *(auch richtig, kostet aber zu viel Zeit!)*
Die Maschine gehört zum notw. BV (R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR) und ist daher sowohl handels- als auch steuerrechtlich zwingend anzusetzen (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Es handelt sich um abnutzbares, bewegliches AV (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 Satz 1 und 5 EStR), dessen Bewertung sowohl handels- als auch steuerrechtlich mit den fortgeführten AK oder einem voraussichtlich dauerhaft niedrigeren beizulegenden Wert/Teilwert erfolgt (§ 253 Abs. 1 Satz 1 i. V. mit Abs. 3 Satz 1, 2 und 5 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG)	Die Maschine ist handelsrechtlich anzusetzen (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB). Es handelt sich um abnutzbares, bewegliches AV (§ 247 Abs. 2 HGB). Die Bewertung erfolgt handelsrechltich mit den fortgeführten AK oder einem voraussichtlich dauerhaft niedrigeren beizulegenden Wert (§ 253 Abs. 1 Satz 1 i. V. mit Abs. 3 Satz 1, 2 und 5 HGB) .... Steuerlich gehört die Maschine zum notwendigen BV (R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR) und ist über die Maßgeblichkeit zwingend anzusetzen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Es handelt sich um abnutzbares, bewegliches AV (R 6.1 Abs. 1 Satz 1 und 5 EStR), zu bewerten mit ... (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

V. Zu Beginn Ihrer Klausurbearbeitung

1. Gesamteindruck verschaffen!

Verschaffen Sie sich zu Beginn einen Gesamteindruck von den Aufgaben:

- Lesen Sie die Aufgaben und Bearbeitungshinweise in Ruhe durch!
- Überfliegen Sie die Sachverhalte!
- Vermerken Sie spontane Gedanken zum Text!
- Versuchen Sie die Länge einzuschätzen!

2. Aufgabenstellung zuerst!

Lesen Sie zuerst die Aufgabenstellung **(sehr wichtig!)**:

- Welche **Person** muss bearbeitet werden?
- Welcher **Zeitraum** ist zu bearbeiten?
- Wie muss die **Lösung formuliert** werden (s. u.)?

Immer verlangt sind die **rechtliche Würdigung** mit **Begründung**.

Beachten Sie die nachfolgenden Fragestellungen, bevor Sie Ihre **Lösung formulieren**:

Was ist verlangt?

- Nur *handelsrechtliche* Würdigung und Handelsbilanzansatz, nur *steuerrechtliche* Würdigung und Steuerbilanzansatz oder *beides*?
- Berechnungen (i. d. R. verlangt)?
- Bilanzposten?
- Bildung und ggf. auch Übertragung von Rücklagen (RfE, § 6b EStG, Zuschuss)?
- Berücksichtigung von Sonderabschreibungen oder Bewertungsvereinfachungen (§§ 7g, 6 Abs. 2, Abs. 2a EStG)?
- Gewinnermittlung (evtl. Methode vorgegeben: Bilanzposten- oder GuV-Methode)?
- Gewinnverteilung (bei Personengesellschaften)?
- Darstellung außerbilanzieller Korrekturen?
- Sind Anlagen zu führen bzw. auszufüllen?

Welche Um- bzw. Korrekturbuchungen sind anzugeben?

- In der Handelsbilanz oder
- in der Steuerbilanz oder
- in beiden nach getrennten Buchungskreisen oder
- mit Überleitungsrechnung?

Welchen Gewinn möchte die zu behandelnde Firma ausweisen?

- Soll der *steuerliche Gewinn möglichst niedrig* gehalten werden (Regelfall) oder sollen ausnahmsweise stille Reserven aufgedeckt werden (z. B. bei Umwandlungsfällen)?
- Soll *handelsrechtlich ein möglichst hohes Eigenkapital* ausgewiesen werden oder möglichst ein einheitlicher Ausweis zur Steuerbilanz erfolgen?
- Welcher *Zielsetzung* (möglichst hohes Eigenkapital in Handelsrecht und möglichst niedriger Gewinnausweis in Steuerbilanz) ist in Zweifelsfällen Vorrang zu gewähren (Ermittlung der Herstellungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG)?
- Ist *handelsrechtlich* auf *latente Steuern* einzugehen (i. d. R. bei mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften)?

VI. Zur Bearbeitung der einzelnen Klausurteile

1. Kein Vorspann

Anders als in den Fächern Abgabenordnung, Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer und Ertragsteuerrecht kann bei der Lösung von Aufgaben aus dem Bilanzsteuerrecht i. d. R. auf einen **allgemeinen Vorspann verzichtet** werden. Während bspw. Aussagen über die unbeschränkte Steuerpflicht und die Zusammenveranlagung von Ehegatten in Ertragsteuerklausuren bereits einen bewertbaren Teil der Lösung ausmachen, sind in Bilanzsteuerrechtsklausuren Stellungnahmen zur Buchführungspflicht, zu Aufbewahrungsvorschriften oder zur Umsatzsteuer- bzw. Gewerbesteuerpflicht i. R. eines Vorspanns reine **Zeitverschwendung**, da sie keine lösungsrelevanten Entscheidungen treffen. Sie würden lediglich den allgemeinen Sachverhalt nochmals abschreiben.

2. Allgemeine Sachverhaltsangaben

Lesen Sie die allgemeinen Sachverhaltsangaben. Konzentrieren Sie sich dabei i. d. R. auf folgende **Punkte bzw. Stolperfallen**:

a) Wirtschaftsjahr

Hat das Unternehmen ein Wj., das dem Kj. entspricht oder nicht?

TIPP

Vermerken Sie sich ein **abweichendes Wj. oder Rumpf-Wj.** auf einem **Schmierzettel**, den Sie während der gesamten Bearbeitung vor sich liegen lassen. Dann haben Sie dies stets im Blick!

Diese Sachverhaltsangabe kann sich **auswirken** auf

- ARA, PRA (§ 5 Abs. 5 EStG),
- Gewerbesteuerrückstellung (R 5.7 Abs. 1 Satz 2 EStR),
- Fortschreibung oder Rückrechnung des Warenbestands (R 5.3 Abs. 2 EStR),

- Stückzinsenberechnung bei festverzinslichen Wertpapieren,
- Beteiligungen an Personengesellschaften, deren Wj. von dem des beteiligten Unternehmens abweicht.

b) Gründung und Umfang des Unternehmens

- **Wann wurde das Unternehmen gegründet und wo übt es seitdem seinen Betrieb aus?** Diese Aussage wird häufig später für die Berechnung der Fristen nach § 6b EStG eine Rolle spielen. Wenn z. B. im Einleitungstext steht, dass das zu behandelnde Unternehmen im Jahr 2000 gegründet wurde und seither seinen Betrieb auf dem Grundstück XY-Platz betreibt, muss der Aufgabensteller in einer folgenden Tz. des Sachverhalts, in der ein Teil des Grundstücks weggetauscht wird, nicht mehr auf den Anschaffungszeitpunkt eingehen.
- **Um was für ein Unternehmen handelt es sich?** Dies ist wichtig für die Entscheidung, ob Anlage- oder Umlaufvermögen vorliegt. Beispielsweise kann ein Bauträger, der auf eigenen Grundstücken baut, die Grundstücke nicht im Anlagevermögen ausweisen.
- **Ist das Unternehmen vorsteuerabzugsberechtigt?**
- **Gibt es noch weitere Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften?** Ist z. B. im Ausland eine Betriebstätte vorhanden, kann das sehr stark auf eine Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG inkl. § 4g EStG hindeuten. Bei einer Tochtergesellschaft im Ausland wird im Sachverhalt wohl regelmäßig ein fremdunüblicher Verkaufspreis vorliegen, was eine verdeckte Einlage nach sich zieht.
- **Wann ist der Tag der Bilanzaufstellung?** Dies ist wichtig für die Werterhellung nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB.

c) Betriebsgrößenmerkmal/Sonderabschreibungen

- **Erfüllt das Unternehmen das Betriebsgrößenmerkmal des § 7g EStG?** Falls ja, ist jedes vom Unternehmen angeschaffte oder hergestellte WG auf eine mögliche Sonderabschreibung zu untersuchen. Beachten Sie hierbei den Begünstigungszeitraum. Sollen Sie bspw. das Jahr 04 betrachten, die Anschaffung erfolgte hingegen im Jahr 01, müssen Sie noch eine Sonderabschreibung vornehmen, wenn dies in den vorhergehenden Jahren noch nicht erfolgt ist.
- Ggf. sind auch noch **Investitionsabzugsbeträge (IAB)** für geplante oder beabsichtigte künftige Anschaffungen oder Herstellungen zu bilden.
- **Hat das Unternehmen für Anschaffungen des laufenden Jahres bereits einen Sammelposten gebildet?** Da ein Sammelposten nur einheitlich für alle angeschafften oder hergestellten WG eines Jahres angewandt werden kann, die die Voraussetzungen des § 6 Abs. 2a EStG erfüllen, ist insoweit die Anwendung des § 6 Abs. 2 EStG oder eine Einzelbewertung (ggf. mit der Möglichkeit von Sonderabschreibungen) ausgeschlossen.

d) Erfassen der Sachverhalte

Wie Sie an die Lösung der einzelnen Sachverhalte herangehen, bleibt grds. Ihnen überlassen. Aus den Erfahrungen in der Vergangenheit lassen sich zwei Varianten ableiten:

- **Variante 1: Lesen im Zusammenhang**
  Lesen Sie die einzelnen Sachverhalte innerhalb eines Aufgabenteils erst einmal im Zusammenhang. Vermeiden Sie es, sofort mit dem Schreiben zu beginnen. Fangen Sie **noch nicht** an, einzelne Punkte bereits zu **bearbeiten**, auch wenn Ihre „Umgebung“ schon seit einiger Zeit eifrig schreibt. Den vermeintlichen „Zeitverlust“ gleichen Sie garantiert aus. Dieses erste, grobe, aber doch aufmerksame Durchlesen soll lediglich zwei Erkenntnissen dienen:
  - Hängen einzelne Sachverhalte evtl. miteinander zusammen?
  - Wie viel Arbeitszeit wird jeweils für die Bearbeitung der einzelnen Tz. benötigt?

  Die Kenntnis des Gesamtsachverhalts ermöglicht den Einstieg in eine sachgerechte Lösung der Einzelsachverhalte.
- **Variante 2: Lesen der Einzelsachverhalte**
  Sie können sich alternativ auch dazu entschließen, nicht alle Einzelsachverhalte zusammen durchzulesen, sondern stattdessen innerhalb eines Teils einen Einzelsachverhalt nach dem anderen zu lesen, sich Gedanken dazu zu machen, um sodann mit der Lösung zu beginnen. Der Vorteil bei dieser Variante ist, dass Sie nicht mit Informationen „überschüttet“ werden und somit leichter den einzelnen Sachverhalt erfassen können. Nachteilig kann jedoch sein, dass möglicherweise zusammenhängende Sachverhalte nicht oder zu spät erkannt werden. Wenn Sie Ihre Lösung aufgrund einer Information in einem nachgehenden Sachverhalt später neu konzipieren müssen, geht Ihnen viel Zeit verloren.

TIPP

Welche Variante letztlich für Sie ganz persönlich am besten geeignet ist, müssen Sie für sich selbst erfahren. Da aber Sachverhalte durchaus miteinander verknüpft sein können (z. B. bei Übertragung einer § 6b EStG-Rücklage) empfehlen wir die **Variante 1**.

e) Herausfiltern konkreter Ansatzpunkte für Ihre Lösung

Nach diesem ersten Durchlesen sollten Sie

- **Schwerpunkte** der gestellten Aufgabe, also die schwierigeren oder komplexeren Sachverhalte, erkennen und die **Zeiteinteilung** entsprechend vornehmen;
- soweit möglich, durch **Anmerkungen und Verweisungen** wichtige Punkte für die anschließende Bearbeitung festhalten;
- **„Codewörter“ bzw. gängige Formulierungen zu Problemstellungen** erkennen.

TIPP

Folgende **„Codewörter“** weisen auf bestimmte Probleme hin:

- „Diebstahl, Untergang, Zerstörung, Enteignung“ → Rücklage für Ersatzbeschaffung;
- „Veräußerung“ und Grundstück oder Anteile an Kapitalgesellschaften → § 6b EStG;

- „bebautes Grundstück“ → mind. zwei WG (Grund und Boden sowie Gebäude; evtl. Gebäude in weitere WG aufteilen, R 4.2 Abs. 4 EStR);
- „Lastenaufzug“, „Förderband“, „Laderampe“, „Luftreinigungsanlage“ etc. → Betriebsvorrichtung → bewegliches WG; §§ 7 Abs. 2, 7g, 6b Abs. 10 EStG fähig;
- „der Wert ist nachhaltig auf …“ → dauerhaft niedriger Teilwert prüfen;
- „im Vorjahr“, „versehentlich/irrtümlich“ → evtl. Bilanzberichtigung?

- **Vermeiden Sie es, den gesamten Text zu markieren.** Dies macht wenig Sinn und führt nur dazu, dass der Aufgabentext unübersichtlich wird. Gekennzeichnet werden sollen wirklich nur die wesentlichsten Aussagen im Text, die ins Auge springen sollen (Daten, Beträge, Codewörter etc.).

f) Methoden zur Lösung innerhalb der einzelnen Sachverhalte

Ihre Lösung innerhalb des einzelnen Sachverhalts kann – wenn mehrere WG bzw. Probleme erfasst werden sollen – grds. nach **zwei Methoden** erfolgen:

- **Schema der Bilanzgliederung:** zuerst Aktiva (z. B. Grund und Boden, Gebäude, Beteiligungen, Umlaufvermögen), dann Passiva (z. B. Verbindlichkeiten, Rückstellungen).
- **Chronologie der Sachverhalte:** Gibt es innerhalb des Sachverhalts (oder sogar der Teilaufgabe) einen chronologischen Ablauf? Wann wurde etwas gekauft, verkauft oder verändert? Der Aufgabensteller kann den Sachverhalt auch so gestalten, dass erst im „letzten Satz“ klar wird, dass zu Beginn des zu bearbeitenden Jahres an einem WG Arbeiten ausgeführt worden sind, die den weiteren Lösungsaufbau maßgeblich beeinflussen. Sofern erforderlich, erstellen Sie auf Ihrem **„Schmierzettel“** (s. hierzu schon oben) zur besseren Übersicht ein **Schaubild** mit einem **Zeitstrahl** und lösen dann die einzelnen Themen nacheinander.

TIPP

Jede/r von Ihnen hat sich in der Praxis schon den Kopf über ein schier „unlösbar“ erscheinendes Problem zerbrochen. Dabei haben Sie sicher die Erfahrung gemacht, dass die Lösung stets dann sehr einfach wird, wenn man sich zwingt, die **Gedanken** zu **ordnen**. Am besten gelingt dies, wenn man sein Problem einem Dritten, dessen Rat man einholen möchte, vorträgt. Denn beim Vortrag des Sachverhalts kommt man i. d. R. selbst zu einem vorher nicht wahrgenommenen zufriedenstellenden Ergebnis. Lesen Sie daher den Sachverhalt in Ruhe und solange durch, **bis Sie ihn einem Dritten weitererzählen könnten**! Lassen Sie sich dabei durch Umsitzende nicht nervös machen, auch wenn Sie der/die Einzige sind, der/die noch nicht schreibt!

VII. Tipps für Ihre Klausurlösung

1. Allgemeines

Versuchen Sie, wie zuvor bereits an den anderen beiden Tagen, eine übersichtliche und sinnvolle Gliederung und Struktur Ihrer Lösung herzustellen. Gewöhnen Sie sich daher bereits **von Anfang an daran**, Ihre Lösung nach den folgenden Grundsätzen zu verfassen, denn nur so entwickeln Sie eine **feste Routine**, die Sie auch unter Prüfungsstress einhalten können:

Struktur
Verwenden Sie Überschriften, Unterpunkte und Absätze, eine klare Gliederung und eine insgesamt **optisch ansprechende und übersichtliche Darstellung** zur leichteren Korrektur. Beginnen Sie mit jeder Tz. eine neue Seite. Vermeiden Sie wenn möglich „Stornobuchungen“, und führen Sie Korrekturbuchungen erst am Ende des zu bearbeitenden Sachverhalts durch.
Leserlichkeit
Handschriften sind „Charaktersache“, jedoch sollten Sie versuchen, von Beginn an auch unter Zeitdruck **leserlich** zu schreiben. Hierbei hilft das intensive Klausurtraining gleichermaßen.
Optik
Verwenden Sie einen blauen oder schwarzen Stift, keine anderen Farben oder Bleistift, und benutzen Sie keine Korrekturstifte oder Tintenkiller. Streichen Sie Falsches sauber mithilfe eines Lineals durch. Schreiben Sie zudem **möglichst nicht auf die Rückseite** des Blatts oder über den Korrekturrand hinaus.
Bearbeitungsreihenfolge
Die bearbeiteten Sachverhalte Ihrer Klausurlösung sollten **in der gestellten Reihenfolge abgegeben** werden. Nach welcher Reihenfolge Sie diese zuvor bearbeitet haben, ist bei einigen Fachgebieten nicht relevant. Allerdings ist es für den Korrektor erheblich einfacher, Ihre Lösung der Reihe nach mithilfe des vorgegebenen Korrekturbogens abzuarbeiten. Durch das abschließende Zusammensortieren und die Paginierung können Sie den Eindruck erwecken, alle Tatbestände **souverän der Reihe nach gelöst** zu haben. Ein Hin- und Herspringen, ständiges Streichen und Verbessern verunsichert den Korrektor hingegen und dokumentiert die Unsicherheit des Bearbeiters.

2. Sprachlich verständliche und fachlich umfassende Darstellung

Die Klausurlösung muss sowohl sprachlich verständlich formuliert als auch fachlich umfassend dargestellt werden.

Verfassen Sie daher **kurze, unverschachtelte Sätze** und achten Sie auf korrekte **Rechtschreibung/Grammatik**. Vermeiden Sie unnötige Füllwörter. Formulieren Sie möglichst **nicht im Konjunktiv**, denn „würde“, „könnte“, „hätte“ lassen dem Korrektor im Zweifelsfall keine Möglichkeit, Punkte zu vergeben, da eine konkrete Aussage fehlt.

Erläutern Sie dem Korrektor, wie und warum Sie zu einer bestimmten Lösung gekommen sind. Ohne **Begründung** gibt es keine Punkte! Dabei genügt oft bereits ein Zitat aus Gesetz oder Verwaltungsanweisung (Richtlinien und BMF-Schreiben). **Urteile sind nicht zu zitieren**! Tatsachen, auch offensichtliche Feststellungen („Das Wirtschaftsgut wurde richtig bewertet gemäß § XY EStG.“), sind zwingend darzustellen. Grenzen Sie hier scharf ab zu Abhandlungen, die nicht bepunktet werden, wie z. B. Angaben, die bereits in der

Aufgabenstellung stehen. Vermeiden Sie auch, den Sachverhalt nochmals abzuschreiben oder zusammenzufassen. Das kostet nur Zeit, die Sie im Zweifel an anderer Stelle sinnvoller einsetzen können.

Sie müssen im Bilanzsteuerrecht **i. d. R. keinen Gutachtenstil** verwenden (Zeitfresser!). An geeigneter Stelle, z. B. bei offensichtlichen Feststellungen und sich wiederholenden Sachverhalten (etwa die Erfassung als Betriebsvermögen oder die Abschreibung von beweglichen WG, Berechnungen), kann sich vielmehr der Telegrammstil anbieten.

Geht es um **Weichenstellungen in der Klausur oder Wahlrechte**, sind die Tatbestände und Rechtsfolgen vollumfänglich zu prüfen/darzustellen bzw. die Wahlrechte aktiv auszuüben.

3. Zitierung von Fundstellen

In Ergänzung des bereits unter Kap. IV.1. Gesagten sollten Sie in Ihrer Lösung grds. in der nachfolgenden **Reihenfolge** zitieren:

a) **Gesetzeszitat** – wenn sich die Lösung eindeutig aus dem Gesetz ergibt. Die Gesetzesstelle sollte so genau wie möglich (sofern erforderlich bis auf den Halbsatz!) zitiert werden.

b) **Richtlinien/Hinweise** – wenn eine gesetzliche Regelung fehlt oder die Verwaltung in einer Richtlinie hierzu ergänzend Stellung genommen hat, z. B. R 6.4 Abs. 1 EStR, H 6.4 Anschaffungsnahe Herstellungskosten 2. SpStr. EStH.

c) **Erlasse – wenn Gesetz, Richtlinien/Hinweise nicht ausreichen bzw. es sich um ein spezielles Schreiben handelt.**
   - ► *Erstzitat:* BMF v. 23.12.2010, BStBl 2011 I S. 37, Beck'sche Steuererlasse 1 § 4/3 (kurz: „BMF 1 § 4/3“), Rz. 4;
   - ► *Folgezitate:* BMF 1 § 4/3, Rz. 4.

4. Vorschläge für den grundsätzlichen Lösungsaufbau[11]

In der Bilanzsteuerrechtsklausur kann kein generelles Lösungsschema für jeden Sachverhalt vorgegeben werden. Sie sollten jedoch bei der Lösung der Sachverhalte im Zweifel die **nachfolgenden Punkte gedanklich „abhaken“** können. Letztlich kommt es immer auf den einzelnen Sachverhalt an, ob Sie alle u. g. Schritte ausführen müssen, oder einzelne Schritte wegfallen können.

Verschaffen Sie sich nun aber zunächst einen Überblick über die grds. zu prüfenden Punkte. Die nachfolgende Übersicht fasst dabei die Prüfungsschritte stichwortartig zusammen:

Handelsbilanz (sofern verlangt – Aufgabenstellung!)	**Steuerbilanz**
1. **Identifizierung *aller* im Sachverhalt genannten**	
Vermögensgegenstände und Schulden	*WG*
2. **Prüfung der Zurechnung aufgrund zivilrechtlichen oder abweichenden wirtschaftlichen Eigentums**	
§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB	*§ 39 Abs. 1, 2 Nr. 1 AO*
3. **Aussage, ob BV vorliegt (notwendig, gewillkürt)**	
4. **Aussage, ob AV oder UV vorliegt**	
5. **Ansatz**	
► *Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB)* ► *Rückstellungen (§ 249 Abs. 1 HGB)* ► *Immaterielle Vermögensgegenstände (§ 248 Abs. 2 HGB)* ► *Firmenwert (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB)*	► *Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 EStG, R 4.2 EStR)* ► *Ggf. Ansatzvorbehalte (§ 5 Abs. 2–4b, 7 EStG)*
6. **Bewertung**	
a) **Zugangsbewertung** *Ermittlung der AK bzw. HK (AK = § 255 HGB, R 6.2 EStR; HK = R 6.3 EStR, an § 9b EStG denken)* *bzw.*	
b) **Folgebewertung**	
§ 255 HGB bzw. § 253 HGB	***§ 255 HGB; § 5 Abs. 6 EStG – Bewertungsvorbehalt des § 6 EStG***
► *Vermögensgegenstände mit (fortgeführten) AK/HK i. S. des § 255 HGB ggf. niedrigerer beizulegender Wert* ► *Schulden mit Erfüllungsbetrag* ► *Rückstellungen mit voraussichtlichem Erfüllungsbetrag*	► *Aktive WG mit (fortgeführten) AK/HK i. S. des § 255 HGB, ggf. dauerhaft niedriger TW* ► *Schulden mit Nennbetrag/ Rückzahlungsbetrag* ► *Rückstellungen mit voraussichtlichem Erfüllungsbetrag, höchstens nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG*
Ggf. mögliche Bewertungsvereinfachungsverfahren:	
§ 256 HGB, § 240 Abs. 4 HGB	*§ 5 Abs. 1 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG*
Inklusive Ermittlung der AfA-BMG und Abschreibungen:	
§ 253 HGB	*§§ 6 Abs. 2 und 2a, 7, 7g EStG, § 6b EStG, R 6.6 EStR usw.*
Und der Aussage zum Teilwert am Bilanzstichtag:	
§ 253 HGB	*§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG; R 6.7 EStR; R 6.8 EStR; R 6.9 EStR*
Beachten Sie: Die o. g. Schritte 1.–6. lassen sich auch wie folgt zusammenfassen: ► **1. Schritt:** Ansatz dem Grunde nach und ► **2. Schritt:** Ansatz der Höhe nach (Zugangsbewertung und Bewertung am Bilanzstichtag). Dies sollten Sie bei jedem (!) WG durchführen!	
7. **Latente Steuern**	
§ 274 HGB	*(steuerlich nicht zu bilden)*
8. **Buchungssätze (falls verlangt – Aufgabenstellung!), ggf. einschließlich Anpassungsbuchungen.**	

11 Vgl. hierzu auch Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2019 S. 407 NWB LAAAH-10226, zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2019 S. 46 NWB AAAAH-10234.

Darüber hinaus wurde in den Prüfungen der letzten Jahre bei Abweichungen zwischen den handels- und steuerbilanziellen Ansätzen oftmals **anstelle einer Überleitungsrechnung** eine **separate Steuerbilanz** aufgestellt (§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV). In diesen Fällen wurde großen Wert daraufgelegt, dass dementsprechend auch bei den Buchungssätzen diese Unterschiede der handels- und steuerrechtlichen Ansätze darzustellen sind. Durchgesetzt hat sich hier wohl das **System der Verwendung dreier unterschiedlicher Buchungskreise**:

- *1. Buchungskreis „Nur Handelsrecht“:* Positionen, die allein den Handelsbilanzansatz betreffen;
- *2. Buchungskreis „Nur Steuerrecht“:* Positionen, die allein den Steuerbilanzansatz betreffen;
- *3. Buchungskreis „Alle Bereiche“:* Positionen, die den Handels- und Steuerbilanzansatz in gleicher Weise betreffen.

9. **Entwicklung Bilanzposten (falls verlangt – Aufgabenstellung!)**
10. **Gewinnauswirkungen (falls verlangt – Aufgabenstellung!):** nach GuV- oder BilP-Methode
11. **Außerbilanzielle Gewinnkorrekturen:** z. B.: nicht abzugsfähige Betriebsausgaben i. S. von § 4 Abs. 5 EStG; Teileinkünfteverfahren § 3 Nr. 40 EStG; Gewinnzuschlag § 6b Abs. 7 EStG, § 7g EStG; usw.

Weitere Punkte:

12. **Übrige Ausgaben:**
    - *Aufwendungen (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB)*
    - *Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG)*
    - *RAP (§ 250 HGB)*
    - *RAP (§ 5 Abs. 5 EStG)*
13. **Erträge – insbesondere Umsatzerlöse, Erlöse aus Hilfsgeschäften (inkl. Tausch):**
    - *§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB (handelsrechtlich keine Rücklagenbildung)*
    - *Prüfung RfE, § 6b EStG inkl. Übertragung*
14. **Entnahmen/Einlagen bzw. bei Kapitalgesellschaften offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen und Einlagen**

TIPP

- **Vermeiden Sie Buchungen mit den Konten „Bank, Kasse bzw. Finanzkonto“.** Die von Ihnen durchzuführenden Korrekturbuchungen finden i. d. R. immer erst nach Ablauf des betreffenden Wj. statt und die Bestände auf den o. g. Konten stehen zum Bilanzstichtag fest. Änderungen daran können nicht mehr erfolgen. Vielmehr handelt es sich in diesen Fällen meistens um **Privatentnahmen oder -einlagen bzw. Forderungen oder Verbindlichkeiten**.
- Es gibt keine offiziell zu verwendende Kontenbezeichnung. Sie sollten jedoch trotzdem darauf achten, **eindeutig zuordenbare Begrifflichkeiten** zu verwenden, aus denen hervorgeht, ob es sich um ein GuV-Konto oder ein Bilanzkonto handelt.

5. „Neben(kriegs-)schauplätze“

- **Umsatzsteuer:** Oft „vergessen“ wird die Umsatzsteuer in Bilanzsteuerrechtsklausuren. So ist bei jedem Leistungsaustausch bzw. jeder Lieferung auch eine Stellungnahme zur Umsatzsteuer erforderlich, wenn diese nicht korrekt angegeben worden ist. Auch kann die umsatzsteuerliche Auswirkung eines Sachverhalts noch zu würdigen sein (Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG oder Privatentnahme eines Gegenstands). Dies kann Ihnen noch einige Punkte einbringen, z. B. bei der Ermittlung der Umsatzsteuer bei Privatentnahmen (Ermittlung der Umsatzsteuer, § 3 Abs. 1b UStG; Erhöhung der Umsatzsteuer-Verbindlichkeit, H 4.12 Abs. 15 Betriebsschuld EStH; Bewertung, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG; Erhöhung der Entnahmen, § 12 Nr. 3 EStG, § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG; buchungstechnische Erfassung und Bilanzposten darstellen).
- **Einkommensteuer:** Auch im Bilanzsteuerrecht können „typische“ einkommensteuerliche Themen abgefragt werden, wie z. B. die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns nach § 16 EStG. Diese Themen werden jedoch bei weitem nicht so in der Tiefe geprüft, wie in den Ertragsteuerklausuren.
- **Grunderwerbsteuer:** Denkbar wäre zudem – insbesondere bei Personengesellschaften –, grunderwerbsteuerliche Probleme in den Sachverhalt einzubauen.
- **Steuerrechtliche bzw. handelsrechtliche Abweichungen:** Es existieren viele Abweichungen zwischen dem Handels- und dem Steuerrecht. Nicht alle ergeben sich jedoch auf den ersten Blick aus dem Gesetz oder den Verwaltungsanweisungen. Sie sollten daher auswendig gelernt werden (z. B. die handelsbilanzielle Nichtberücksichtigung des Unternehmergewinns bei der retrograden Wertermittlung, vgl. R 6.8 Abs. 2 EStR).

VIII. Häufige Stolperfallen

1. Gebäude

- Als selbständige WG erkennen **R 4.2 Abs. 3 und 4 Satz 1 EStR** auch Gebäudeteile an, wie Betriebsvorrichtungen, Scheinbestandteile oder Mietereinbauten. Grund und Boden teilt grds. das Schicksal des Gebäudes (R 4.2 Abs. 7 Satz 2 und 3 EStR; H 4.2 Abs. 7 Anteilige Zugehörigkeit des Grund und Bodens EStH). Im Einzelnen ist wie folgt zu unterscheiden:

Abgrenzung Gebäude/Betriebsvorrichtung/Außenanlage		
Gebäude	**Betriebvorrichtung**	**Außenanlage**
► Fest mit Boden verbunden ► Zum Aufenthalt von Menschen geeignet ► Bietet Schutz vor Witterungseinflüssen s. R 7.1 Abs. 5 Satz 2 EStR Oberste Finanzbehörden der Länder v. 5.6.2013 - S 3130, BStBl 2013 I S. 734 NWB DAAAE-40449, **Tz. 2**	Kein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude, aber mit dem Betrieb des Stpfl. (Stichwort: „betriebsnotwendig“) Oberste Finanzbehörden der Länder v. 5.6.2013 - S 3130, BStBl 2013 I S. 734 NWB DAAAE-40449, **Tz. 1.3**	Bauwerke, die weder Gebäude noch Betriebsvorrichtungen sind Oberste Finanzbehörden der Länder v. 5.6.2013 - S 3130, BStBl 2013 I S. 734 NWB DAAAE-40449, **Tz. 4**
Beachte: Betriebsvorrichtung und Gebäude bzw. Gebäudebestandteile und Außenanlagen schließen sich gegenseitig aus!		

- Eine Betriebsvorrichtung ist ein **bewegliches WG** gem. **R 7.1 Abs. 3 EStR** (§ 7g EStG möglich und für die Wj nach dem 31.12.2019 auch § 7 Abs. 2 EStG möglich!).
- **Anschaffungsnebenkosten** sind auf alle WG aufzuteilen (auch auf Betriebsvorrichtung, Außenanlage, Grund und Boden). Die Aufteilung erfolgt nach dem Verhältnis der Teilwerte (vgl. z. B. H 7.3 Kaufpreisaufteilung EStH).
- Zu **nachträglichen Baumaßnahmen** bei Gebäuden s. BMF, Schreiben v. 18.7.2003[12].

2. Immaterielle Wirtschaftsgüter

- Bei selbst geschaffenen immateriellen WG besteht ein Wahlrecht in der Handelsbilanz (**§ 248 Abs. 2 HGB**) und ein Ansatzverbot in der Steuerbilanz (**§ 5 Abs. 4 EStG**). Bei „Einschaltung eines Dritten" ist zwischen Anschaffung und Herstellung wie folgt zu unterscheiden:

Anschaffung vs. Herstellung bei „Einschaltung eines Dritten"		
Dienstvertrag (§§ 611 ff. BGB)	**Werkvertrag (§§ 631 ff. BGB)**	**Kaufvertrag (§§ 433 ff. BGB)**
Ein „Dienst" i. S. des Dienstvertrags ist eine Tätigkeit, die für einen Auftraggeber ausgeführt wird. Der Auftragnehmer verpflichtet sich nur zur reinen Leistung, nicht zum „Erfolg" einer Sache.	Der Auftragnehmer verpflichtet sich, ein „Werk" herzustellen. Dies muss nicht zwingend ein Gegenstand sein, sondern kann auch eine Dienstleistung sein. Er garantiert dem Auftraggeber, dass die Aufgabe erfolgreich erledigt wird.	Ein Käufer erwirbt von einem Verkäufer eine Sache oder ein Recht, wofür der Käufer als Gegenleistung einen Kaufpreis zu entrichten hat.
Herstellung, da das Herstellungsrisiko beim Auftraggeber liegt.	**Anschaffung**, da das Herstellungsrisiko beim Auftragnehmer liegt (Aktivierungspflicht in Handels- und in Steuerbilanz).	

- Da keine beweglichen WG vorliegen (vgl. H 7.1 Bewegliche Wirtschaftsgüter EStH), ist **§ 7g EStG nicht möglich**.
- Die Abschreibung erfolgt (nur) im Falle des Firmenwerts nach § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG zwingend in der **Steuerbilanz**, ansonsten nach der Vorgabe in der Aufgabe.
- Geht es um die Abschreibung selbst geschaffener immaterieller WG in der **Handelsbilanz**, gilt bei fehlenden Angaben im Sachverhalt § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB (pauschal zehn Jahre). Sagt der Sachverhalt nichts über eine Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen Firmenwerts aus, ist § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB zu beachten.

3. Bewertung/Sonstiges

- Bei der **Bewertung von Einlagen** gibt § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG eine Dreijahresfrist vor.
- In Bezug auf die **AfA nach Einlage** kann die AfA-Bemessungsgrundlage vom Einlagewert abweichen (§ 7 Abs. 1 Satz 5 EStG).
- Im Rahmen der Bewertung von Einlagen ist **§ 6 Abs. 5 EStG lex specialis**. Dabei handelt sich um den Fall der Überführung eines einzelnen WG von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Stpfl. (beachte § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG).
- Für die **Lifo-Methode** bestehen **nach R 6.9 Abs. 4 EStR fünf Möglichkeiten:**
  - Permanente Lifo,
  - Perioden-Lifo mit Layerbildung und Anschaffungskosten aus erstem Zugang,
  - Perioden-Lifo mit Layerbildung und Anschaffungskosten aus durchschnittlichen Anschaffungskosten,
  - Perioden-Lifo ohne Layerbildung mit Mehrbestand aus erstem Zugang,
  - Perioden-Lifo ohne Layerbildung mit Mehrbestand aus durchschnittlichen Anschaffungkosten.
- Eine **Fifo-Verbrauchsfolgeunterstellung** ist **nur in der Handelsbilanz** zulässig (§ 256 Satz 1 HGB, R 6.9 Abs. 1 Satz 1 EStR).
- Bei **retrograder Wertermittlung („Ladenhüterbewertung")** besteht kein Wahlrecht zwischen Substraktions- oder Formelmethode (R 6.8 Abs. 2 Satz 5 i. V. mit Satz 3 EStR). Unternehmensgewinne in Handelsbilanz und Steuerbilanz weichen voneinander ab.
- Hinsichtlich des **Forderungsbestands** erfolgt eine Pauschalwertberichtigung. Die Berechung erfolgt stets von Nettoumsätzen, ohne die einzelberichtigten Forderungen.
- **Damnum/Disagio werden wie folgt berücksichtigt:**
  - **Fälligkeitsdarlehen:** gleichmäßige, lineare, ratierliche Auflösung des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens;
  - **Tilgungsdarlehen/Ratendarlehen:** degressive, digitale Auflösung nach der Zinsstaffelmethode; Formel: n/2 x (n + 1); n = Anzahl der Raten.
- Liegt eine **Fremdwährungsverbindlichkeit** vor, ist § 256a HGB zu berücksichtigen.
- Bei **Entstrickung** gilt § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG. Die Bewertung der Entnahme erfolgt nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 2 EStG mit dem gemeinen Wert (nicht mit dem Teilwert!). Denken Sie zudem an § 4g EStG!
- Sind **Privatentnahmen** zu bewerten, dürfen Sie die Umsatzsteuer nicht vergessen (private Pkw-Nutzung; 1 % Methode und 20 % pauschaler Abschlag für nicht mit Vorsteuer belastete Kosten). Die Umsatzsteuer erhöht die Entnahme (§ 12 Nr. 3 EStG).
- Liegt ein **Leasing** vor, sind die Leasingerlasse zu beachten (Mobilienleasing[13] und Immobilienleasing[14]).
- **Bei der Bewertung beim Tausch gilt:**
  - **Handelsrechtlich**: Für die Handelsbilanz besteht ein Wahlrecht (Zeitwert des hingegebenen Gegenstands [Handelsbilanz = Steuerbilanz] *oder* Buchwert des hingegebenen Gegenstands *oder* erfolgsneutraler Wert [= Buchwert + Steueraufwand; sog. modifizierte Buchwertfortführung].
  - **Steuerrechtlich:** Es liegt ein entgeltlicher Vorgang vor (wie ein normaler Verkauf, mit allen Folgen, z. B. § 6b EStG-begünstigt!). Die Bewertung des Anschaffungsgeschäfts regelt § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG.

12 BMF, Schreiben v. 18.7.2003 - IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl 2003 I S. 386 NWB IAAAA-81743, Beck'sche Steuererlasse 1/§ 21.8.

13 BMF, Schreiben v. 19.4.1971 - IV B/2 - S 2170 - 31/71 NWB PAAAA-76908, Beck'sche Steuererlasse 1 § 6/1; v. 22.12.1975 - IV B 2 - S 2170 - 161/75 NWB BAAAA-76904, Beck`sche Steuererlasse 1 § 6/3.

14 BMF, Schreiben v. 21.3.1972 - F/IV B 2 - S 2170 - 11/72 NWB ZAAAA-76909, Beck'sche Steuererlasse 1 § 6/2; v. 23.12.1991 - IV B 2 - S 2170 - 115/91 NWB BAAAA-77030, Beck'sche Steuererlasse 1 § 6/4.

Beim Zuzahlenden	Beim Zahlungsempfänger
Gemeiner Wert des hingegebenen WG (netto) zzgl. dem Anderen in Rechnung gestellte USt	Gemeiner Wert des hingegebenen WG (netto) zzgl. dem Anderen in Rechnung gestellte USt
+ Baraufgabe	- Baraufgabe
- Abzugsfähige VoSt aus Kaufgeschäft	- Abzugsfähige VoSt aus Kaufgeschäft
= AK des WG	**= AK des WG**

4. Rücklagen (§ 6b EStG; R 6.6 EStR)

- Hinsichtlich möglicher **Wahlrechte des Stpfl.** ist die Aufgabenstellung zu beachten. Markieren Sie Angaben hierzu im Sachverhalt!
- Bei **Übertragung** ist das besondere, laufend zu führende Verzeichnis zu berücksichtigen (**§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG**).
- **§ 6b EStG** (Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter) gilt *nur* für Anlagevermögen, **R 6.6 EStR** auch für Umlaufvermögen.
- **§ 6b Abs. 10 EStG:** Bildung einer Reinvestitionsrücklage inkl. des steuerfreien Betrags; die Übertragung ist auch auf **bewegliche WG** möglich. Soweit eine Übertragung nicht auf andere Anteile an Kapitalvermögen stattfindet, darf nur der steuerpflichtige Teil übertragen werden. Der **steuerfreie Teil** ist erfolgswirksam innerhalb der Bilanz aufzulösen und **außerhalb der Bilanz** zu korrigieren.
- Der für die Ermittlung der begünstigten stillen Reserven nötige **Buchwert** ist zum Veräußerungszeitpunkt so zu ermitteln, wie wenn eine Bilanz aufgestellt würde (AfA bis Ausscheiden R 7.4 Abs. 8 EStR, Wertaufholung).
- Berechnung der begünstigten stillen Reserven nach § 6b EStG bzw. R 6.6 EStR:

Begünstigte stille Reserven (§ 6b EStG bzw. R 6.6 EStR)
Veräußerungserlös
- BW im Zeitpunkt der Veräußerung (inkl. evtl. Wertaufholung!)
- Evtl. Veräußerungskosten (auf VoSt achten!)
= Begünstigte stille Reserven nach § 6b EStG bzw. R 6.6 EStR

- **Mehrentschädigung** bei R 6.6 EStR beachten (H 6.6 Abs. 3 Mehrentschädigung EStH)!
- An die **Fristen** bei § 6b EStG und R 6.6 EStR denken!
- Bei **Personengesellschaften** hat eine gesonderte Prüfung der Voraussetzungen für *jeden* Gesellschafter zu erfolgen.

5. Sonderabschreibung (§ 7g EStG)

- Die Sonderabschreibung nach § 7g EStG ist **nur für bewegliche WG des Anlagevermögens** zulässig.
- Es ist ein besonderes **Verzeichnis** nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG, § 7a Abs. 8 EStG zu führen.
- **Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten** i. S. des § 7a Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG sind im Jahr ihrer Entstehung so zu berücksichtigen, als wären sie zu Beginn des Jahres aufgewendet worden. § 7a Abs. 1 EStG ist nicht anzuwenden, wenn nachträgliche Herstellungskosten selbständig abgeschrieben werden, z. B. nach den §§ 7h oder 7i EStG oder nach § 4 Abs. 3 FördG, oder wenn nachträgliche Herstellungsarbeiten so umfassend sind, dass hierdurch ein anderes Wirtschaftsgut entsteht (R 7a Abs. 3 EStR; H 7a Beispiele EStH).

MERKE

Im Zuge des **Jahressteuergesetzes 2020**[15] wurden **rückwirkend zum 1.1.2020** wichtige Änderungen i. R. des § 7g EStG umgesetzt, die Sie beherrschen müssen![16]

6. Kapitalgesellschaften

- **Verdeckte Gewinnausschüttung:** Prüfen Sie *alle* Voraussetzungen der R 8.5 Abs. 1 KStR schriftlich!
- Danach ist die **Bewertung** durchführen (H 8.6 Hingabe von Wirtschaftsgütern bzw. Nutzungsüberlassung KStH).
- Ist **Kapitalertragsteuer** angefallen (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG)?
- **Umsatzsteuer** nicht vergessen (§ 3 Abs. 1b bzw. 9a UStG)!

7. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

- Gewinnausschüttungen brutto erfassen, Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag = **Entnahme** (§ 12 Nr. 3 EStG);
- **Veräußerung:** vgl. § 6b Abs. 10 EStG;
- **Teileinkünfteverfahren** beachten (bei Gewinnausschüttungen, Veräußerungen etc.)!
- **Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln** (Ausgabe neue Aktien keine Einkunftsart, vgl. §§ 1 und 3 KapErhStG);
- **Kapitalerhöhung aus Gesellschaftermitteln** nach der „Gesamtwertmethode“[17].

$$\text{Buchwert Bezugsrecht} = \text{Buchwert Altaktie} \times \frac{\text{Kurswert Bezugsrecht}}{\text{Kurswert Altaktie (vor Beschluss)}}$$

IX. Fazit

Der Rücktritt von der Prüfung (§ 21 Abs. 1 DVStB) sollte für Sie an keinem Prüfungstag eine Option sein. Vertrauen Sie auf Ihre Klausurtechnik und Ihre Leistung am dritten Tag für den Prüfungserfolg!

Die Reihe „Klausurtechnik kompakt“ wird unterstützt durch das Steuerrechts-Institut KNOLL mit den folgenden Autoren:

AUTOREN

Alexandra Kandler,
Betriebswirtin (VWA), Steuerberaterin in München. Als Lehrgangsleitung beim Steuerrechts-Institut KNOLL ist sie zuständig für den Lehrgang zur Vorbereitung auf die StB-Prüfung. Vormals war sie langjährig steuerberatend tätig bei EY und Deloitte.

Tobias Mönch,
Dipl.-Finanzwirt (FH), Dozent beim Steuerrechts-Institut KNOLL im Bereich Bilanzsteuerrecht.

15 Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020 (JStG 2020), BGBl 2020 I S. 3096; Überblick bei Merker, SteuerStud 1/2021 NWB NAAAH-59370.

16 Veranschaulichgung aller wichtigen Änderungen i. R. einer Fallstudie anhand von acht prüfungs- und praxisrelevanten Fällen bei Unterberg, SteuerStud 4/2021 S. 273 NWB BAAAH-69658.

17 Vgl. BFH, Urteil v. 19.12.2000 - IX R 100/97, BStBl 2001 II S. 345 NWB KAAAA-88896; ursprünglich BFH, Urteil v. 6.12.1968 - IV R174/67, BStBl 1969 II S. 105 NWB MAAAA-90455.

Übungsklausur aus dem Verfahrensrecht

Eheleute Steiner und die Außenprüfung

Christian Mirbach LL.M.*

Die nachfolgende Klausur dient Kandidaten der StB-Prüfung 2022 zur Vorbereitung auf den schriftlichen Teil. Bei einer Bearbeitungszeit von insgesamt ca. 2 ¼ Stunden – also wie im „Ernstfall" – weist der Fall einen höheren Schwierigkeitsgrad auf. Schwerpunkte der Bearbeitung sind: Identifizierung von Verwaltungsakten, Bekanntgabe und Rechtmäßigkeit einer Prüfungsanordnung, sachlicher Umfang der Außenprüfung, Anfechtung des Prüfungsorts, Festsetzungsfristen und Korrekturvorschriften.

I. Sachverhalt

Gerold Steiner (G) betreibt einen alteingesessenen Handel mit herkömmlichen Fahrrädern im Herzen von Aachen, der als Mittelbetrieb i. S. der BpO einzuordnen ist. Seine Ehefrau Annegret Steiner (A) arbeitet in dem Fahrradhandel als Angestellte und erzielt hieraus (angemessene) jährliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i. H. von 60.000 €. Weitere Einkünfte erzielt A nicht. Die Eheleute werden beim FA Aachen-Stadt zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die endgültigen Steuerfestsetzungen für die Jahre 2017–2019 wurden entsprechend der dem FA vorliegenden Empfangsvollmacht gegenüber der Steuerberaterin Tanja Taxet (T) ordnungsgemäß bekanntgegeben. T hatte die Erklärungen jeweils im Folgejahr form- und fristgerecht an das FA übermittelt.

Völlig unerwartet erhielten die Eheleute vom FA Aachen-Stadt folgendes, verkürzt dargestellte, formularmäßig erteilte Schreiben:

Finanzamt Aachen-Stadt — *2. November 2021*
Abteilung Betriebsprüfung
Krefelder Str. 210
52070 Aachen

Herrn Gerold Steiner
Frau Annegret Steiner
Aachenerstr. 36
52146 Würselen

Prüfungsanordnung

Sehr geehrter Herr Steiner, sehr geehrte Frau Steiner,

hiermit wird bei Ihnen, Herrn Gerold Steiner, eine Anschlussprüfung nach § 193 Abs. 1 AO angeordnet. Geprüft werden die Besteuerungsgrundlagen für:

- *Einkommensteuer 2017–2019,*
- *Gewerbesteuer 2017–2019,*
- *Umsatzsteuer 2017–2019.*

Zudem wird bei Ihnen, Frau Annegret Steiner, eine Außenprüfung nach § 193 Abs. 2 AO angeordnet. Prüfungsgegenständlich ist Ihr Arbeitsverhältnis mit dem Fahrradladen Ihres Ehemanns für den Zeitraum 2017–2019.

Die Prüfung bei Herrn Steiner wird in den Geschäftsräumen des Fahrradgeschäfts (Fritzstraße 10, 52064 Aachen) stattfinden. Ein Einspruch gegen dieses Schreiben ist nicht zulässig.

* Steuerberater, Dipl.-Finanzwirt (FH), ist nach Stationen als Sachbearbeiter in der Finanzverwaltung NRW und als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht der Ruhr-Universität Bochum als Mitarbeiter bei VBR in Aachen und als Dozent in der Steuerberaterausbildung tätig.

Der Fahrradhandel des G wurde in der Vergangenheit bereits in den Steuerjahren 2011–2013 und 2014–2016 von dem Betriebsprüfer Bernd Findig (F) „auf links gedreht". Nunmehr enthielt die Prüfungsanordnung v. 2.11.2021 keinen Hinweis darauf, ob F wieder der zuständige Prüfer sein würde. Weil sich die Eheleute hierüber wunderten und sich zudem im Dezember 2021 wie gewohnt in Wintersporturlaub begeben wollten, wurden sie kurzerhand am 6.11.2021 beim FA Aachen-Stadt vorstellig, um sich über den – in der Prüfungsanordnung ebenfalls nicht enthaltenen – Beginn der Prüfung sowie den vorgesehenen Betriebsprüfer zu erkundigen. Dort wurde ihnen mitgeteilt, dass erneut F mit der Prüfung beauftragt wurde und die Prüfung zwei Wochen nach der Anordnung der Außenprüfung, also am 19.11.2021, beginnen sollte.

Am sonnigen Morgen des 14.11.2021 erscheinen die G und A noch immer völlig aufgebracht in den Kanzleiräumen von T und legten dieser das o. g. Schreiben vor. G zeigte sich über die Prüfungsanordnung verärgert, mitunter weil er schon wieder – und dann auch noch „von dem kleinlichen Herrn Findig" – geprüft werde, obwohl bereits die Jahre 2010–2012 und 2013–2015 Gegenstand einer Betriebsprüfung waren. Das FA – so G – hätte wenigstens begründen müssen, warum es erneut und wieder einmal drei ganze Jahre prüfen wolle, statt lediglich irgendwelche Vorschriften zu nennen, die keiner versteht. Außerdem sei die Prüfung viel zu kurzfristig geplant und darüber hinaus das Schreiben v. 2.11.2021 noch nicht einmal unterschrieben und könne so doch niemals „in Ordnung" sein.

Gerade als F mit der Außenprüfung hätte beginnen können, hatte er einen schweren Fahrradunfall, als er auf dem Weg zum FA Aachen-Stadt von dem Doppelgelenkbus „Long Wajong" geschnitten wurde. Nachdem er erst in der Vorweihnachtszeit des Jahres 2024 wieder vollständig genesen war, teilte er den Eheleuten Steiner am 7.12.2024 telefonisch mit, dass er „noch in diesem Jahr" zur Prüfung vorbeikommen wolle. Weil sich die Eheleute zur Zeit des Anrufs bereits im gewohnten Wintersporturlaub befanden, bat G den F darum, mit seinem Vorhaben bis zum Jahreswechsel zu warten. F, der dies als gute Gelegenheit für einen eigenen Winterurlaub ansah, willigte kurzerhand ein.

Am Morgen des 5.1.2025 machte sich F auf den Weg zu den Räumlichkeiten des Fahrradhandels und nahm eine erste Sichtung der Unterlagen vor. Noch vor seiner Frühstückspause erhielt er einen Anruf seiner Ehefrau, die positiv auf eine neue Mutation des Corona-Virus getestet worden war. F, der während der Durchsicht der Unterlagen glücklicherweise präventiv auf das Tragen von Atemschutzmasken bestanden hatte, begab sich umgehend in häusliche Quarantäne von zwei Wochen. Anschließend setzte er seine Prüfung fort.

Trotz intensiver Bemühungen konnte F die erklärten Gewinne aus dem Fahrradhandel für die Jahre 2017 und 2018 nicht beanstanden. Für das Jahr 2019 fielen F jedoch bei seinen letzten Ermittlungen im Juli 2025 zugleich mehrere Fehler auf, die er mit einem „nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten" Einkommensteuerbescheid 2019 v. 26.8.2025 korrigierte, indem er (materiell-rechtlich zutreffend) den Gewinn von 80.000 € auf 99.000 € erhöhte. Die Änderung des Gewinns in dem ordnungsgemäß bekanntgegebenen Bescheid beruht auf folgenden Fehlern:

- Es wurde versehentlich der Verkauf eines Ausstellungsstücks für 10.000 € nicht erklärt.
- Gewinnanteil von 7.000 € aus einer im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung an der „ASG OHG": Der Feststellungsbescheid der ASG OHG für 2019 wurde dem Empfangsbevollmächtigten (§ 183 Abs. 1 Satz 1 AO) zum elektronischen Datenabruf bereitgestellt; die Absendung der elektronischen Benachrichtigung über die Bereitstellung der Daten erfolgte am 3.6.2020. Der Gewinnanteil des G wurde jedoch bei Erlass des Einkommensteuerbescheids 2019 v. 16.9.2020 übersehen und nunmehr von F angesetzt.
- Bislang (unzutreffend) als Betriebsausgabe berücksichtigter Erwerb von zehn Hemden mit dem Aufdruck „Steiner Fahrradhandel Aachen" zum Preis von je 200 €: T hatte im Freitextfeld zur Einkommensteuererklärung 2019 auf diesen „umstrittenen Aufwand" hingewiesen. Weil der Sachbearbeiter dem Prüfer nicht das Mehrergebnis wegnehmen wollte, hatte er den Abzug in dem Einkommensteuerbescheid 2019 v. 16.9.2020 nicht beanstandet.

II. Aufgabenstellung

1. Wie viele Verwaltungsakte enthält das Schreiben v. 2.11.2021?
2. Nehmen Sie gutachterlich unter Angabe der gesetzlichen Vorschriften zu den folgenden Fragen Stellung:
   a) Wurde die Prüfungsanordnung v. 2.11.2021 gegenüber G ordnungsgemäß bekanntgegeben und war sie inhaltlich rechtmäßig? Gehen Sie hierbei auch auf die örtliche Zuständigkeit für die Prüfung des Gewerbebetriebs bzw. der Einkommensteuerfestsetzung ein.
   b) Wäre es grds. zulässig, dass der Prüfer i. R. einer ordnungsgemäßen Prüfung nach § 193 Abs. 1 AO für den Prüfungszeitraum auch die Einkünfte aus Kapitalvermögen des G prüft?
   c) T wäre es lieber, wenn die Prüfung in den Räumlichkeiten ihres Büros stattfinden würde, damit G keine unüberlegten Antworten geben kann, die sich steuerlich negativ auswirken könnten.
      ► Sehen Sie eine Möglichkeit, die Festlegung des Prüfungsorts anzufechten?
      ► Angenommen, das wäre grds. möglich: Wie wären die Erfolgschancen? Gehen Sie davon aus, dass in dem Fahrradhandel ein geeigneter Raum zur Prüfung zur Verfügung stünde.
   d) Wie lange könnte A gegen die Anordnung „ihrer" Außenprüfung außergerichtlich vorgehen? Besteht hier grds. Aussicht auf Erfolg?
   e) Gehen Sie nun i. R. Ihrer Bearbeitung davon aus, dass die Prüfungsanordnung v. 2.11.2021 ordnungsgemäß bekanntgegeben wurde und rechtmäßig ergangen ist. Prüfen Sie, ob der Einkommensteuerbescheid 2019 v. 26.8.2025 rechtmäßig ergangen ist. Andere Steuerarten als die Einkommensteuer sind zu vernachlässigen.

III. Bearbeitungshinweise

► Die Eheleute wohnen im Zuständigkeitsbereich des FA Aachen-Kreis, während sich der Fahrradhandel im Bezirk des FA Aachen-Stadt befindet.
► Alle erforderlichen Einwilligungen liegen vor.
► Fristenden fallen nicht auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag.

IV. Lösungshinweise

HINWEIS

Im Folgenden angeführte **BFH-Urteile** sollen nur zur Nachvollziehbarkeit der Lösung beitragen. Sie sollten keinesfalls in der Klausur mitzitiert werden. Gleiches gilt auch für die Fundstellen aus dem AEAO, weil die **vorliegende Aufgabenstellung** explizit (nur) die Begründung unter Angabe der **gesetzlichen** (!) Vorschriften verlangt. Bei einer **offeneren Aufgabenstellung** zitieren Sie den AEAO bitte immer dort, wo sich Ihre Lösung nicht unmittelbar aus dem Gesetz ergibt.

Zu Aufgabe 1: Es wäre m. E. auch vertretbar, hier von neun Festlegungen des Prüfungsorts auszugehen (je 2017–2019 für Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer). Für die Prüfung bei A wurde jedoch **kein** Prüfungsort festgelegt, so dass die Annahme von zwölf Prüfungsort-Festlegungen jedenfalls **nicht** in Betracht käme.

Aufgabe 1

Das Schreiben v. 2.11.2021 enthält 13 Verwaltungsakte:

► Prüfungsanordnung Einkommensteuer 2017–2019 (= 3),
► Prüfungsanordnung Gewerbesteuer 2017–2019 (= 3),
► Prüfungsanordnung Umsatzsteuer 2017–2019 (= 3),
► Prüfungsanordnung Arbeitsverhältnis 2017–2019 (= 3),
► Festlegung des Prüfungsorts (= 1), vgl. AEAO zu § 196 Nr. 1. [|1,5]

Aufgabe 2

a) Ordnungsgemäße Bekanntgabe und Rechtmäßigkeit der Prüfungsanordnung

Die Prüfungsanordnung v. 2.11.2021 könnte ordnungsgemäß bekanntgegeben worden sein. Hierfür wäre aufgrund der ausdrücklich erteilten Empfangsvollmacht insbesondere erforderlich, dass die Finanzverwaltung die Prüfungsanordnung an T als Bevollmächtigte i. S. des § 80 AO der Eheleute bekanntgegeben hat (vgl. **AEAO zu § 197 Nr. 2.4 i. V. mit AEAO zu § 122 Nr. 1.7.3**). Ausweislich des abgedruckten Schreibens erfolgte eine Bekanntgabe jedoch unmittelbar an die Eheleute. Damit wurde die Prüfungsanordnung zunächst **nicht ordnungsgemäß bekanntgegeben**. [|1,0]

Eine ordnungsgemäße Bekanntgabe käme nur noch in Betracht, wenn und sobald der **Bekanntgabemangel geheilt** wurde. Dies ist mit der Übergabe der Prüfungsanordnung an T am 14.11.2021 geschehen. Die Prüfungsanordnung wurde somit am **14.11.2021** wirksam i. S. des **§ 122 Abs. 1 Satz 3 und 4, § 124 Abs. 1 AO**. [|1,0]

Darüber hinaus könnte die Prüfungsanordnung v. 2.11.2021 **rechtmäßig** sein. Hierzu wäre erforderlich, dass sie nicht rechtswidrig ergangen ist. Ein Verwaltungsakt (VA) ist rechtswidrig, wenn er ganz oder teilweise gegen zwingende gesetzliche Vorschriften (§ 4 AO) verstößt, wenn er ermessensfehlerhaft ist (§ 5 AO) oder wenn für seinen Erlass eine Rechtsgrundlage fehlt. [|0,5]

Gemäß **§ 121 Abs. 1 AO** ist eine Prüfungsanordnung als schriftlicher VA (§ 196 AO) schriftlich zu begründen, soweit dies zu ihrem Verständnis erforderlich ist. Weil G als Inhaber eines Einzelhandels zu dem Personenkreis gehört, der gem. § 193 Abs. 1 AO grds. Außenprüfungen unterliegt und mit entsprechenden Maßnahmen rechnen muss, bedurfte es in der Prüfungsanordnung **keiner** über den Hinweis auf die gesetzliche Grundlage hinausgehenden **Begründung** (vgl. auch **AEAO zu § 196 Nr. 1**). Einer besonderen Begründung bedarf es auch nicht bei Anschlussprüfungen. [|1,0]

Die Prüfungsanordnung ist daher nicht wegen mangelnder Begründung rechtsfehlerhaft.

HINWEIS

Sinn und Zweck von Außenprüfungen ist gem. **§ 194 Abs. 1 Satz 1 AO** die Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Stpfl. zur Sicherung einer vollständigen und richtigen Besteuerung insbesondere im Hinblick auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO). Ein schutzwürdiges Interesse des G dahingehend, dass er sich auf einen bestimmten **Prüfungsturnus** verlassen können muss, kann dem Gesetz also nicht entnommen werden und würde zudem dem Sinn und Zweck von Außenprüfungen zuwiderlaufen[1].

Möglicherweise könnte sich eine Rechtswidrigkeit daraus ergeben, dass G nahtlos erneut geprüft werden soll. Zwar soll bei anderen als Großbetrieben (hier: Mittelbetrieb) der Prüfungszeitraum i. d. R. nicht mehr als drei zusammenhängende Besteuerungszeiträume umfassen (**§ 4 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 BpO**). Gleichwohl kann hieraus nicht hergeleitet werden, dass das FA an einen bestimmten **Prüfungsturnus** gebunden ist („soll [...] in der Regel"). Auch die Regelung des § 4 Abs. 3 Satz 2 BpO, die Ausnahmen für eine zulässige Erweiterung des Prüfungszeitraums über drei Besteuerungszeiträume hinaus vorsieht, steht dem nicht entgegen, weil die dortige Aufzählung nicht abschließend zu verstehen ist („insbesondere").

Vielmehr ist auch bei Mittelbetrieben (und Klein- bzw. Kleinstbetrieben) eine Anschlussprüfung zulässig. Auch eine „zweite Anschlussprüfung" ist unabhängig von der Betriebsgröße zulässig. [|1,0]

Zudem kann die Außenprüfung gem. **§ 194 Abs. 1 Satz 2 AO mehrere Steuerarten und Besteuerungszeiträume** umfassen. Die Finanzbehörde bestimmt den Umfang einer Außenprüfung nach pflichtgemäßem Ermessen, § 5 AO (vgl. § 4 Abs. 1 BpO). Ein Ermessensfehlgebrauch ist vorliegend nicht ersichtlich. [|0,5]

Fraglich ist, ob die **fehlende Festlegung des Prüfungsbeginns** die Rechtmäßigkeit der Prüfungsanordnung berühren könnte. Dies ist jedoch nicht der Fall, weil es sich insoweit nicht um einen notwendigen Bestandteil der Prüfungsanordnung handelt (vgl. **§ 197 Abs. 1 Satz 1 AO** [„sowie"], **§ 5 Abs. 2 Satz 3 BpO** [„verbunden werden"]), sondern um einen **eigenständigen VA** i. S. des § 118 AO (vgl. AEAO zu § 196, Nr. 1 Satz 2). [|1,0]

HINWEIS

Ein **Rechtsschutz gegen die Prüferauswahl** ist – auch bei Befangenheit – **nicht** gegeben.

Auch der **fehlende Name des Prüfers** vermag die Rechtmäßigkeit der Prüfungsanordnung nicht zu tangieren (vgl. **§ 197 Abs. 1 Satz 1 AO** [„sowie"], **§ 5 Abs. 3 BpO** [„können (...) aufgenommen werden"]). Anders als bei der Festlegung des Prüfungsbeginns handelt es sich hierbei **um (gar) keinen VA** (AEAO zu § 196 Nr. 1 Satz 3). Einwendungen gegen die Auswahl des Prüfers wären demzufolge auch nicht gegen die Prüfungsanordnung als solche vorzubringen. [|1,0]

Fraglich ist ferner, ob die **fehlende Unterschrift** zu einer Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung führen könnte. Die Erteilung einer Unterschrift wäre grds. gem. § 119 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 AO erforderlich. Weil die Prüfungsanordnung jedoch lt. Sachverhalt „formularmäßig" ergangen ist, ist eine Unterschrift nach **§ 119 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 2 AO** nicht erforderlich. [|1,0]

HINWEIS

In der **Fachliteratur** wird in Anlehnung an den Sinn und Zweck der Verpflichtung zu einer Ankündigung angemessene Zeit vor Prüfungsbeginn stellenweise vertreten, dass die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung erst wenige Tage vor Prüfungsbeginn ausnahmsweise genügen kann, wenn der **Prüfungsbeginn rechtzeitig mündlich mit dem Stpfl. klar vereinbart** worden ist. Eine solche „klare Vereinbarung" hat im vorliegenden Sachverhalt jedoch nicht stattgefunden.

Zuletzt könnte die Prüfungsanordnung noch deshalb rechtswidrig sein, weil sie **nicht i. S. des § 197 Abs. 1 Satz 1 AO angemessene Zeit vor Beginn der Prüfung bekanntgegeben** worden ist. Nach § 5 Abs. 4 Satz 2 BpO ist bei Mittelbetrieben zwei Wochen angemessen. Weil eine Bekanntgabe der Prüfungsanordnung nicht bereits mit Ablauf der Drei-Tages-Bekanntgabefiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO erfolgt ist, sondern erst mit Weiterleitung der Prüfungsanordnung am **14.11.2021** an T, erfolgte die Anordnung der Außenprüfung nicht in angemessener Zeit vor Prüfungsbeginn (19.11.2021). [|1,0]

Damit ist die Prüfungsanordnung **rechtswidrig**, aber dennoch wirksam. [|0,5]

Weiterhin könnte die Prüfungsanordnung – (zur Erinnerung: vorbehaltlich § 127 AO) – rechtswidrig sein, wenn bei ihrem Erlass gegen die Vorschriften über die **örtliche Zuständigkeit** verstoßen wurde. Örtlich zuständig für die Prüfung des Gewerbebetriebs

1 Vgl. BFH, Urteil v. 2.9.1988 - III R 280/84, BStBl 1989 II S. 4 NWB GAAAB-04937.

ist gem. § 195 Satz 1 i. V. mit §§ 17 ff. AO das für die Besteuerung zuständige FA. Vorliegend könnte ein Auseinanderfallen der Zuständigkeit für die Einkommensteuerveranlagung der Eheleute und für die gewerblichen Einkünfte des Ehemanns in Betracht kommen, weil der Fahrradhandel im Bezirk des FA Aachen-Stadt liegt, während die Eheleute im Bezirk des FA Aachen-Kreis wohnen. Allerdings verlagert sich die Zuständigkeit für die Einkommensteuer der Eheleute aufgrund der sog. Großstadt-Regel des **§ 19 Abs. 3 Satz 1 AO i. V. mit § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO** auf das FA Aachen-Stadt. Eine (weitere) Rechtswidrigkeit liegt somit nicht vor. [|1,0]

b) Sachlicher Umfang der Außenprüfung

Der sachliche Umfang der Außenprüfung wird durch **§ 194 AO** bestimmt. Ziel der Außenprüfung ist die Ermittlung der Steuern **innerhalb der geprüften Steuerarten**. Mit dieser Zielsetzung geht einher, dass auch Besteuerungsmerkmale, die mit den betrieblichen Vorgängen eines Einzelunternehmers nichts zu tun haben, berücksichtigt werden dürfen. Eine dahingehende Einschränkung würde zu dem sinnwidrigen Ergebnis führen, dass die erforderliche Aufklärung durch Einzelermittlungen nach den §§ 88 ff. AO an Amtsstelle oder durch den Prüfer vorgenommen werden müsste.

Somit kann sich der sachliche Umfang der Außenprüfung **auch** auf die **privaten Kapitaleinkünfte und andere Einkunftsquellen des Betriebsinhabers** beziehen (vgl. AEAO zu § 194, Nr. 1). [|1,0]

c) Anfechtung des festgelegten Prüfungsorts durch G

Erfolgsversprechend wäre die Anfechtung des festgelegten Prüfungsorts mit einem zulässigen und begründeten Rechtsbehelf.

Die Festlegung des Prüfungsorts ist ein eigenständiger VA, so dass eine Anfechtung per **Einspruch** statthaft i. S. des **§ 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 AO** wäre (vgl. AEAO zu 196 Nr. 1). Daher wäre er im Ergebnis **zulässig** i. S. des § 358 Satz 1 AO, wenn er formgemäß (§ 357 Abs. 1 AO) und innerhalb der Einspruchsfrist (§ 355 Abs. 1 AO) eingelegt würde, zumal G durch die Prüfungsanordnung auch beschwert ist (§ 350 AO). [|1,0]

Fraglich ist jedoch, ob ein Einspruch mit den in der Aufgabenstellung vorgegebenen Einwendungen **begründet** sein könnte.

Die Außenprüfung hat gem. **§ 200 Abs. 2 AO** grds. in den Geschäftsräumen des Stpfl. stattzufinden. Dies gilt immer dann, wenn ein geeigneter Geschäftsraum zur Verfügung steht (vgl. **AEAO zu § 200 Nr. 2 und § 6 BpO**). Demnach kommt ein abweichender Prüfungsort vorliegend nicht in Betracht, weil in dem Einzelhandel von G ein geeigneter Geschäftsraum vorhanden ist und die vorgetragenen Gründe für eine Verlegung des Prüfungsorts nicht gewichtig genug sind, um eine Ausnahme zu rechtfertigen.

Dies gilt auch deshalb, weil eine **Außenprüfung nicht auf eine reine Buchprüfung angelegt** ist. Somit kann nicht entscheidend sein, ob der Steuerberater/Wirtschaftsprüfer jederzeit zur Beantwortung von Fragen zur Verfügung steht. Vielmehr umfasst sie die Aufklärung tatsächlicher Lebenssachverhalte und die Untersuchung der steuerlich bedeutsamen Rechtsverhältnisse sowie die persönliche Auskunftserteilung durch den Stpfl. (vgl. **§ 200 Abs. 1 AO**). [|2,0]

d) Frist zur Einlegung des Einspruchs durch A

HINWEIS

Bei **mündlich ergangenen VA**, wie etwa der Festlegung des Prüfungsbeginns, greift trotz regelmäßig fehlender Rechtsbehelfsbelehrung die verlängerte Rechtsbehelfsfrist des § 356 Abs. 2 Satz 1 AO nicht, weil der VA nicht tatsächlich „schriftlich oder elektronisch" ergangen ist (vgl. **§ 356 Abs. 1 AO**).

Fraglich ist, wie lange A einen zulässigen Einspruch gegen die Prüfungsanordnung einlegen könnte. Wird schriftlich oder elektronisch darüber **belehrt**, dass ein **Einspruch nicht gegeben** sei, gilt nicht die Jahresfrist des § 356 Abs. 2 Satz 1 AO, sondern der Einspruch kann **unbefristet** eingelegt werden. [|1,0]

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob der zulässig eingelegte Einspruch auch **begründet** sein könnte. Dies wäre der Fall, wenn die Anordnung der Außenprüfung bei A rechtswidrig erfolgte, weil es an einer entsprechenden Rechtsgrundlage mangelt. [|0,5]

Eine Zulässigkeit nach **§ 193 Abs. 2 Nr. 1 AO** kommt nicht in Betracht, da A lediglich Arbeitnehmerin ist und somit nicht zur Entrichtung oder Einbehalt und Abführung von Steuern verpflichtet war. Auch **§ 193 Abs. 2 Nr. 2 AO** entfällt, weil Gründe für ein

besonderes Aufklärungsbedürfnis nicht ersichtlich sind und die Prüfung des Arbeitsverhältnisses an Amtsstelle nach Art und Umfang auch nicht unzweckmäßig gewesen wäre. Hinzu kommt, dass diese Besteuerungsgrundlagen i. R. der Außenprüfung bei G überprüft werden können. [|0,5]

Eine Prüfungsbedürftigkeit nach **§ 193 Abs. 2 Nr. 3 AO** scheidet ebenfalls aus, denn A trifft keine Verpflichtung i. S. des § 90 Abs. 2 Satz 3 AO. [|0,5]

Zudem hätte die Prüfungsanordnung nicht auf **§ 193 Abs. 1 AO** gestützt werden können. A selbst unterhält weder einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb noch ist sie freiberuflich tätig oder Stpfl. i. S. des § 147a AO, zumal sie die Einkünftegrenze von 500.000 € nicht überschritten hat (vgl. § 147a Abs. 1 Satz 1 AO). [|0,5]

e) Rechtmäßigkeit des geänderten Einkommensteuerbescheids 2019 v. 26.8.2025

Der Einkommensteuerbescheid v. 26.8.2025 könnte rechtmäßig ergangen sein. Da es sich um einen **Änderungsbescheid** handelt, wäre hierzu erforderlich, dass die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen war (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO) und für die jeweiligen Fehler eine Korrekturvorschrift vorlag. [|0,5]

aa) Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten

Die Einkommensteuererklärung 2019 wurde im Jahr 2020 eingereicht. Weil G aufgrund seiner gewerblichen Einkünfte zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet war (§ 149 Abs. 1 AO, § 25 Abs. 3 EStG, § 56 EStDV), **begann** die Festsetzungsfrist **mit Ablauf des 31.12.2020** (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Alternative 1 AO). Bei einer Dauer von vier Jahren (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) **endet** sie daher **regulär mit Ablauf des 31.12.2024** (§ 108 Abs. 1 AO, §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 BGB). Die reguläre Festsetzungsfrist war damit am 26.8.2025 bereits abgelaufen. [|1,0]

In Betracht käme allerdings das Vorliegen der **Ablaufhemmung des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO** mit Blick auf den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der ASG OHG v. 3.6.2020, denn insoweit handelt es sich um einen Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung für den Einkommensteuerbescheid 2019 (vgl. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO). [|0,5]

Der Feststellungsbescheid der ASG OHG wurde gem. **§ 122a Abs. 1, Abs. 4 Satz 1 AO** am 6.6.2020 bekanntgegeben. [|0,5]

HINWEIS

Die erforderliche **Einwilligung nach § 122a Abs. 1 AO** lag lt. **Bearbeitungshinweis** vor.

Bei einer Dauer von zwei Jahren **endet die Ablaufhemmung** daher **mit Ablauf des 6.6.2022**. Weil die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO insofern nicht über die reguläre Festsetzungsfrist hinausreicht, verbleibt es bei einem grds. Ablauf der Festsetzungsfrist mit Ablauf des **31.12.2024**. [|0,5]

HINWEIS

Zwar gehört die Beteiligung an der ASG OHG vorliegend zum Betriebsvermögen des G. Gleichwohl umfasst die Außenprüfung aufgrund der **Bindungswirkung des Grundlagenbescheids** niemals den Teil der Steuer, für den der Grundlagenbescheid bindend ist; vielmehr dürfte insoweit nur auf Ebene der ASG OHG geprüft werden. Damit macht es für die Anwendbarkeit des § 171 Abs. 10 Satz 4 AO keinen Unterschied, ob die Beteiligung im geprüften Betrieb gehalten wird oder zum Privatvermögen des Stpfl. gehört.

Allerdings käme darüber hinaus eine **Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 Satz 4 AO** in Betracht. Voraussetzung wäre, dass der Ablauf der Festsetzungsfrist hinsichtlich des Teils der Steuer, für den der Grundlagenbescheid nicht bindend ist, nach § 171 Abs. 4 AO gehemmt ist. Dies wäre vorliegend hinsichtlich der Einkommensteuer 2019 der Fall, wenn die Voraussetzungen des § 171 Abs. 4 AO vorlagen. [|1,0]

Für eine Anwendbarkeit des **§ 171 Abs. 4 Satz 1 AO** wäre erforderlich, dass eine wirksame Prüfungsanordnung vorlag (vgl. AEAO zu § 171 Nr. 3.1) und mit der Außenprüfung vor Ablauf der regulären Festsetzungsfrist begonnen wurde. [|1,0]

Eine wirksame Prüfungsanordnung lag seit dem 14.11.2021 vor (s. o.). Allerdings wurde F zunächst (von dem Fahrer des „Long Wajong“) an dem Beginn der Außenprüfung gehindert. Ein Fall des § 171 Abs. 4 Satz 2 AO liegt insoweit aber nicht vor, weil nicht unmittelbar nach dem Beginn einer Prüfung eine Unterbrechung stattfand, sondern gar nicht erst mit der Prüfung begonnen wurde. [|1,0]

Der Beginn der Prüfung sollte vielmehr im Dezember 2024 stattfinden, wurde jedoch auf Antrag von G verschoben. Insofern lagen die Voraussetzung einer Ablaufhemmung nach **§ 171 Abs. 4 Satz 1 Alternative 2 AO** vor. [|1,0]

Hiernach läuft die Festsetzungsfrist für die prüfungsgegenständliche Steuerart nicht ab, „bevor die auf Grund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar

geworden sind oder nach Bekanntgabe der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 drei Monate verstrichen sind." Mit Erlass des geänderten Einkommensteuerbescheids 2019 am 26.8.2025 wäre dies bei einer Bekanntgabe am 29.8.2025 (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO) mit Ablauf des **29.9.2025** der Fall (**§ 355 Abs. 1 AO, § 108 Abs. 1 AO, §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 BGB**). [|1,0]

HINWEIS

In der StB-Prüfung sollten Sie Ihre Ausführungen wie folgt beschränken: „Eine schädliche Unterbrechung i. S. des § 171 Abs. 4 Satz 2 AO kommt bereits deshalb nicht in Betracht, weil F nur für zwei Wochen abwesend war". Denn auch hier gilt: **Fehlt eine der Tatbestandsvoraussetzungen recht eindeutig**, wird i. d. R. (nur) die Abgrenzung dieses Merkmals bepunktet sein, nicht jedoch auch die positive Überprüfung der ggf. vorliegenden Voraussetzungen. Der nebenstehende Lösungsvorschlag zielt insofern primär auf eine Wiederholung der einzelnen Voraussetzungen ab und den Fall, dass die „COVID-Abwesenheit" des F mehr als sechs Monate betragen hätte.

Allerdings könnte die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO rückwirkend entfallen, wenn eine **schädliche Unterbrechung i. S. des § 171 Abs. 4 Satz 2 AO** vorlag. Hierzu wäre erforderlich, dass die Prüfung kurz nach ihrem Beginn für einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten aus Gründen unterbrochen wurde, welche die Finanzbehörde zu vertreten hat. Diese Voraussetzungen müssen **kumulativ** vorliegen. Tatsächlich wurde die Prüfung kurz nach ihrem Beginn unterbrochen, weil F nicht über eine Durchsicht der Unterlagen hinausgekommen war (vgl. AEAO zu § 171 Nr. 3.5). Zudem war die Unterbrechung auch Umständen geschuldet, die die Finanzbehörde – unabhängig davon, ob schuldhaft oder nicht – zu vertreten hat, weil ihr das krankheitsbedingte Nichterscheinen des Prüfers zuzurechnen ist. Allerdings beschränkte sich die Unterbrechung auf zwei Wochen, so dass sie insgesamt unschädlich war. [|1,0]

Im Ergebnis bleibt es somit dabei, dass eine **Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO bis zum Ablauf des 29.9.2025** vorlag. [|0,5]

Diese greift gem. **§ 171 Abs. 10 Satz 4 AO** nunmehr auch für den Teil der Steuer, für den der Grundlagenbescheid bindend ist. Folglich durfte eine Auswertung des Grundlagenbescheids ebenfalls noch bis zum Ablauf des 29.9.2025 erfolgen. [|0,5]

Für sämtliche im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2019 enthaltenen Fehler war damit am 26.8.2025 noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten; mithin war eine Korrektur grds. noch möglich (**§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO**). [|0,5]

bb) Korrekturvorschriften

Hierfür wäre allerdings des Weiteren erforderlich, dass für die jeweiligen Fehler auch eine Korrekturvorschrift vorlag.

(1) Versehentlich nicht erklärte Betriebseinnahmen

G (bzw. T) hatte in der Einkommensteuererklärung 2019 die Angabe einer Einnahme aus dem Verkauf eines Ausstellungsfahrrads vergessen. Der Bescheid ist daher gem. **§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO i. V. mit § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO** zu korrigieren, denn es handelt sich bei der Einnahme aus dem Verkauf um eine nachträglich bekanntgewordene Tatsache i. S. von § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO. Sie wurde dem FA erst nach Abschluss der Willensbildung des Sachbearbeiters (vgl. AEAO Nr. 2.1 zu § 173) und somit nachträglich bekannt. Der Gewinn war daher um 10.000 € zu erhöhen. [|1,0]

(2) Gewinnanteil ASG OHG

Bezüglich der Mitteilung über die Gewinnbeteiligung des G an der ASG OHG findet **§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO** Anwendung: Hier wurde der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus der ASG OHG (§§ 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO), also ein Grundlagenbescheid, erlassen. Damit ist der Gewinn nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO um 7.000 € zu erhöhen. [|1,0]

Dem steht auch nicht entgegen, dass der Grundlagenbescheid bei Erlass des erstmaligen Einkommensteuerbescheids 2019 schon vorlag und schlichtweg **übersehen** wurde (vgl. **AEAO zu § 175 Nr. 1.2**). [|0,5]

Das Übersehen der vorliegenden Mitteilung stellt zugleich eine ähnliche offenbare Unrichtigkeit (mechanisches Versehen) i. S. des **§ 129 Satz 1 AO** dar, die der Finanzbehörde bei Erlass des Einkommensteuerbescheids 2019 unterlaufen ist (vgl. AEAO zu § 129 Nr. 1). [|0,5]

Unschädlich ist, dass F die Korrektur des Bescheids einheitlich auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützt hatte, weil es sich bei der Korrekturvorschrift um eine **austauschbare Begründung** handelt. [|0,5]

HINWEIS

Übernimmt ein Sachbearbeiter „sehenden Auges" eine unzutreffende Beurteilung des Stpfl. mit Blick auf bspw. eine bevorstehende Betriebsprüfung, kann er die vorstehende „Nicht-Korrigierbarkeit" nur dadurch verhindern, indem er eine Veranlagung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) vornimmt oder hinsichtlich dieser Betriebsausgabe eine personelle Vorläufigkeit (§ 165 Abs. 1 Satz 1 AO) in den Bescheid aufnimmt (z. B.: „Weil die Abzugsfähigkeit der erworbenen Hemden noch nicht abschließend beurteilt werden kann, ergeht die Steuerfestsetzung insoweit vorläufig gem. § 165 Abs. 1 Satz 1 AO").

(3) Unzutreffender Betriebsausgabenabzug

Für den bisher zu Unrecht gewährten Betriebsausgabenabzug der Hemden käme eine Korrektur nach **§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO** in Betracht, weil die Kürzung von Betriebsausgaben zu einer höheren Steuer führt. Fraglich ist jedoch insbesondere, ob die dem Betriebsausgabenabzug zugrundeliegende Tatsache „Erwerb von zehn Hemden" der Finanzbehörde erst nachträglich bekannt wurde. Tatsachen werden nachträglich bekannt, wenn sie einem für die Steuerfestsetzung zuständigen Bediensteten bekannt werden, nachdem die Willensbildung über die Steuerfestsetzung abgeschlossen worden ist (AEAO zu § 173 Nr. 2.1). Vorliegend **wusste der Sachbearbeiter im Zuge der Steuerfestsetzung** jedoch **bereits, dass dem Betriebsausgabenabzug der Erwerb von (nicht abziehbaren) Hemdeinkäufen zugrunde lag**. Dieser Umstand ist dem F zuzurechnen (vgl. AEAO zu § 173 Nr. 2.3.4). Eine Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO kommt daher insoweit nicht in Betracht.

[|1,5]

Da auch keine andere einschlägige Korrekturnorm ersichtlich ist, erfolgte die Korrektur hinsichtlich des Hemdeinkaufs rechtswidrig. Damit ist auch der Änderungsbescheid v. 26.8.2025 **rechtswidrig**. [|0,5]

Summe der Punkte **[|35,0]**

V. Punkteschlüssel

von	bis	Note
33,5	35,0	1,0
30,0	33,0	1,5
26,5	29,5	2,0
23,0	26,0	2,5
19,5	22,5	3,0
16,0	19,0	3,5
12,5	15,5	4,0
9,0	12,0	4,5
5,5	8,5	5,0
2,0	5,0	5,5
0,0	1,5	6,0

AUTOR

Christian Mirbach LL.M.,
Steuerberater, Dipl.-Finanzwirt (FH), ist nach Stationen als Sachbearbeiter in der Finanzverwaltung NRW und als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht der Ruhr-Universität Bochum als Mitarbeiter bei VBR in Aachen und als Dozent in der Steuerberaterausbildung u. a. für das Steuerrechts-Institut KNOLL tätig.

In Ihrem Abo enthalten – der Steuer-Repetitor, das Klausuren-Extra von Steuer und Studium:

Die weitere **Übungsklausur aus dem Umsatzsteuerrecht** unterstützt Kandidaten bei der Vorbereitung auf die StB-Prüfung, ist aber gleichwohl auch zur Vorbereitung auf die Laufbahnprüfung des gehobenen Dienstes der Finanzverwaltung geeignet. Sie behandelt mehrere umsatzsteuerrechtliche Problemfelder und bietet mit einem hohen Schwierigkeitsgrad eine gute Grundlage zur Vorbereitung auf Prüfungssituationen. Der Fokus liegt dabei auf der Beurteilung von Vorsteuerberichtigungen, Gesellschaftsvorgängen, einer Geschäftsveräußerung im Ganzen, verschiedenen sonstigen Leistungen, der Einfuhr sowie einer Vielzahl weiterer kleinerer Fragestellungen. Daneben werden klassische Problemfelder des Umsatzsteuerrechts zur Wiederholung angesprochen und vertieft. Für die Bearbeitung der Klausur sollten sechs Zeitstunden avisiert werden. Rechtsstand der Übungsklausur ist Januar 2022.

Laden Sie diese zusätzliche Übungsklausur jetzt aus der NWB Datenbank herunter: NWB BAAAH-95698.

nwb

JETZT **KOSTENLOS** TESTEN

STARTHELFER FÜR STEUER-KARRIEREN.

Erfolgreich vorbereiten mit dem Lernphasen-Fahrplan von NWB Steuer und Studium!

Das Themenpaket NWB Steuer und Studium – **Ihr Rundum-sorglos-Paket für jede Lernphase** – unterstützt Sie ganzjährig u. a. mit Schwerpunktausgaben speziell zur Vorbereitung auf die **Steuerberaterprüfung:**

Testen Sie das Themenpaket NWB Steuer und Studium und Sie erhalten kostenlos:

- einen Monat **Zugriff auf die Datenbank NWB Steuer und Studium** mit vielen Inhalten für die Prüfung und Praxis (Schaubilder, Fallstudien, riesiger Klausurenfundus u.v.m.) inkl. persönlichem NWB Livefeed
- einen Monat **Zugriff auf den PrüfungsCoach zur StB-Prüfung** in der NWB Datenbank

LERNPHASEN-FAHRPLAN

MÄRZ: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- Leitfaden zur Vorbereitung auf die schriftliche StB-Prüfung
- Was kommt dran? – Themenauswertungen der letzten Jahre
- Prüfungsstrategie in Bezug auf die einzelnen Tage
- PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung

JUNI: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- Vertiefung besonders prüfungsrelevanter Themenkomplexe + Übungsklausuren
- PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung
- Karriereführer mit Tipps für Ihren beruflichen Aufstieg

AB NOVEMBER: Schwerpunkt mündliche StB-Prüfung

- Leitfaden zur Vorbereitung auf die mündliche StB-Prüfung
- 4 simulierte Prüfungsgespräche zu typischen und zu aktuellen Themen
- 300 Fragen und Antworten zu „nicht-steuerlichen Themen“ – zzgl. SteuerStud WissensChecks
- PrüfungsCoach mündliche StB-Prüfung

Ihre schnellen Bestellwege:

Service-Fon
02323.141-940

Fax
02323.141-173

E-Mail
bestellungen@nwb.de

Internet
go.nwb.de/sus

Postanschrift
NWB Verlag GmbH & Co. KG
44621 Herne

Absender Bitte leserlich in Blockbuchstaben ausfüllen.

☐ Firmenanschrift ☐ Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)

Anrede* ☐ Frau ☐ Herr ☐ keine Angabe

Firma | Kanzlei | Institution

Kundennr. (falls vorhanden)

Titel | Vorname | Name*

Funktion

Straße | Postfach*

PLZ | Ort*

Tel.-Nr. | Fax-Nr.*

E-Mail*

E-Mail für den elektronischen Rechnungsversand*

Anzahl Berufsträger

Anzahl Mitarbeiter (ca.)

Branche

*Pflichtangaben

97244

JA, ich möchte das Themenpaket
NWB Steuer und Studium 4 Wochen kostenlos testen!

> NWB Livefeed
> NWB Datenbank inkl. passender Tools
> **Steuer-Repetitor**
> Zeitschriftenarchiv NWB Steuer + Studium (SuS)

Für mich kommt nach dem Gratis-Test
der Ausbildungspreis* von

16,60 € monatlich (1 Lizenz) infrage

○ Ich bestelle das Themenpaket nach dem Gratis-Test zum Preis von 24,90 € monatlich inkl. Lizenzen für 5 Nutzer

* **Der Ausbildungspreis** gilt für Studenten, Referendare, Fachschüler, Auszubildende, Finanz- und Steueranwärter, Teilnehmer an Kursen zur Vorbereitung auf die Steuerberater-, Steuerfachwirt- oder Bilanzbuchhalterprüfung. Bitte denken Sie daran, uns nach dem Test den entsprechenden Nachweis zu senden.

Optional monatlich zusätzlich die gedruckte Ausgabe von NWB Steuer + Studium:

○ **Ja,** ich bestelle die gedruckte Ausgabe der monatlich erscheinenden Zeitschrift NWB Steuer + Studium mit.

Bezugsbedingungen: Der erste Monat ist gratis. Danach erhalte ich das ausgewählte Produkt im Abo zum ausgewählten Bezugspreis. Bei Auswahl der Printausgabe erhalte ich diese zusätzlich für € 4,- (D) und € 1,10 Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland € 2,20). Alle Preise inklusive gesetzlicher MwSt. Die Rechnung erhalte ich jährlich im Voraus. Das Abo ist jederzeit kündbar. Wenn ich kein Abo wünsche, genügt eine Nachricht vor Ablauf der Testzeit.

Für eine Bestellung unmittelbar beim NWB Verlag gelten die folgenden rechtlichen Hinweise:
Es gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der NWB Verlag GmbH & Co. KG. Sie sind online unter go.nwb.de/agb einsehbar.

Widerrufsbelehrung: Sie haben als Verbraucher das Recht, binnen 14 Tagen diesen Vertrag ohne Begründung zu widerrufen. Die Widerrufsfrist beginnt, sobald Sie/ein Beauftragter die Ware (bei Lieferung in mehreren Teilsendungen: die letzte Teilsendung; bei regelmäßigen Lieferungen: die erste Teilsendung) besitzen. Um Ihr Widerrufsrecht auszuüben, müssen Sie uns, NWB Verlag GmbH & Co. KG, Eschstr. 22, 44629 Herne, mittels einer eindeutigen Erklärung, die vor Ablauf der Widerrufsfrist abgegeben sein muss, informieren. Sie können ein Muster-Formular auf unserer Webseite (www.nwb.de) elektronisch ausfüllen und übermitteln. Wir werden unverzüglich eine Bestätigung senden. Im Falle eines Widerrufs sind beiderseits empfangene Leistungen zurückzugewähren. Wir tragen die Kosten der Rücksendung.

Datenschutzhinweise: Wir erheben Ihre Daten für folgende Zwecke und aufgrund folgender Rechtsgrundlage: Ihre Bestelldaten zur Vertragserfüllung und aufgrund Ihrer erteilten Einwilligung. Ihre Zahlungsdaten zur automatischen Zuordnung Ihrer Zahlung, Ihre Adressdaten zur Neukundengewinnung und Absatzförderung, Ihre E-Mail-Adresse zur Absatzförderung und zum Erhalt unserer Newsletter. Ihre Telefonnummer und/oder E-Mail-Adresse für Rückfragen in Bezug auf die Vertragserfüllung.
Die Bereitstellung ist freiwillig, bei Nichtbereitstellung kann es zu Einschränkungen der Nutzbarkeit kommen (Art. 6 Abs. 1a), b) DSGVO).
Ort der Datenverarbeitung: Wir verarbeiten Ihre Daten grundsätzlich in der Bundesrepublik Deutschland. Eine Weitergabe Ihrer Daten erfolgt nur im Rahmen des Versands Ihrer Produktbestellungen grundsätzlich an die Deutsche Post AG. Für weitere Auskünfte besuchen Sie bitte auch unsere Homepage unter go.nwb.de/datenschutz

X
Datum | Unterschrift

nwb VERLAG