

Themenbereich Kurzvortrag

1. Phase bis zum Prüfungstag

Wir werden immer wieder gefragt, ob man sich auf den Kurzvortrag vorbereiten kann. Dies kann man auf jeden Fall und man sollte die letzten Tage bis zum Examenstermin unbedingt dafür nutzen.

Zum einen gibt es typische Kurzvortragsthemen. Es lohnt sich daher, Absolventen früherer Prüfungen anzusprechen oder Prüfungsprotokolle früherer Prüfungen durchzuarbeiten. Viele Anbieter von Steuerberaterkursen stellen diese für ihre Teilnehmer zur Verfügung. Sicher wird man im Ernstfall nicht dieselben Themen präsentiert bekommen. Es ist aber wichtig, ein gewisses Gefühl für die Themen zu entwickeln.

Häufig haben die **Kurzvortragsthemen auch aktuelle Probleme** zum Gegenstand. Sie sollten sich daher über die aktuelle Rechtsprechung (empfehlenswert: www.bundesfinanzhof.de) und die neuesten Verwaltungserlasse und Gesetzesvorhaben (Pflichtlektüre: www.bundesfinanzministerium.de) auf dem Laufenden halten. Aktuelle Gesetzesfassungen finden Sie unter www.juris.de und www.gesetze-im-internet.de.

Gesetzgebungsvorhaben und neu verabschiedete Gesetze sind häufig der Einstieg in die verschiedenen Prüfungsfragen.

Neben der fachlichen Vorbereitung ist die **persönliche Vorbereitung** ein wichtiger Baustein. Wer die Möglichkeit hat, einen Rhetorikkurs zu besuchen, sollte dies tun. Auf jeden Fall sollten Sie testen, wie die eigene Rede bei anderen Personen ankommt. Wichtig sind hier insbesondere folgende Punkte:

- Rede ich zu schnell? Können die Zuhörer meinem Tempo folgen? Bedenken Sie, dass Sie ein fachlich schwieriges Thema vortragen und der Zuhörer Zeit zum Überlegen benötigt;
- Rede ich zu leise? Nicht jeder Prüfer verfügt über ein gutes Gehör. Ein zu leiser Vortrag strengt unerhört an und führt häufig dazu, dass die Zuhörer „abschalten“;
- Ist mein Vortrag interessant? Kann ich die Zuhörer fesseln? Auch ein langweiliges Thema kann mithilfe von Beispielen, Sprachmodulation, rhetorischen Fragen etc. für die Zuhörer zum Genuss werden;
- Ist ein roter Faden erkennbar? Der Zuhörer sollte den Aufbau des Vortrags erkennen und nachvollziehen können.

Sie können die rhetorischen Übungen mittels jeden Themas und gegenüber jeder Zuhörergruppe durchführen. Als **hervorragende Übung** bietet es sich an, ein Thema aus einer Tageszeitung zu entnehmen (oder noch besser: sich von den Zuhörern geben zu lassen). Jedes Thema ist hier geeignet (egal ob Sport, Wirtschaft oder der Bericht aus dem Gemeinderat). Man sollte dann – ohne Vorbereitung – spontan zehn Minuten über dieses Thema reden. Als Zuhörer eignen sich Kolleginnen und Kollegen ebenso wie Partner, Verwandte oder Freunde. Lassen Sie sich am Ende Ihres Vortrags ehrlich (!) beurteilen. Mit dieser Übung erlangen Sie die rhetorische Routine, um mit einem schwierigen Prüfungsvortrag fertig zu werden.

Ein wesentlicher Punkt der persönlichen Vorbereitung ist die mentale und körperliche Vorbereitung. Sie sollten den Prüfungstermin wie ein sportliches Ereignis angehen. Wer kurz vor der Prüfung noch bis in die Nacht hinein arbeitet, braucht sich nicht zu wundern, wenn er zum richtigen Zeitpunkt nicht fit ist. Treiben Sie vor der Prüfung mäßig Sport, gehen Sie spazieren oder schwimmen. Sorgen Sie für eine optimale Ernährung. Vermeiden Sie eine Erkältung, diese hat schon manchen Prüfling aus der Bahn geworfen.

Bereiten Sie sich auch psychisch optimal vor: Übernehmen Sie die Methoden erfolgreicher Spitzensportler. Diese gehen in Gedanken ihren Abfahrtslauf, ihren Boxkampf, ihr Fußballspiel immer wieder durch. Sie stellen sich jede einzelne Phase ihrer sportlichen Prüfung vor. Sie sehen sich, wie sie die

letzten Reserven mobilisieren und als Sieger durchs Ziel gehen. Wer nicht an sich selbst glaubt, kann nicht erfolgreich sein. Übertragen Sie diese Technik auf Ihre Prüfung. Stellen Sie sich vor, wie Sie vor dem Prüfungsteam stehen, wie Sie souverän Ihren Vortrag meistern, wie der Vorsitzende Sie lobt, wie Ihnen die gewünschte Prüfungsnote mitgeteilt wird.

2. Der Prüfungstag

Klären Sie schon lange vor Ihrer Prüfung ab, welche **Hilfsmittel** Sie benutzen dürfen. Lassen Sie nicht zugelassene Hilfsmittel zu Hause oder im Auto. Es gab schon Fälle, in denen Prüflingen ein Betrugsversuch unterstellt wurde, weil sich in der Tasche im Prüfungsvorbereitungsraum ein abgeschaltetes Handy befand.

Schalten Sie alle planbaren Fehlerquellen aus. Wir haben schon erlebt, dass ein Prüfling zu spät kam, weil er den falschen Zug zum Prüfungsort genommen hatte. Hätte der Prüfling am Prüfungsort im Hotel übernachtet, wäre ihm das nicht passiert.

Machen Sie sich (spätestens am Tag vor der Prüfung) kundig, an welchem Ort genau die Prüfung stattfindet. Herumirrende Prüflinge in unübersichtlichen Behördengebäuden sind keine Seltenheit. Die Prüfungsräume sind mitunter nicht leicht zu finden.

Soweit möglich, sollten Sie Ihre Mitprüflinge kennenlernen. Es vermittelt eine gewisse Sicherheit, wenn man weiß, mit wem man sein Schicksal in diesen Stunden teilt.

Nehmen Sie auf keinen Fall Medikamente, um Ihre Nerven zu beruhigen. Sie sind dann garantiert nicht mehr fähig, schnell und schlagkräftig der Prüfung zu folgen. Stehen Sie zu Ihrer Nervosität. Atmen Sie tief durch und machen Sie sich klar, dass Ihre Kolleginnen und Kollegen auch in höchstem Maße angespannt sein werden.

3. Die Prüfungsthemen

Generationen von Prüfungskandidaten erzählen, dass Sie Pech mit den Themen hatten. Die Themen der Kandidaten vor ihnen hätten Sie problemlos bearbeiten können. Die eigenen Themen seien „abwegig“, „seltsam“, „unklar formuliert“ oder „ungeeignet“ gewesen (so Originalton von Prüflingen). Auch bei Ihnen wird dies der Fall sein. Sie müssen aber eines der drei angebotenen Themen bearbeiten. Dazu gibt es keine Alternative. Im Folgenden werden einige Ratschläge zur Themenwahl gegeben:

- Gehen Sie unbefangen an alle drei Vorschläge heran;
- Prüfen Sie, ob Sie aufgrund Ihrer Vorbildung eine besondere Präferenz für ein Thema haben (ein Jurist wird vielleicht eher ein gesellschaftsrechtliches Thema wählen, die Betriebswirtin neigt vielleicht eher zu einem Thema aus der Kostenrechnung);
- Haben Sie ein derartiges Thema vielleicht in der Praxis schon bearbeitet oder eine Fortbildung zu diesem Thema besucht, so können Sie Ihre Erfahrungen nutzen;
- Haben Sie keine Angst vor schwierigen oder exotischen Themen. Die Messlatte für einen guten Kurzvortrag ist umso niedriger, je problematischer das Thema ist (beim Thema Organschaft über die Grenze wird man Ihnen z.B. eher einen Fehler verzeihen als beim Thema Abschreibung von Gebäuden);
- Wenn Sie sich nicht eindeutig entscheiden können, schreiben Sie zu jedem Thema fünf Stichpunkte auf. Sie werden schnell merken, bei welchem Thema dies am leichtesten gelingt.

Wenn Sie sich für ein Thema entschieden haben, sollten Sie das Thema auf keinen Fall mehr wechseln. Wer das Thema nach zehn Minuten Vorbereitungszeit wechselt, hat das erste Thema nicht fertig und wird das zweite Thema in der restlichen Zeit nicht mehr erfolgreich abschließen können. Machen Sie sich Folgendes klar: Wer das schriftliche Examen geschafft hat, hat auf jeden Fall das Wissen und die Fähigkeit, um mit jedem Kurzvortragsthema Erfolg zu haben.

4. Die Vorbereitung

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

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

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

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

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

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

Bedenken Sie, dass Ihre Prüfer die Beispiele nicht mitschreiben.

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

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

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

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

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

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

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

Der Prüfer bekommt dann noch einmal plakativ Ihre Leistung dargestellt.

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

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

Fassen Sie die Kernaussage Ihres Vortrags noch einmal zusammen.

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

5. Der Vortrag

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

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

Tipp!

Zur Vorbereitung auf den Kurzvortrag siehe Fränznick/Grobshäuser/Radeisen/Hellmer/Pientka/Hendricks/Holzner/Dauber/Michel, Der Kurzvortrag in der mündlichen Steuerberaterprüfung 2023/2024, 15. Auflage, HDS-Verlag.

Zur Vorbereitung auf die Mündliche Prüfung ergänzend siehe Voos, Betriebswirtschaft und Recht in der mündlichen Steuerberaterprüfung 2023/2024, 3. Auflage, HDS-Verlag und siehe Dauber/Hendricks/Herzberg/Holzner/Kaponig/Kollmar/Michel/Mirbach/Neufang/Schäfer/Voos, Vorbereitung auf die mündliche Steuerberaterprüfung/Kurzvortrag 2023/2024 mit Fragen und Fällen aus Prüfungsprotokollen, 11. Auflage, HDS-Verlag.

Themenbereich Einkommensteuer

Problembereich 1: Verluste

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

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

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

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

Frage: Gilt das auch für Verluste?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Frage: Wechseln wir das Thema. Ein Erblasser hinterlässt einen Handwerksbetrieb. Die Erben stellen fest, dass bis zum Todeszeitpunkt ein Verlust in Höhe von 75.000 € entstanden ist. Was geschieht mit dem Verlust?

Antwort: Die Erben sind nach § 1922 BGB Gesamtrechtsnachfolger geworden. Dies bedeutet, dass alle Rechte und Verpflichtungen auf sie übergegangen sind. Die Erben müssen daher **für den Erblasser** eine Einkommensteuererklärung abgeben. Die Verluste aus Gewerbebetrieb sind nach § 2 EStG mit anderen Einkünften des Erblassers auszugleichen. Entsteht ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte, wird dieser automatisch nach **§ 10d Abs. 1 EStG** in den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum zurückgetragen. Durch das Vierte Corona-Hilfe-Gesetz wurde der Rücktrag auf zwei Veranlagungszeiträume ausgedehnt. Die Erben könnten auf den Rücktrag gemäß § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG verzichten. Dies dürfte aber nicht sinnvoll sein, da ein Verlustvortrag beim Erblasser aufgrund des Todes nicht mehr möglich ist.

Frage: Was geschieht mit dem Verlust, wenn er im Rahmen des § 10d EStG beim Erblasser nicht verwertet werden kann?

Antwort: Der Große Senat hat entschieden, dass nicht ausgenutzte Verluste des Erblassers nicht auf die Erben übergehen (BFH GrS vom 17.12.2007, BStBl II 2008, 608). Die Verwaltung wendet diese Rechtsprechung an (BMF vom 24.07.2008, BStBl I 2008, 809; H 10d EStH „Verlustabzug im Erbfall“). Damit geht im vorliegenden Fall der Verlust des Erblassers verloren.

Frage: Nehmen Sie einmal an, der Erblasser sei als Kommanditist an einer GmbH und Co. KG beteiligt. Sein Kapitalkonto steht am Todestag auf ./ 100.000 €. Der verrechenbare Verlust des Erblassers nach § 15a Abs. 2 EStG beträgt 70.000 €. Der Erbe erbt den Kommanditanteil. Gehen die verrechenbaren Verluste über?

Antwort: Die Entscheidung des Großen Senats bezieht sich lediglich auf vortragsfähige Verluste nach § 10d EStG. Verwaltung und Rechtsprechung haben diese Grundsätze auf die vergleichbaren Regelungen (z.B. §§ 2a, 20 Abs. 6, 22 Nr. 3 Satz 4 EStG) übertragen, da hier eine vergleichbare steuerliche Situation vorliegt. Im Rahmen des § 15a EStG ist dies aber anders. Das negative Kapitalkonto des Erblassers geht nach § 1922 BGB auf den Erben über. Dieser muss das negative Kapitalkonto mit Gewinnen wieder auffüllen (vgl. § 169 HGB). Würde der verrechenbare Verlust auf den Erben nicht übergehen, so hätte sich der Verlust beim Erblasser wegen § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG steuerlich nicht ausgewirkt und der Erbe müsste einen Gewinn versteuern, den er aber nach § 169 HGB wirtschaftlich nicht nutzen kann. Aus diesem Grund sieht die Verwaltung vor, dass die verrechenbaren Verluste im Erbfall auf den Erben übergehen (vgl. R 10d Abs. 9 Satz 12 EStR).

Frage: Bleiben wir bei der Kommanditgesellschaft und vertiefen das Thema der Verluste nach § 15a EStG. Welche zwei Arten von Verlusten kennt diese Vorschrift?

Antwort: Verluste nach **§ 15a Abs. 1 und 2 EStG** können ausgleichsfähig oder lediglich verrechenbar sein. (Anmerkung: vgl. R 15a EStR und H 15a EStH mit Beispielen und weiteren Nachweisen)

Frage: Wann sind Verluste lediglich verrechenbar?

Antwort: Verluste sind nach § 15a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 EStG verrechenbar, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Als Kapitalkonto im Sinne von § 15a EStG gilt dabei das Gesamthandskonto einschließlich etwaiger Ergänzungsbilanzen, nicht aber das Sonderbilanzkonto (vgl. R 15a Abs.2 EStR und H 15a EStH „Kapitalkonto“).

Verrechenbare Verluste werden nach § 15a Abs. 2 EStG festgestellt und mit künftigen Gewinnen aus derselben Beteiligung verrechnet.

Frage: Können Einlagen die Höhe der ausgleichsfähigen Verluste beeinflussen?

Antwort: Je höher das positive Kapitalkonto ist, umso höher sind die ausgleichsfähigen Verluste. Eine Einlage schafft damit zusätzliches Potenzial an ausgleichsfähigen Verlusten.

Frage: Ein Kommanditist hat am 01.01.2021 ein Kapitalkonto in Höhe von ./ 100 T€. Er legt in 2022 30 T€ ein. Sein Verlustanteil beträgt in 2022 150 T€. Wie ist der Verlust zu beurteilen?

Antwort: Nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG ist ein Verlust verrechenbar, soweit ein Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Unter Berücksichtigung der Einlage entwickelt sich das Kapitalkonto von ./ 100 T€ auf ./ 220 T€. Damit sind 120 T€ des Verlustes verrechenbar (= Betrag, um den sich das negative Kapitalkonto erhöht hat) und 30 T€ ausgleichsfähig. Die Einlage hat somit im Jahr der Einlage ein Potenzial an ausgleichsfähigen Verlusten geschaffen.

Frage: Wandeln wir den Fall ab. In 2022 entsteht ein Gewinn von 0 €. Der Verlustanteil in Höhe von 150 T€ entsteht nun in 2023. Welche Auswirkungen hat nun die Einlage?

Antwort: Die Einlage bleibt hier ohne Auswirkung. Das Kapitalkonto steht am 01.01.2023 auf ./ 70 T€. Durch den Verlust erhöht sich das negative Kapitalkonto um 150 T€. Damit ist der gesamte Verlust lediglich verrechenbar.

Die Einlage des Vorjahres wirkt sich nach **§ 15a Abs. 1a EStG** steuerlich nicht aus. Damit entfaltet eine Einlage in ein negatives Kapitalkonto nur Wirkung in dem Jahr, in dem sie getätigt wird.

Frage: Welche Folgen haben Entnahmen im Rahmen des § 15a EStG?

Antwort: Eine Entnahme ist nach § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG dem Kommanditisten als Gewinn hinzuzurechnen, soweit durch die Entnahme ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Dies gilt aber nur, soweit im Wirtschaftsjahr der Entnahme und in den zehn vorangegangenen Jahren Verluste ausgleichsfähig waren.

Frage: Gehen Sie von folgendem Sachverhalt aus: Das Kapitalkonto eines Kommanditisten steht am 01.01.2022 aufgrund von Verlusten (nicht Entnahmen) auf + 20 T€. Er entnimmt 80 T€. Die Hafteinlage beträgt 100 T€ und wurde in vollem Umfang einbezahlt. Wie hoch ist die Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG?

Antwort: Durch die Entnahme entsteht ein negatives Kapitalkonto in Höhe von ./ 60 T€. Da das Kapitalkonto aufgrund von Verlusten auf + 20 T€ gesunken ist, müssen mindestens 80 T€ ausgleichsfähige Verluste in den Vorjahren entstanden sein (Hafteinlage 100.000 € abzüglich ausgleichsfähige Verluste i.H.v. 80.000 € = + 20.000 €). Allerdings ist nach § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG keine Gewinnhinzurechnung vorzunehmen, soweit aufgrund der Entnahme eine Haftung des Kommanditisten entsteht oder wieder auflebt. Nach **§ 171 HGB** haftet ein Kommanditist insoweit, als er seine Einlage durch Entnahmen wieder abzieht. Bei einem Stand des Kapitalkontos von 20 T€ führt jede Entnahme zu einer Haftung nach § 171 HGB, da der Kommanditist im vorliegenden Fall nur bei einem Kapitalkonto von über 100 T€ haftungsfreie Entnahmen tätigen dürfte. Die Entnahme führt daher **nicht** zu einer Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG, obwohl durch Entnahmen ein negatives Kapitalkonto entstand.

Frage: Welche Folgen hat es, wenn der Kommanditist in obigem Fall 200 T€ entnimmt?

Antwort: In diesem Fall entstünde ein negatives Kapitalkonto in Höhe von ./ 180 T€ (+ 20.000 € ./ 200.000 €). In Höhe von 100.000 € würde die Haftung nach § 171 HGB wieder aufleben. Insoweit entstünde keine Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG. In Höhe von 80 T€ würde die Haftung nach § 171 HGB nicht (!) wieder aufleben, da ein Kommanditist maximal für die Hafteinlage geradestehen muss; dies sind hier 100 T€. Damit wäre dem Kommanditisten ein Gewinn in Höhe von 80 T€ zuzurechnen. Gleichzeitig wäre nach § 15a Abs. 3 Satz 4 EStG ein verrechenbarer Verlust in dieser Höhe festzustellen.

Tipp! Sie sollten sich bei einer derartigen Frage unbedingt die Entwicklung des Kapitalkontos aufzeichnen, sonst verlieren Sie schnell den Überblick.

Frage: Kann ein Kommanditist unbegrenzt Einlagen tätigen, um verrechenbare Verluste zu vermeiden?

Antwort: Steuerlich sieht § 15a EStG keine Begrenzung vor. Gesellschaftsrechtlich kann aber die Höhe der Einlage (z.B. im Gesellschaftsvertrag) begrenzt sein, um zu vermeiden, dass einzelne Gesellschafter die Gewinnverteilung zu ihren Gunsten beeinflussen. Der BFH (Urteil vom 10.11.2022, IV R 8/19,

DStR 2023, 80) berücksichtigt daher im Rahmen des § 15a EStG nur **gesellschaftsrechtlich zulässige** Einlagen.

Frage: Was passiert mit einem verrechenbaren Verlust, wenn der Mitunternehmeranteil verschenkt wird?

Antwort: Bei einer unentgeltlichen Übertragung gehen die Buchwerte – also auch das negative Kapitalkonto – auf den Beschenkten über. Da sonach der Beschenkte handelsrechtlich das negative Kapitalkonto mit künftigen Gewinnanteilen wieder auffüllen muss, muss folgerichtig auch der verrechenbare Verlust auf den Beschenkten übergehen.

Frage: Stellt die Übernahme eines negativen Kapitalkontos nicht ein Entgelt dar?

Antwort: Nein; der Fall ist nicht mit der Übernahme eines privaten Darlehens zu vergleichen. Das negative Kapitalkonto ist Bestandteil des aus Aktiva und Passiva bestehenden Kommanditanteils. Die Übernahme stellt daher kein Entgelt dar (vgl. BMF vom 13.01.1993, BStBl I 1993, 80 Rz. 30).

Frage: Gehen Sie von folgendem Fall aus: Das Kapitalkonto des Kommanditisten K steht auf ./ 50.000 €. Die KG wird zahlungsunfähig und ein Insolvenzverfahren wird eingeleitet. Im nächsten Wirtschaftsjahr entfällt auf den Kommanditisten ein Verlustanteil in Höhe von 20.000 €.

Antwort: § 15a EStG liegt der Gedanke zugrunde, dass verrechenbare Verluste dem Kommanditisten zugewiesen werden, weil er sie mit künftigen Gewinnanteilen verrechnen kann. Besteht keine Chance mehr, künftig Gewinne zu erwirtschaften, muss das durch Verluste negativ gewordene Kapitalkonto aufgelöst werden (vgl. BFH vom 10.11.1980, BFH GrS 1/79, BStBl II 1981, 164 sowie H 15a EStH „Auflösung des negativen Kapitalkontos“). Die Auflösung des negativen Kapitalkontos führt aber zu einer Erhöhung des Betriebsvermögens (§ 4 Abs. 1 EStG) und damit zu einem Gewinn. Dieser kann aber mit vorhandenen verrechenbaren Verlusten neutralisiert werden. Derartige verrechenbare Verluste müssen ja vorhanden sein, wenn das Kapitalkonto durch Verluste negativ wurde.

Frage: Was geschieht nun mit dem laufenden Verlust?

Antwort: Dieser kann nach den gerade dargestellten Grundsätzen dem Kommanditisten (steuerlich, nicht handelsrechtlich!) nicht mehr zugerechnet werden. Der Verlust wird daher dem Komplementär zugewiesen, da für diesen ja der § 15a EStG nicht anwendbar ist.

Frage: Gesellschafter A der ABC-GbR hat ein negatives Kapitalkonto in Höhe von 100 T €. Im März 2023 wird die GbR in eine GmbH&Co.KG umgewandelt. Dabei wird der Anteil des A nach § 24 UmwStG zum Buchwert eingebracht. Im mit dem Kalenderjahr identischen Wirtschaftsjahr 2023 wird dem A (jetzt Kommanditist) ein Verlustanteil in Höhe von 40 T € zugewiesen. Wie ist der Verlust steuerlich zu behandeln?

Antwort: Ich gehe bei meiner Antwort nicht näher auf die Problematik des § 24 UmwStG ein.

Prüfer: Das ist so in Ordnung. Mich interessiert der § 15a EStG.

Weiterführung der Antwort: Entscheidend sind die steuerlichen Verhältnisse am Bilanzstichtag. Da A am Bilanzstichtag nicht mehr unbegrenzt haftet (frühere GbR) und nunmehr Kommanditist ist, unterliegt der Verlustanteil den Beschränkungen des § 15a Abs.2 EStG, ist also nur verrechenbar und auf die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen.

Frage: Kommanditist K der X-KG ist in einem DBA-Staat ansässig und verfügt in Deutschland über keinen Wohnsitz. Unterliegt er auch den Beschränkungen des § 15a EStG?

Themenbereich Umsatzsteuer

Problembereich 1: Der Unternehmer und sein Unternehmen

Frage: Geben Sie bitte kurz an, nach welchen Kriterien sich die Unternehmereigenschaft bestimmt.

Antwort: Die Unternehmereigenschaft ist in § 2 Abs. 1 UStG definiert. Danach ist jede gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, die selbstständig ausgeübt wird, eine unternehmerische Tätigkeit. Dabei ist die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit umsatzsteuerrechtlich eigenständig zu interpretieren und ist jede Tätigkeit, die nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht ausgeübt wird. Nach einer gesetzlichen Klarstellung zum 01.01.2023 ist es auch unerheblich für die Unternehmereigenschaft, ob nach anderen Rechtsvorschriften Rechtsfähigkeit besteht.

Frage: Wer kann denn alles Unternehmereigenschaft haben? Und warum hat der Gesetzgeber eine solche Klarstellung vorgenommen?

Antwort: Unternehmer kann jede natürliche Person (ab Geburt), jede juristische Person sowie jeder Personenzusammenschluss sein. Der BFH (Urteil vom 22.11.2018, V R 65/17, BFH/NV 2019, 359, bestätigt durch BFH, Urteil vom 07.05.2020, V R 1/18, BFH/NV 2020, 1211) hatte allerdings aufgrund mangelnder Rechtsfähigkeit Bruchteilsgemeinschaften in der Umsatzsteuer die Unternehmerfähigkeit abgesprochen. Danach wäre Voraussetzung, dass ein Personenzusammenschluss als solcher rechtsfähig ist. Die Finanzverwaltung hatte zu diesem Urteil nicht Stellung genommen (in einem BMF-Schreiben vom 27.10.2021, BStBl I 2021, 2137, hat die Finanzverwaltung zu den nichtunternehmerischen Bruchteilsgemeinschaften Stellung genommen – daraus konnte abgeleitet werden, dass die Finanzverwaltung von der Unternehmereigenschaft von Bruchteilsgemeinschaften ausgeht). Wären diese Grundsätze auf vergleichbare Fälle übertragen worden, hätten sich – so z.B. bei der ungeteilten Erbengemeinschaft – erhebliche Probleme in der Praxis ergeben. Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber klargestellt, dass es für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung nicht auf die (zivilrechtliche) Rechtsfähigkeit ankommt. Damit sind die wirtschaftlich tätigen Bruchteilsgemeinschaften genauso wie auch die ungeteilten Erbengemeinschaften unter den weiteren Voraussetzungen unternehmerisch tätig. Ebenso sind auch die Personenhandelsgesellschaften oder auch die Gesellschaften bürgerlichen Rechts eigenständige Unternehmen. Aber auch juristische Personen des privaten und des öffentlichen Rechts können Unternehmereigenschaft haben. Allerdings sind bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts noch weitere Einschränkungen nach § 2b UStG bzw. sind bis Ende 2024 übergangsweise auch noch die früheren Regelungen nach § 2 Abs. 3 UStG zu beachten.

Frage: Lassen Sie mich hier einmal unterbrechen, zu den juristischen Personen des öffentlichen Rechts kommen wir später noch einmal zurück. Lassen Sie uns vorerst über die grundlegenden Fragestellungen zur Unternehmereigenschaft reden. Ab wann beginnt denn die Unternehmereigenschaft und warum ist diese Frage für die Umsatzsteuer so wichtig?

Tipp! Soweit Sie Gesetze in der Prüfung verwenden dürfen, sollten die Teilnehmerinnen/Teilnehmer der mündlichen Prüfung, die gerade nicht gefragt sind, schon einmal den § 2b und den § 2 Abs. 3 UStG zur juristischen Person des öffentlichen Rechts aufblättern und noch einen kurzen Blick hineinwerfen – folgen Sie aber dennoch dem Prüfungsgespräch!

Antwort: Die Unternehmereigenschaft beginnt grundsätzlich mit dem ersten, nach außen erkennbaren in Erscheinung treten. Dabei begründen auch schon Vorbereitungshandlungen die Unternehmereigenschaft. Vorbereitungshandlungen liegen vor, wenn ein Unternehmer in die konkrete Planung eintritt,

unternehmerisch tätig werden zu wollen. Von Bedeutung ist das deshalb, da ab der Begründung der Unternehmereigenschaft im Regelfall vom Unternehmer bereits Leistungen in Anspruch genommen werden, bevor dieser selbst seine Leistungen gegenüber Dritten erbringen kann. Da für die Vorsteuerabzugsberechtigung nach § 15 UStG die Unternehmereigenschaft wesentliche Voraussetzung ist, muss die Unternehmereigenschaft schon zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs vorliegen.

Tipp! Hier könnte je nach Prüfungsverlauf auch noch mit einfließen, dass nach der Rechtsprechung des EuGH (EuGH, Urteil vom 29.02.1996, C-110/94 – INZO, UR 1996, 116; vgl. auch Abschn. 2.6 Abs. 1 UStAE) die Unternehmereigenschaft nicht davon abhängig ist, dass auch tatsächlich später entgeltliche Ausgangsleistungen ausgeführt werden. Die ernsthafte Umsatzerzielungsabsicht ist ausreichend.

Frage: Nach welchen Kriterien kann die private Vermögensverwaltung von der unternehmerischen Betätigung abgegrenzt werden – oder anders gefragt: Ab wann kann jemand auch bei dem Verkauf privater Gegenstände Unternehmereigenschaft erlangen?

Antwort: Grundsätzlich führt die private Vermögensverwaltung nicht zu einer unternehmerischen Betätigung. So hatte der BFH schon früh entschieden, dass ein Briefmarkensammler oder Münzsammler nicht unternehmerisch tätig ist, selbst wenn er Stücke wegtauscht, die Sammlung umschichtet oder ganz oder teilweise veräußert (BFH, Urteil vom 29.06.1987, X R 23/82, BStBl II 1987, 744 und vom 16.07.1987, X R 48/82, BStBl II 1987, 752 sowie Abschn. 2.3 Abs. 6 Satz 2 UStAE). Allerdings kann die Grenze zur Unternehmereigenschaft bei einer intensiven privaten Vermögensverwaltung auch überschritten werden. Der BFH (Urteil vom 26.04.2012, V R 2/11, BStBl II 2012, 634, Urteil vom 12.08.2015, XI R 43/13, BStBl II 2015, 919 sowie Urteil vom 12.05.2022, V R 19/20, BFH/NV 2023, 101) hat für einen eBay-Verkäufer entschieden, dass der Verkauf einer Vielzahl von Gegenständen (in einem Fall 1.200 Umsätze in drei Jahren, in einem anderen Fall 140 Pelzmäntel) eine der Umsatzsteuer unterliegende nachhaltige unternehmerische Tätigkeit sein kann. Dabei ist es für die Beurteilung der Nachhaltigkeit nicht von Bedeutung, ob schon beim Einkauf der Gegenstände eine Wiederverkaufsabsicht bestand. Die Abgrenzung muss deshalb immer unter Würdigung aller individuellen Voraussetzungen im Einzelfall erfolgen.

Tipp! Der BFH hat in dem Fall insbesondere darauf abgestellt, dass der Verkäufer aktive Schritte zum Vertrieb von Gegenständen unternommen hatte, indem er sich ähnlicher Mittel bediente, wie ein gewerblicher Händler. Damit kann bei der laufenden Veräußerung von Gegenständen in erheblichem Umfang nicht mehr von einer privaten Vermögensverwaltung ausgegangen werden. Grundsätzlich ergibt sich kein Unterschied, ob der Verkauf über eine Internet-Auktionsplattform erfolgt oder auf einem Trödelmarkt – lediglich die Erfassung und damit die Nachweisbarkeit sind bei Internet-Auktionen deutlich einfacher. Gerade bei dem Handel über Internetplattformen haben sich zum 01.07.2021 erhebliche Veränderungen ergeben, wie z.B. bei den fiktiven Reihengeschäften nach § 3 Abs. 3a UStG oder bei den veränderten Nachweispflichten für die Betreiber solcher elektronischen Schnittstellen (elektronische Marktplätze).

Frage: Bleiben wir noch bei der Abgrenzung zwischen privater Tätigkeit und unternehmerischer Betätigung. Kann nach Ihrer Auffassung ein professioneller Pokerspieler Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinne sein?

Antwort: Die Frage der Unternehmereigenschaft bei professionellen Pokerspielern war in der Tat umstritten. Glücksspiel ist regelmäßig keine unternehmerische Betätigung, da es in diesem Fall an

einer erwartbaren Gegenleistung fehlt. Gewinne sind gerade nicht Gegenleistung für eine ausgeführte Leistung, sondern eher zufällig. Der BFH (Urteil vom 25.10.2017, XI R 37/14, BStBl II 2019, 336) hat dazu entschieden, dass ein Berufspokerspieler keine Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches gegen Entgelt erbringt, wenn er an Spielen fremder Veranstalter teilnimmt und ausschließlich im Falle der erfolgreichen Teilnahme Preisgelder oder Spielgewinne erhält. Zwischen der Teilnahme am Pokerspiel und dem im Erfolgsfall erhaltenen Preisgeld oder Gewinn fehlt der für einen Leistungsaustausch erforderliche unmittelbare Zusammenhang. Allerdings ist zu beachten, dass die Teilnahme an einem Pokerspiel aber eine im Rahmen eines Leistungsaustauschs gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung darstellt, wenn der Veranstalter für sie eine von der Platzierung unabhängige Vergütung zahlt. In einem solchen Fall ist die vom Veranstalter geleistete Zahlung die tatsächliche Gegenleistung für die vom Spieler erbrachte Dienstleistung, an dem Pokerspiel teilzunehmen.

Tipp! Der BFH (Urteil vom 02.08.2018, V R 21/16, BStBl II 2019, 339) hat diese Rechtsprechung fortgesetzt und entschieden, dass die Teilnahme an einem Wettbewerb (Pferderennen) nicht steuerbar ist, wenn dem Eigentümer der Pferde als Gegenleistung lediglich ein platzierungsabhängiges Preisgeld gezahlt wird. Die Finanzverwaltung (BMF, Schreiben vom 27.05.2019, BStBl I 2019, 512) hat diese Vorgaben umgesetzt. Wenn unsicher ist, ob überhaupt eine Zahlung erfolgt (platzierungsabhängiger Gewinn), liegt keine steuerbare Leistung vor. Ist lediglich die Höhe der Zahlung von der Platzierung abhängig, liegt ein Leistungsaustausch vor.

Frage: Können Sie sich Fälle vorstellen, in denen dem Unternehmer der Vorsteuerabzug vom Finanzamt rückwirkend wieder aberkannt werden kann, weil eine Unternehmereigenschaft tatsächlich nicht begründet wurde?

Antwort: Grundsätzlich ist sofort beim Leistungsbezug darüber zu entscheiden, ob eine Leistung dem Unternehmen zugeordnet werden kann. Damit muss zu diesem Zeitpunkt auch feststehen, dass die Unternehmereigenschaft schon besteht. Eine nachträgliche Aberkennung der Unternehmereigenschaft und damit auch die Versagung der Vorsteuerabzugsberechtigung kann nur in wenigen Ausnahmefällen möglich sein. Dies kann laut EuGH dann vorkommen, wenn ein Fall des Betrugs oder des Missbrauchs vorliegt und die Unternehmereigenschaft nur böswillig vorgetäuscht worden ist.

Frage: Unter welchen Voraussetzungen kann eine natürliche Person gegenüber einer Personengesellschaft, an der sie beteiligt ist, als Unternehmer Leistungen ausführen?

Antwort: Damit ein Gesellschafter einer Personengesellschaft dieser gegenüber als Unternehmer eine Lieferung oder eine sonstige Leistung ausführen kann, muss der Gesellschafter diese Leistung mit Einnahmeerzielungsabsicht ausführen. Das bedeutet, dass der Gesellschafter im Zusammenhang mit der Leistung eine konkrete Gegenleistung (eine individuelle Bezahlung) erhalten möchte. Wird er nur im Rahmen seiner gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung gegenüber der Gesellschaft tätig, handelt es sich um einen sog. echten Gesellschafterbeitrag, der nicht steuerbar ausgeführt wird.

Frage: Können Sie uns dafür ein konkretes Beispiel angeben?

Antwort: Gerne, ein konkretes Beispiel kann die Überlassung eines Fahrzeugs, das einem Gesellschafter der Personengesellschaft gehört, gegenüber der Personengesellschaft sein. Überlässt er das Fahrzeug nur gegen seinen allgemeinen Gewinnanteil, liegt ein nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag vor, erhält er aber von der Gesellschaft ein konkretes Entgelt für die Überlassung des Fahrzeugs, vollzieht sich diese Überlassung im Rahmen eines steuerbaren und steuerpflichtigen Leistungsaustauschs. Der Gesellschafter ist dann als Unternehmer zum Vorsteuerabzug aus dem Kauf des Fahrzeugs berechtigt.

Ein weiteres Beispiel ist die entgeltliche Geschäftsführungsleistung bei einer Personengesellschaft. Erhält der Gesellschafter für die Führung der Geschäfte der Personengesellschaft ein gesondert berechnetes Entgelt – also keinen vom Gewinn der Gesellschaft abhängigen Betrag –, ist dies als steuerbare und steuerpflichtige Leistung gegenüber der Gesellschaft anzusehen.

Tipp! Schauen Sie sich in der Vorbereitung auf die mündliche Prüfung Abschn. 1.6 UStAE an. Hier hat die Finanzverwaltung kompakt die Grundsätze der Leistungsaustauschprozesse bei Gesellschaftsverhältnissen dargestellt. Neben der Einnahmeerzielungsabsicht ist aber auch zu prüfen, ob der Gesellschafter selbstständig tätig ist oder weisungsgebunden eingegliedert ist. Auch ein Komplementär einer KG kann – im Innenverhältnis – weisungsgebunden eingegliedert sein, sodass er nicht selbstständig tätig ist.

Der EuGH hat indirekt diese Rechtsauffassung bestätigt, dass nur die entgeltliche (wirtschaftliche) Tätigkeit die Unternehmereigenschaft eines Gesellschafters begründet (EuGH, Urteil vom 13.03.2014, C-204/13 – Heinz Malburg, BFH/NV 2014, 813).

Frage: Kommen wir zu einem kleinen Fall: Drei natürliche Personen wollen zusammen eine GmbH gründen. Bevor sie aber zu einem Notar gehen und den Gesellschaftsvertrag abschließen, mieten sie schon Büroräume an, stellen Personal ein und schaffen die für die Ausführung ihrer Umsätze notwendige Hard- und Software an. Am Tag, bevor sie erstmals entgeltliche Leistungen ausführen, gehen sie zum Notar und schließen den notariellen Gesellschaftsvertrag ab. Können sich hier Probleme für die Beteiligten ergeben?

Antwort: Fraglich ist, wer hier einen Vorsteuerabzug aus den gesamten Eingangsumsätzen des Unternehmens hat. Die GmbH ist (nach Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags als Gründungsgesellschaft) Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG geworden, da sie entgeltlich Umsätze ausführen will und dies auch tut. Die Vorgründungsgesellschaft (bis zum notariellen Gesellschaftsvertrag) ist als Personengesellschaft nicht mit der später entstehenden GmbH identisch. Da die Vorgründungsgesellschaft aber selbst keine eigene Umsatzerzielungsabsicht hatte, könnte es hier an der Unternehmereigenschaft der Vorgründungsgesellschaft scheitern. In diesem Falle wäre weder die GmbH (mangels Leistungsbezug) noch die Personengesellschaft (mangels Unternehmereigenschaft) zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der EuGH hatte hier aber entschieden (EuGH, Urteil vom 29.04.2004, C-137/02 – Faxworld GbR, BFH/NV Beilage 2004, 225), dass in diesem Fall eine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG (nicht steuerbar) vorliegt, die die Unternehmereigenschaft der Vorgründungsgesellschaft begründet. Dieser Übertragungsvorgang ist ausreichend, um die Vorsteuerabzugsberechtigung der Vorgründungsgesellschaft in den Fällen zu ermöglichen, in denen die dann später entstehende GmbH keine vorsteuerabzugsschädlichen Ausgangsumsätze ausführt.

Tipp! Problematischer ist es, wenn aus der Vorgründungsgesellschaft einzelne, dort bezogene Leistungen, auf die Gründungsgesellschaft übertragen werden sollen. Dies wird sich nur im Rahmen eines entgeltlichen Vorgangs vollziehen lassen. Die nicht steuerbare Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG ist hingegen nicht von einem entgeltlichen Vorgang abhängig.

Zu den Gründungskosten bei einer Personengesellschaft ist ein Urteil des EuGH (Urteil vom 01.03.2010, C-280/10 – Polski Travertyn, BFH/NV 2012, 908) lesenswert. Danach sind auch Gründungskosten, die von den Gesellschaftern der Personengesellschaft getragen wurden und die ihnen direkt berechnet wurden, als Vorsteuerbeträge abzuziehen.

Themenbereich Erbschaftsteuer

Problembereich 1: Erwerbsvorgänge in der Erbschaftsteuer

Frage: Geben Sie bitte die beiden wesentlichen Erwerbsvorgänge des Erbschaftsteuergesetzes an.

Antwort: Die beiden Haupttatbestände des Erbschaftsteuergesetzes sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erwerb von Todes wegen und nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG die Schenkung unter Lebenden. Diese beiden Tatbestände werden konkretisiert in § 3 Abs. 1 ErbStG zu den Erwerben von Todes wegen und in § 7 Abs. 1 ErbStG zu den Schenkungen unter Lebenden.

Frage: Kennen Sie noch andere Erwerbsvorgänge im Erbschaftsteuergesetz?

Antwort: Ja, neben den beiden genannten in der Praxis hauptsächlich vorkommenden Erwerbsvorgängen gibt es noch nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG die Zweckzuwendungen sowie nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG die fiktive Besteuerung einer sog. Familienstiftung oder eines Familienvereins. In einem solchen Fall wird das Vermögen der Stiftung oder des Vereins alle 30 Jahre einer Besteuerung unterzogen. Hintergrund dieser Regelung ist, dass bei einer Stiftung oder einem Verein keine einer Besteuerung im Todesfall unterliegenden Eigentümer, Gesellschafter oder ähnliche Personen vorhanden sind und das Vermögen der Stiftung oder des Vereins ansonsten vollständig einer Erbschaftsbesteuerung entzogen wäre. Deshalb ist – ausgehend von einer Generationenfolge alle 30 Jahre – eine solche fiktive Besteuerung angeordnet worden. Voraussetzung ist aber, dass die Stiftung oder der Verein im Interesse einer Familie errichtet worden ist.

Tipp! Geben Sie in den Prüfungsrunden auch über die reine Beantwortung der Frage hinausgehende Erläuterungen, die zu dem jeweiligen Thema passen.

Frage: Gehen Sie bitte davon aus, dass ein Erwerb von Todes wegen vorliegt. Müssen dann noch weitere Voraussetzungen vorliegen, damit Sie zu einem steuerpflichtigen Erwerb kommen?

Antwort: Das Vorliegen eines Erwerbs von Todes wegen – also ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG – ist nur einer der notwendigen Voraussetzungen; dies wird auch als die sachliche Steuerpflicht bezeichnet. Es muss dann auch noch geprüft werden, ob persönliche Steuerpflicht vorliegt. Erst wenn dies geprüft wurde, kann festgestellt werden, ob der Erwerbsvorgang in Deutschland auch einer Besteuerung unterliegt. Damit die unbeschränkte persönliche Steuerpflicht vorliegt, muss wenigstens einer der Beteiligten (Erblasser oder Erbe) im Inland Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben bzw. gehabt haben. Darüber hinaus können noch Sonderfälle der unbeschränkten persönlichen Steuerpflicht vorliegen, wenn es sich um deutsche Staatsangehörige handelt, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben, oder wenn ein Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts besteht und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse bezogen wird.

Tipp! Hier müssen Sie auch immer den Prüfungsverlauf im Auge behalten. Tendenziell wird die Erbschaftsteuer am Ende des Prüfungstages abgeprüft und wird – wenn die Ergebnisse schon feststehen – oftmals nur recht kurz angesprochen. In diesen Fällen sollten auch Antworten möglichst knapp gehalten werden. Andererseits kann es hier aber auch noch zu einer intensiveren Befragung einer Kandidatin oder eines Kandidaten kommen – dann heißt es kämpfen um die Note.

Frage: Was sind die Konsequenzen, wenn eine solche unbeschränkte persönliche Steuerpflicht vorliegt? Und kennen Sie noch andere Arten der persönlichen Steuerpflicht?

Antwort: Wenn die unbeschränkte persönliche Steuerpflicht vorliegt, muss – soweit nicht sachliche Steuerbefreiungen vorliegen – das gesamte Vermögen der Besteuerung unterzogen werden. Dabei kommt es dann nicht darauf an, ob es sich um Vermögensteile handelt, die im Inland belegen sind oder ob es sich um ausländische Vermögensteile handelt. Neben der unbeschränkten persönlichen Steuerpflicht gibt es im Erbschaftsteuergesetz auch noch die beschränkte persönliche Steuerpflicht. Diese liegt vor, wenn weder der Erblasser oder Schenker noch der Erwerber Inländer im Sinne des Gesetzes sind. Liegt beschränkte persönliche Steuerpflicht vor, unterliegt nur das sog. Inlandsvermögen nach § 121 BewG der Erbschaft- oder Schenkungsteuer.

Tipp! An dieser Stelle könnte dann auch noch auf den Umfang des Inlandsvermögens nach § 121 BewG hingewiesen werden. Insbesondere könnte in diesem Zusammenhang erwähnt werden, dass Inlandsvermögen nicht unbedingt bedeutet, dass es sich um im Inland vorhandenes Vermögen handeln muss, sondern dass nur die abschließend in § 121 BewG aufgeführten Vermögensteile zum Inlandsvermögen gehören können. So sind z.B. inländische laufende Guthaben bei Kreditinstituten kein Inlandsvermögen nach dieser Regelung. Ein interessantes Urteil hat der BFH (Urteil vom 23.11.2022, II R 37/15, BFH/NV 2023, 641) zur Besteuerung eines Sachleistungsanspruchs (hier Vermächtnis an einem inländischen Grundstück) gefällt. Dieser Sachleistungsanspruch unterliegt nach Auffassung des BFH nicht der beschränkten Steuerpflicht, obwohl er auf ein inländisches Grundstück gerichtet war.

Frage: Sie hatten zu Beginn schon die Schenkung unter Lebenden als einen von zwei Haupttatbeständen des Erbschaftsteuergesetzes genannt. Was sind die Tatbestandsvoraussetzungen dafür?

Antwort: Die Schenkung unter Lebenden ist in § 7 Abs. 1 ErbStG genannt. Der Grundtatbestand für diese Möglichkeit ergibt sich aus der Nummer 1 und ist jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch die Schenkung auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Damit müssen im Wesentlichen zwei notwendige Voraussetzungen vorliegen: Es muss eine freigebige Zuwendung vorliegen – also unentgeltlich erfolgen – und es muss aufgrund dessen eine Bereicherung des Erwerbers eintreten. Darüber hinaus muss diese Bereicherung auch von dem Zuwendenden gewollt sein. Eine ungewollte Bereicherung (z.B., wenn ein Gegenstand auf einer Versteigerung deutlich unter dem Verkehrswert erworben wird) kann schon grundsätzlich nicht zu einer Schenkung unter Lebenden führen. Darüber hinaus sind in § 7 Abs. 1 ErbStG noch weitere Möglichkeiten aufgeführt, die zu einer Schenkung unter Lebenden führen können. Dies sind Ergänzungstatbestände, die zum Teil auch der Verhinderung der Umgehung eines Besteuerungstatbestands dienen sollen. Zu nennen wäre hier z.B., was als Abfindung für einen Erbverzicht erlangt wird oder wenn aufgrund der Vereinbarung der Gütergemeinschaft zwischen Eheleuten eine Bereicherung eintritt.

Frage: Lassen Sie uns noch einmal zu den Erwerben von Todes wegen kommen. Kennen Sie neben dem Erbanfall noch weitere Möglichkeiten, die zu einem Erwerb von Todes wegen führt?

Antwort: Ja, im § 3 Abs. 1 ErbStG sind noch diverse weitere Tatbestände aufgeführt, die zu einem Erwerb von Todes wegen führen. So kann außerhalb der Erbschaft auch jemand durch ein Vermächtnis begünstigt sein. Im Rahmen einer testamentarischen Verfügung wird dabei jemanden ein Vermögensvorteil zugewendet. Dies könnte ein Geldvermächtnis sein, es könnte sich aber auch auf einen bestimmten Gegenstand beziehen (sog. Stückvermächtnis). Darüber hinaus stellt auch ein Pflichtteilsanspruch einen Erwerb von Todes wegen dar. Ein Pflichtteilsanspruch ist ein auf Geld gerichteter Anspruch, den

jemand geltend machen kann, der als Ehepartner oder Kind von der gesetzlichen Erbfolge testamentarisch ausgeschlossen ist. Da der Pflichtteilsanspruch aus der Erbmasse der Erben zu begleichen ist, stellt der Pflichtteilsanspruch für die Erben eine Nachlassverbindlichkeit dar, § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG.

Frage: In § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG steht, dass auch jeder Vermögensvorteil zu einem Erwerb von Todes wegen führt, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrags bei dessen Tode von einem Dritten unmittelbar erworben wird. Können Sie uns dafür ein Beispiel nennen?

Antwort: Gerne, unter diese Position fällt typischerweise der nach dem Tode eines Versicherungsnehmers ausgezahlte Anspruch, den ein Begünstigter gegenüber einer Lebensversicherung geltend machen kann. Da die Lebensversicherung erst mit dem Tode des Versicherungsnehmers fällig wird, kann sie nicht in die Vermögensmasse der verstorbenen Person fallen. Deshalb wird die Versicherung an den oder die Begünstigten ausgezahlt. Soweit diese auch Erben sind, erwerben sie aus verschiedenen Positionen des § 3 Abs. 1 ErbStG.

Frage: Was wird allgemein unter einer mittelbaren Grundstücksschenkung verstanden und worin kann der Vorteil einer solchen mittelbaren Grundstücksschenkung bestehen?

Antwort: Eine mittelbare Grundstücksschenkung ist eine besondere Möglichkeit der lebzeitigen Zuwendung an einen Begünstigten. Bei einer solchen mittelbaren Grundstücksschenkung wird dem Begünstigten nicht ein Grundstück, sondern ein Geldbetrag zum Erwerb eines bestimmten Grundstücks zugewendet. Historisch gesehen hatte diese mittelbare Grundstücksschenkung den erheblichen bewertungsrechtlichen Vorteil, dass dann nicht der zugewendete Geldbetrag der Schenkungsteuer unterlag, sondern nur der meist günstigere Grundstückswert zur Besteuerung herangezogen wurde. In den Zeiten, in denen die bewertungsrechtlichen Grundstückswerte meist deutlich unter den Verkehrswerten der Grundstücke lagen, war dies eine häufig angewandte erbschaftsteuerrechtliche Gestaltung. Da nach den letzten Erbschaftsteuerreformen aber die Grundstücke tendenziell mit verkehrswertnahen Werten zu berücksichtigen sind, ist dieser Vorteil für den Beschenkten regelmäßig nicht mehr vorhanden bzw. nur noch geringfügig. Allerdings muss bei einer mittelbaren Grundstücksschenkung nicht der gesamte Geldbetrag zum Erwerb eines bestimmten Grundstücks zugewendet werden, es können auch Teilbeträge zugewendet werden, die dann für die Erbschaftsteuer mit einem entsprechenden Anteil des Grundbesitzwerts des Grundstücks berücksichtigt werden. Darüber hinaus können im Rahmen einer mittelbaren Grundstücksschenkung auch Geldbeträge zur Erweiterung (z.B. Ausbau oder Aufstockung) eines schon vorhandenen Grundstücks zugewendet werden. In diesem Fall würde anstelle des zugewendeten Geldbetrags der Zuwachs des Grundbesitzwerts zur Erbschaftsteuer herangezogen werden, dies kann auch heute noch in der Praxis zu einer geringeren Steuerlast für die Beteiligten führen.

Problembereich 2: Bewertung des übrigen Vermögens

Frage: Können Sie uns bitte den grundsätzlichen Bewertungsmaßstab nennen, der bei der Bewertung des übrigen Vermögens anzuwenden ist?

Antwort: Soweit bei der Bewertung des übrigen Vermögens für Zwecke der Erbschaftsteuer nichts anderes vorgeschrieben ist, kommt der gemeine Wert nach § 9 BewG zum Ansatz. Er ist der grundsätzliche Bewertungsmaßstab für die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Nach § 9 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, dabei sind ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen.

Bei der Ermittlung des gemeinen Werts ist auf den Einzelveräußerungspreis abzustellen, den der Besitzer des Gegenstands auf dem ihm zugänglichen Veräußerungsmarkt erzielen könnte. Als Einzelveräußerungspreis umfasst der gemeine Wert soweit möglich die gesetzliche Umsatzsteuer. Der Einzelveräußerungspreis muss nicht mit einem tatsächlich einmal am Markt erzielten Preis übereinstimmen, allerdings werden tatsächlich erzielte Preise häufig einen Rückschluss auf den gemeinen Wert zulassen.

Tipp! Eventuell kann dies noch mit praktischen Beispielen illustriert werden. So werden typischerweise Hausrat, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke, Schmuck, Münzen und ähnliche Gegenstände mit dem gemeinen Wert nach § 9 BewG bewertet.

Frage: Ist die Bestimmung des gemeinen Werts in der Praxis einfach oder bestehen hier auch Probleme?

Antwort: Es ist eine Frage des Einzelfalls. Es gibt Wirtschaftsgüter, bei denen die Ermittlung des gemeinen Werts regelmäßig ohne Probleme vorgenommen werden kann. Dies ist immer dann der Fall, wenn es sich um standardmäßige Gegenstände handelt, die regelmäßig gehandelt werden. So dürfte z.B. die Ermittlung des gemeinen Werts bei gängigen Goldmünzen (Krügerland, Maple Leaf) keine Schwierigkeiten bereiten. Bei individuellen Gegenständen – Kunstgegenständen, individuell gefertigte Schmuckstücke – ist die Ermittlung des gemeinen Werts schon schwieriger, da es keine Vergleichspreise gibt. Gerade bei hochwertigen Kunstgegenständen (z.B. Gemälden) wird kaum ein verlässlicher Wert festzustellen sein. Soweit in solchen Fällen auf z.B. Auktionsergebnisse vergleichbarer Werte abgestellt wird, muss immer beachtet werden, dass der Erwerber bei einer Auktion durch die Aufschläge regelmäßig deutlich mehr zahlt, als der Einlieferer aus der Auktion erhält. Eine Schätzung des gemeinen Werts muss in diesen Fällen vorsichtig vorgenommen werden.

Frage: Im Bewertungsgesetz ist auch noch der Teilwert mit als Bewertungsmaßstab angegeben. Was ist unter dem Teilwert zu verstehen und welche Bedeutung hat er heute bei der Bewertung für Zwecke der Erbschaftsteuer?

Antwort: Der Teilwert ist nach der ausdrücklichen Anordnung des § 10 Satz 1 BewG für Wirtschaftsgüter anzuwenden, die einem Unternehmen dienen, soweit nicht – insbesondere im besonderen Teil des Bewertungsgesetzes – etwas anderes vorgeschrieben ist.

Die Definition des Teilwerts erfolgt im § 10 BewG. Es ist hier die allgemeine – auch ertragsteuerrechtlich normierte – Definition wiedergegeben: Teilwert ist der Betrag, den ein gedachter Erwerber des ganzen Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut aufwenden würde. Dabei ist von der Unternehmensfortführung auszugehen.

Mit Änderung des Bewertungsgesetzes zum 01.01.1993 hat der Teilwert im Bewertungsrecht an Bedeutung verloren, da zumindest bei der Bewertung des Betriebsvermögens bilanzierender Unternehmer ab diesem Zeitpunkt im Wesentlichen nach § 109 Abs. 1 BewG a.F. an die Steuerbilanzwerte des Unternehmens anzuknüpfen war. Da bei Bewertungen seit dem 01.01.2009 grundsätzlich ein an Verkehrswerten ausgerichteter Wert zu ermitteln ist, ist auch für nichtbilanzierende Unternehmer die Bewertungsvorschrift des § 10 BewG nicht mehr von Bedeutung.

Frage: Können Sie uns auch noch andere Bewertungsmaßstäbe nach dem Bewertungsgesetz nennen?

Antwort: Sicher, so werden Kapitalforderungen und Schulden im Allgemeinen nach § 12 Abs. 1 BewG mit dem Nennwert bewertet. Eine vom Nennwert abweichende Bewertung kann aber in besonderen