

Vorbereitung auf den Kurzvortrag, Auswahl des Themas, optische Aufbereitung der Gliederung, Einleitungs- und Schlusssatz, Rhetorik und Körpersprache

1. Die Phase bis zur mündlichen Prüfung

Die Steuerberaterprüfung besteht aus zwei gleichwertigen Teilen, der schriftlichen und der mündlichen Prüfung. Zur mündlichen Prüfung wird zugelassen, wer in der schriftlichen Prüfung mindestens die Gesamtnote 4,5 erreicht hat (§ 25 Abs. 2 DVStB).

Zur **mündlichen Prüfung** ist spätestens zwei Wochen vorher zu laden (§ 26 Abs. 1 DVStB). Die Prüfungsergebnisse werden in der Regel Anfang bis Mitte Januar des auf die schriftliche Prüfung folgenden Jahres bekannt gegeben. Unter Berücksichtigung der zweiwöchigen Ladungsfrist beginnen die mündlichen Prüfungen Ende Januar (z.B. in Baden-Württemberg, Hessen und Niedersachsen) oder erst Ende Februar (z.B. in Sachsen-Anhalt). Die Vorbereitung auf die mündliche Prüfung findet zwischen der Bekanntgabe des Ergebnisses der schriftlichen Steuerberaterprüfung und der mündlichen Prüfung, somit in einem Zeitraum von etwa zwei bis zehn Wochen nach Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses, statt. Daher wird der Zeitraum zwischen Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses und der tatsächlichen Prüfung in der Regel nicht für eine ordentliche Vorbereitung auf die mündliche Prüfung ausreichen. Mit den Vorbereitungen auf die mündliche Prüfung und den Kurzvortrag sollte bereits unmittelbar nach der schriftlichen Prüfung begonnen werden.

Die mündliche Prüfung wird vor einem Prüfungsausschuss abgelegt, der aus sechs Personen besteht. Hierunter sind drei Vertreter der Verwaltung, unter diesen auch der Vorsitzende der mündlichen Prüfung sowie ein Vertreter der Wirtschaft und zwei Steuerberater.

Die **Prüfungsgebiete** sind das für die schriftliche Prüfung bereits relevante Allgemeine und Besondere Steuerrecht. Hinzu kommt das Berufsrecht, Wirtschaftsrecht (Bürgerliches Recht, Handels- und Gesellschaftsrecht), Insolvenzrecht, Recht der Europäischen Gemeinschaft, Betriebswirtschaftslehre, Rechnungswesen und Volkswirtschaftslehre (§ 37 Abs. 3 StBerG).

Die mündliche Prüfung beginnt mit dem **Kurzvortrag**. Der Prüfungskandidat erhält drei Themen zur Auswahl. Die Vorbereitungszeit auf den Kurzvortrag beträgt 30 Minuten. Anschließend ist der Kurzvortrag vor der Prüfungskommission abzuhalten. Dabei darf der Kurzvortrag grundsätzlich eine Dauer von zehn Minuten nicht überschreiten. Er sollte diese Dauer aber auch nicht wesentlich unterschreiten. In Berlin allerdings sollte der Kurzvortrag lediglich sechs bis acht Minuten dauern. Nach dem Kurzvortrag haben die Prüfungskandidaten in der Regel eine kurze Pause. Anschließend schließt sich das Prüfungsgespräch an, welches in sechs Einheiten stattfindet. Die auf einen Prüfling entfallende Prüfungszeit soll insgesamt 90 Minuten nicht überschreiten (§ 26 Abs. 7 DVStB). Meist entfallen auf jeden Prüfling je Prüfungsrunde etwa zehn Minuten, sodass die Prüfungsgespräche, abhängig von der Anzahl der Teilnehmer, in der Regel ca. 30 bis 50 Minuten, bei drei bis fünf Prüfungskandidaten, dauern.

Zur **Vorbereitung auf den Kurzvortrag** stehen in einigen Bundesländern, wie beispielsweise in Berlin, keine Hilfsmittel zur Verfügung. In anderen Ländern dürfen ausschließlich die Beck'schen Steuergesetze verwendet werden (z.B. in Hessen). In Baden-Württemberg darf zu den Steuergesetzen noch eine Ausgabe des BGB benutzt werden. Teilweise werden aber auch weitere Hilfsmittel, wie beispielsweise Schönfelder, Deutsche Gesetze, zugelassen und in Bremen gar die Beck'schen Steuerrichtlinien. Taschenrechner sind nicht erforderlich und auch nicht zugelassen.

Im Prüfungsgespräch stehen Beck'sche Steuergesetze, Beck'sche Steuerrichtlinien, Beck'sche Steuererlasse und Schönfelder Deutsche Gesetze, zur Verfügung. Ganz allgemein lässt sich sagen, dass die Hilfsmittel dann benutzt werden dürfen, wenn der Prüfer dazu auffordert oder aber wenn die Prüfungskommission dies von Beginn an zulässt bzw. die Nutzung der Hilfsmittel im entsprechenden Bundesland üblich ist. Da Dauer des Kurzvortrags, Hilfsmittel zur Vorbereitung des Kurzvortrags und Hilfsmittel für das Prüfungsgespräch von Bundesland zu Bundesland verschieden sind, sollten Sie sich hierüber rechtzeitig informieren. Auskünfte hierüber gibt Ihnen, die für Sie für das Ablegen der Steuerberaterprüfung zuständige Steuerberaterkammer.

Die Steuerberaterprüfung ist dann bestanden, wenn die Durchschnittsnote von schriftlicher und mündlicher Prüfung die Note von 4,15 nicht übersteigt. Dementsprechend muss ein Prüfling, der beispielsweise mit einer nicht seltenen Vornote der schriftlichen Prüfung von 4,5 in die mündliche Prüfung geht, dort mindestens eine Durchschnittsnote von 3,8 erzielen. Dies zeigt, wie wichtig die mündliche Steuerberaterprüfung ist.

2. Die Vorbereitung auf den Kurzvortrag

Die Zeit zwischen schriftlicher und mündlicher Steuerberaterprüfung ist sehr kurz. Daher sollte frühzeitig nach der schriftlichen Prüfung mit der Vorbereitung auf die mündliche Prüfung und den Kurzvortrag begonnen werden. Da bestimmte Standardthemen immer wieder Kurzvortragsthema einer mündlichen Prüfung sind, ist ein Teil der Vorbereitung das **Bearbeiten und Üben von Standardkurzvorträgen**. Ein ausgewählter Teil von Standardkurzvorträgen ist auch in den nachfolgenden Kurzvorträgen enthalten. Es lohnt sich darüber hinaus, die Prüfungsprotokolle früherer Prüfungen anzuschauen. Diese sind zwar mit Vorsicht zu genießen, da der Protokollant stets eine subjektive Wahrnehmung der Prüfung wiedergibt. Die Kurzvortragsthemen aber lassen sich eindeutig aus den Prüfungsprotokollen entnehmen.

Darüber hinaus haben die Kurzvortragsthemen regelmäßig aktuelle Probleme zum Gegenstand. Dementsprechend sollten Sie sich stets über aktuelle Nachrichten aus der Wirtschaft, aktuelle Rechtsprechung, neueste Verwaltungserlasse und aktuell verabschiedete bzw. im Gesetzgebungsverfahren befindliche Gesetze informieren. Tagesaktuelle Informationen finden Sie insbesondere auch über das Internet. Das BMF bietet einen kostenlosen Newsletter an, in welchem regelmäßig über neueste Entwicklungen berichtet wird.

Ganz entscheidend für die mündliche Prüfung und auch für den Kurzvortrag ist Ihre **mentale Verfassung**. Es gilt: Je öfter eine Prüfungssituation durchgespielt worden ist, desto sicherer werden Sie und desto souveräner werden auch der Kurzvortrag und das Prüfungsgespräch sein.

Der Kurzvortrag kann mit einfachen Mitteln geübt werden, indem man sich ein Thema aus der Tageszeitung auswählt und hierüber einen zehnminütigen Vortrag hält. Dies kann vor einer Gruppe, ggf. einer Arbeitsgemeinschaft, oder aber auch vor dem Spiegel erfolgen. Am effektivsten ist es allerdings, fachkundige Zuhörer zu haben. Daher bietet sich der Vortrag vor den Mitstreitern einer Arbeitsgemeinschaft ganz besonders an.

Das nachhaltige Üben hat einen weiteren Vorteil. Durch das Üben von Kurzvorträgen anhand aktueller Themen wird gleichzeitig der Stoff auch für das mündliche Prüfungsgespräch abgedeckt.

Ihr Ziel muss es letzten Endes sein, über ein x-beliebiges Thema innerhalb von 30 Minuten eine Gliederung anzufertigen und hierüber zehn Minuten frei vorzutragen zu können.

Zum **Abschluss der Prüfungsvorbereitungen** empfehlen wir die Teilnahme an einer Prüfungssimulation bei einem Seminaranbieter mit einschlägiger Erfahrung. Hierbei sollten Sie allerdings darauf achten, dass dieses Seminar unter Prüfungsbedingungen abgehalten wird. Sie sollten die Möglichkeit haben, zum einen **mehrere** Kurzvorträge selbst abzuhalten und zum anderen **mehrere** Prüfungsgespräche in mehreren Prüfungssitzungen mit drei bis fünf Teilnehmern absolvieren zu können. Nur so „schnuppern“ Sie „echte Prüfungsluft“.

3. Der Kurzvortrag

Die **Vorbereitung und das Abhalten des Kurzvortrags** kann in fünf Schritte unterteilt werden:

1. Auswahl des Themas,
2. Brainstorming,
3. Erstellen des Kurzvortragsmanuskripts,
4. Probevortrag vor dem „geistigen Auge“,
5. Auftritt vor der Prüfungskommission.

Im Rahmen Ihrer Vorbereitung sollten Sie jeden dieser fünf Schritte bewusst wahrnehmen und trainieren. Halten Sie sich hierbei auch an die hier vorgeschlagenen oder von Ihnen selbst erarbeiteten zeitlichen Vorgaben. Ein ganz zentraler Punkt bei der Vorbereitung und dem Abhalten des Kurzvortrags ist die Zeiteinteilung. **Gehen wir bitte im Folgenden einmal die zentralen fünf Punkte durch.**

Schritt 1: Auswahl des Themas

Stellen Sie sich frühzeitig darauf ein, dass keines der drei Ihnen vorgelegten Kurzvortragsthemen Ihr Wunschthema sein wird. Das macht aber auch nichts, da Sie gründlich vorbereitet sind. Nachdem Sie bereits die schriftliche Steuerberaterprüfung bestanden haben, können Sie davon ausgehen, auch das für das Bestehen der mündlichen Steuerberaterprüfung erforderliche steuerliche Wissen parat zu haben. Den zusätzlichen Prüfungsstoff der mündlichen Prüfung haben Sie gründlich vorbereitet, das Halten eines Kurzvortrages und das Prüfungsgespräch haben Sie ebenfalls trainiert.

Dementsprechend werden Sie auch in der Lage sein, eines der drei Kurzvortragsthemen anzunehmen. Gehen Sie wie folgt an die **Auswahl des Kurzvortragsthemas** ran:

Lesen Sie sich die Kurzvortragsthemen unbefangen und ohne Vorurteile durch. Lehnen Sie ein Thema nicht schon deswegen ab, weil es vielleicht die ungeliebte Abgabenordnung etc. betrifft.

Kommt Ihnen ein Thema bekannt vor oder können Sie Parallelen zu einem bereits bearbeiteten Thema ziehen, dann sollten Sie auch in der Lage sein, das vermeintlich bekannte Thema zu bearbeiten. Allerdings ist hier Vorsicht angebracht, da beim Ziehen von Parallelen zu anderen Kurzvortragsthemen auch schnell das Thema verfehlt werden kann.

Bearbeiten Sie als Betriebswirt eher betriebswirtschaftliche Themen und als Jurist eher juristische Themen. Wir stellen immer wieder fest, dass das Halten eines Kurzvortrages in einem fremden Fachbereich meist mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden ist. In der Regel wird der in einem fremden Fach Vortragende die Fachsprache und Fachbegriffe nicht fehlerfrei beherrschen. Der Prüfer ist in der Regel ein Fachmann, sodass hier Fehler schnell offenkundig werden.

Beherrschen Sie ein Thema besonders gut und die anderen eher schlecht, dann liegt die Entscheidung ohnehin auf der Hand.

Die Frage, ob ein spezielles oder allgemeines Thema ausgewählt werden soll, kann nicht pauschal beantwortet werden. Beides kann Vor- und Nachteile haben. Wird ein spezielles Thema ausgewählt, so kann nur ein Prüfer der Prüfungskommission angesprochen werden. Es ist tief in das Thema einzusteigen, sodass man ein spezielles Thema nur dann wählen sollte, wenn man auch die Thematik gut beherrscht. Ein allgemeines Thema hat den Vorteil, dass alle Prüfer angesprochen werden können und man sich inhaltlich eher an der Oberfläche bewegen kann.

Die **Auswahl eines Themas**, das sich am Gesetzestext orientiert, kann vorteilhaft sein, da die Gliederung schon vom Gesetz vorgegeben wird. Dies wird allerdings auch bei der Bewertung berücksichtigt, sodass hier mit Sicherheit mehr verlangt werden wird, wohingegen bei einem Kurzvortragsthema, bei dem das Gesetz nichts vorgibt, die Messlatte für die Bewertung tiefer liegen wird.

Gehen Sie ruhig auch an ein schwieriges Thema ran. Hier werden Fehler eher verziehen, die Bewertung wird hier besser sein als bei einem leichten Thema, denn dort werden Fehler weniger verziehen.

Haben Sie kein passendes Thema gefunden? Dann überlegen Sie sich doch zu jedem Thema ein paar Sekunden lang, was Sie dazu beitragen könnten. Das Thema mit den meisten Punkten wird dann Ihres sein.

Haben Sie ein Thema ausgesucht, so sollten Sie das Thema nicht mehr wechseln. Das kostet zu viel Zeit, eine sinnvolle Vorbereitung wird nicht mehr möglich sein und wird Sie aus dem Konzept bringen. Hiervon kann es nur eine ganz seltene Ausnahme geben, wenn Sie mit der Bearbeitung eines Themas begonnen haben und mit diesem überhaupt nicht zurechtkommen, ist ein Wechseln denkbar. Für die ordentliche Bearbeitung eines zweiten Themas wird, wenn Sie den Wechsel nicht schon in den ersten paar Minuten vollziehen, aber nicht mehr genügend Zeit bleiben. Befolgen Sie unseren Ratschlag, alle Themen einmal gedanklich durchzuspielen, dürften Sie in diese Situation eigentlich gar nicht geraten.

Ist ein Thema ausgewählt, so gibt es kein Hätte, Wenn und Aber mehr. Die anderen beiden Kurzvortragsthemen vergessen Sie sodann, jedenfalls bis zum Prüfungsgespräch.

Der Vorgang des Sichtens der Themen, das gedankliche Durchspielen des Themas und die Auswahl des Themas sollten nicht mehr als zwei bis drei Minuten beanspruchen.

Themenbereich Umwandlungssteuerrecht

Vortrag 1: Die Möglichkeiten der Umwandlung von Unternehmen nach dem Umwandlungsgesetz

I. Einführende Hinweise

Das Umwandlungsgesetz (UmwG) schafft die **zivilrechtliche Grundlage** für die Mehrzahl der umwandlungssteuerrechtlich relevanten **Maßnahmen zur Unternehmensumstrukturierung**.

Das Gesetz soll außerdem den Schutz der Gesellschafter – insbesondere der Minderheitsgesellschafter – durch Erweiterung der Informations- und Prüfungsrechte verbessern.

Die gravierendste Änderung erfuhr das UmwG bisher durch das Umwandlungsvereinigungsgesetz (UmwBerG) vom 28.10.1994 (BGBl I 1994, 3210). Dadurch wurden die bisher in den verschiedenen Gesetzen (AktG, KapErhG, GenG, VAG und UmwG) enthaltenen Regelungen im UmwG zusammengefasst und systematisiert.

Das UmwG fasste danach diese Regelungen zusammen, wodurch die Umwandlungsmöglichkeiten neu strukturiert wurden. Darüber hinaus wurden zahlreiche neue Umwandlungsmöglichkeiten für die Unternehmen geschaffen, um diesen eine Umwandlung zu erleichtern. Neben den bisher bereits bekannten Umwandlungsmöglichkeiten (Verschmelzung, übertragende Umwandlung oder Formwechsel) wurden durch die Gesetzesnovellierung insbesondere verschiedene Formen der Spaltung geschaffen und die Anwendungsbereiche für Verschmelzungen und den Formwechsel erweitert.

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MopeG), hat sich auch im Umwandlungsgesetz ab dem 1.1.2024 einiges geändert. Die in das Gesellschaftsregister eingetragene eGmbH wird sowohl als verschmelzungsfähiger, als auch spaltungsfähiger, als auch formwechselfähiger Rechtsträger anerkannt.

Aufbau des Gesetzes:

1. Buch	Möglichkeiten von Umwandlungen	§ 1 UmwG
2. Buch	Verschmelzung	§§ 2–1221 UmwG
3. Buch	Spaltung	§§ 123–173 UmwG
4. Buch	Vermögensübertragung	§§ 174–189 UmwG
5. Buch	Formwechsel	§§ 190–304 UmwG

Tipp! Nutzen Sie bei dem Thema die Informationen aus dem Umwandlungssteuererlass des BMF vom 02.01.2025, IV C 2 - S-1978/00035/020/040. In den Randnummern 01.03. bis 01.19 ersehen sie einen Überblick über alle Umwandlungsformen des Umwandlungsgesetzes. Sie erkennen aus den Tabellen auf einen Blick, welche Gesellschaften nach welchen Normen umgewandelt werden können.

II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	Einleitung	Thema; Kurzübersicht
1.	Möglichkeiten der Vermögensübertragung	Einzelrechtsnachfolge, Gesamtrechtsnachfolge, Anwachsung
1.1	Einzelrechtsnachfolge	Einzelrechtsübertragung jedes Vermögensgegenstandes, Gläubigerzustimmung
1.2	Gesamtrechtsnachfolge	in einem Akt
1.3	Anwachsung	steuerrechtlich Einzelrechtsnachfolge

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
2.	Umwandlungsarten nach dem UmwG	Verschmelzung, Spaltung, Formwechsel, Vermögensübertragung
2.1	Verschmelzung	Verschmelzung zur Aufnahme Verschmelzung zur Neugründung
2.2	Spaltung	Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung
2.3	Formwechsel	Kein Rechtsträgerwechsel, nur bei Gesellschafteridentität, keine Grunderwerbsteuer
2.4	Vermögensübertragung	Übertragung von oder auf den öffentlichen Sektor
	Schluss	Fazit: Zusammenfassung, Wertung

III. Der Vortrag

Einleitung

Sehr geehrter Herr Prüfungsausschussvorsitzender, meine Damen und Herren, ich habe für meinen Kurzvortrag das Thema „**Die Möglichkeiten der Umwandlung von Unternehmen nach dem Umwandlungsgesetz**“ gewählt und meinen Vortrag wie folgt gegliedert: s.o. II.

1. Möglichkeiten der Vermögensübertragung

Der Umwandlungsvorgang muss nicht unbedingt nur auf den Regeln des UmwG beruhen. Denn dieser kann auch auf den **allgemeinen** zivilrechtlichen Grundsätzen (im Rahmen des BGB oder HGB) beruhen. Die Vermögensübertragung kann zivilrechtlich im Rahmen einer:

- **Einzelrechtsnachfolge**,
- **Gesamtrechtsnachfolge** (bei sämtlichen Vorgängen des UmwG) oder
- **Anwachsung** (Sonderfall) erfolgen.

1.1 Einzelrechtsnachfolge

Charakteristisch für die zivilrechtliche Einzelrechtsnachfolge ist, dass die dem umgewandelten Unternehmen zuzurechnenden Vermögensgegenstände **jeweils einzeln übertragen werden müssen** (zivilrechtlicher Eigentumsübergang durch Einigung und Übergabe oder Auflassung und Eintragung [bei Grundstücken]). Die Einzelrechtsnachfolge ist **immer möglich**, wenn Vermögen übertragen werden soll. Sie ist daher auch **nicht im UmwG geregelt**, sondern ergibt sich aus den einschlägigen Vorschriften des BGB.

Typische Fälle von Umstrukturierungen im Rahmen der Einzelrechtsnachfolge sind u.a. Einbringungen von freiberuflichen oder handwerklichen Einzelbetrieben in Kapital- oder Personengesellschaften. Gehört zum umzuwandelnden Unternehmen umfangreiches Vermögen, ist die Umwandlung durch Einzelrechtsnachfolge aber ein umständliches und aufwendiges Verfahren. Es wird daher in der Praxis äußerst selten angewendet, z.B. wenn sich die an der Umwandlung beteiligten Personen über die einzelnen Voraussetzungen des UmwG im Unklaren sind.

1.2 Gesamtrechtsnachfolge

Kommt es bei einem Umwandlungsvorgang zu einer Gesamtrechtsnachfolge, so wird das Vermögen (Aktiva und Passiva des Unternehmens) durch einen **einzigen Akt** auf den übernehmenden Rechtsträger übertragen. Der diese Folge auslösende Akt ist die **Eintragung der Unternehmensumwandlung in das Handelsregister**. Allein dadurch werden Umwandlungen vereinfacht, weshalb das Ziel des UmwG u.a. auch die Vereinfachung und Straffung von Unternehmensumstrukturierungen sein soll.

Eine Gesamtrechtsnachfolge liegt stets im Fall der Verschmelzung vor. Bei Spaltungen bedient man sich des Begriffes der Sonderrechtsnachfolge. Beim Formwechsel liegt, mangels Vermögensübertragung, keine Rechtsnachfolge vor.

1.3 Anwachsung

Die Anwachsung kommt in aller Regel bei Personengesellschaften vor, wenn einer oder mehrere Mitunternehmer ausscheiden. In einigen Ausnahmefällen können sich daraus auch in Bezug auf Kapitalgesellschaften Konsequenzen ergeben, z.B. bei einer GmbH & Co. KG, wenn der Komplementär-GmbH das Gesamthandsvermögen anwächst. Die Anwachsung ist **nicht** im UmwG geregelt, sondern ergibt sich ausschließlich aus den einschlägigen Vorschriften des BGB bzw. HGB.

Nach **§ 712 und 728 BGB ggf. i.V.m. § 105 Abs. 3 HGB** wächst bei Austritt eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft dessen Anteil den anderen Gesellschaftern im Zweifel im Verhältnis ihrer Anteile zu. Sieht der Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft vor, dass mit dem Ausscheiden eines Gesellschafters die Gesellschaft nicht beendet, sondern unter den übrigen Gesellschaftern fortgesetzt wird und wird bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters dem verbleibenden Gesellschafter die Übernahme des Unternehmens ohne Liquidation mit allen Aktiven und Passiven erlaubt, so gilt das Anwachsungsprinzip (vgl. z.B. § 142 HGB). Der (oder die) verbleibende/n Gesellschafter führen das Unternehmen in partieller Rechtsnachfolge fort, da er tatbestandlich den Mitunternehmeranteil des Ausgeschiedenen und damit auch dessen anteiliges Gesellschaftsvermögen, welches durch den Mitunternehmeranteil repräsentiert wird, übernimmt.

Diese Grundsätze gelten auch, wenn der Gesellschafter einer Personengesellschaft eine juristische Person – z.B. eine Kapitalgesellschaft – ist, sodass durch Anwachsung das Vermögen einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft übertragen werden kann.

Zivilrechtlich findet im Fall der Anwachsung **keine** Einzelübertragung der Wirtschaftsgüter statt, sodass die Anwachsung im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge erfolgt. Aus Sicht der Finanzverwaltung wird die Anwachsung aber **als Unterfall der Einzelrechtsnachfolge** angesehen (vgl. Tz. 01.44 des Umwandlungssteuererlasses).

2. Umwandlungsarten nach dem UmwG

Im UmwG (§ 1 Abs. 1 UmwG) sind abschließend folgende Umwandlungsarten geregelt:

- **Verschmelzung,**
- **Spaltung,**
- **Formwechsel,**
- und die **Vermögensübertragung.**

Weitere Umwandlungsarten kennt das UmwG **nicht**. Die Umwandlungsmöglichkeiten sind zwar auf Rechtsträger mit **Sitz im Inland** beschränkt. §§ 122a–122l UmwG schaffen aber Ausnahmen für grenzüberschreitende Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften, wodurch geltendes EU-Recht umgesetzt wird.

2.1 Verschmelzung

Bei der Verschmelzung wird das gesamte Vermögen eines Unternehmens auf einen anderen, entweder schon:

- bestehenden Rechtsträger (**Verschmelzung durch Aufnahme**) oder
- dadurch erst neugegründeten Rechtsträger (**Verschmelzung zur Neugründung**; dadurch wird das Vermögen mehrerer [mindestens zwei] Rechtsträger auf einen einzigen Rechtsträger übertragen)

übertragen. Den Gesellschaftern oder Anteilseignern des übertragenden Rechtsträgers werden im Wege des Anteilstausches neue Anteilsrechte bzw. Mitunternehmeranteile an dem durch Verschmelzung entstehenden oder aufnehmenden Rechtsträger gewährt.

Zu einer Verschmelzung kann es daher nur dann kommen, wenn sich **zwei oder mehrere Rechtsträger** durch Vermögensübernahme **zu einem Unternehmen** vereinigen.

Beispiel 1: Die A-GmbH wird nach den Regeln des UmwG auf die B-GmbH verschmolzen, die das Vermögen der A-GmbH übernimmt. Dadurch wird die A-GmbH ohne Abwicklung aufgelöst (Verschmelzung durch Aufnahme).

Beispiel 2: Die A-GmbH und die B-GmbH sollen verschmolzen werden. Aus diesem Grund wird die C-GmbH errichtet, die das Vermögen der beiden Gesellschaften aufnimmt (Verschmelzung durch Neugründung).

2.2 Spaltung

Das Handelsrecht stellt bei einer Spaltung keine besonderen Anforderungen an das Spaltungsobjekt. Insbesondere wird im Gegensatz zum UmwStG (s. §§ 15 und 16 UmwStG) nicht die Teilbetriebseigenschaft gefordert, wenn Vermögensteile im Wege der Spaltung übertragen werden sollen.

Die Spaltung stellt aber nur einen **Oberbegriff** dar, für die **drei** denkbaren **Spaltungsmöglichkeiten**:

1. **Aufspaltung**,
2. **Abspaltung und**
3. **Ausgliederung**.

Bei der Aufspaltung (§ 123 Abs. 1 UmwG) teilt der zu spaltende Rechtsträger sein gesamtes Vermögen auf und überträgt dieses auf **mindestens zwei** andere:

- schon bestehende (**Aufspaltung zur Aufnahme**) oder
- neu gegründete (**Aufspaltung zur Neugründung**)
Rechtsträger.

Die Anteile an den übernehmenden Rechtsträgern fallen den **Anteilsinhabern** des sich aufspaltenden Rechtsträgers zu. Dadurch kommt es letztlich zur Auflösung des zu spaltenden Rechtsträgers.

Die Aufspaltung ist daher das logische Gegenstück zur Verschmelzung durch Neugründung, wodurch der übertragende Rechtsträger ebenfalls aufgelöst wird und dadurch untergeht.

Beispiel: An der A-GmbH sind die Gesellschafter A und B zu jeweils 50 % beteiligt. Die Gesellschafter beschließen die Auflösung der A-GmbH. Mit Wirkung zum 31.12.01 überträgt die A-GmbH ihr gesamtes Betriebsvermögen, welches ausschließlich aus zwei gleichwertigen Teilbetrieben besteht, auf die A-KG (des Anteilseigners A) und die B-GmbH (des Anteilseigners B) auf.

Lösung: Zivilrechtlich handelt es sich um eine Aufspaltung der A-GmbH, die aufgrund der Vermögensübertragung aufgelöst wird.

Die Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG) führt zur Übertragung **eines Vermögensteils** des übertragenden Rechtsträgers (z.B. ein Teilbetrieb) auf einen anderen Rechtsträger (egal ob bereits bestehend oder neu errichtet). **Der übertragende Rechtsträger bleibt jedoch bestehen**. Die Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger sind den Anteilseignern oder Gesellschaftern **des übertragenden Rechtsträgers** zuzurechnen, sodass es letztlich zu einer partiellen Vermögensübertragung kommt.

Beispiel: An der A-GmbH sind die Gesellschafter A und B zu jeweils 50 % beteiligt. Zum Betriebsvermögen der A-GmbH gehören ausschließlich zwei Teilbetriebe. Mit Wirkung zum 31.12.01 überträgt die A-GmbH einen Teilbetrieb auf die A+B KG, an der ausschließlich die Anteilseigner der A-GmbH beteiligt sind.

Lösung: Zivilrechtlich handelt es sich um eine Abspaltung des der A-GmbH zuzurechnenden Teilbetriebs. Diese Übertragung wird im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge vorgenommen (s. § 45 AO, s. AEAO zu § 45).

Bei der Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG) überträgt der Rechtsträger einen **Teil seines Vermögens** auf einen anderen Rechtsträger, ohne dass es dadurch zu einer Auflösung kommt. An dem Vermögensübernehmer ist aber, im Gegensatz zur Auf- und Abspaltung, der **übertragende Rechtsträger** beteiligt. Die Ausgliederung stellt daher eine Vermögensauslagerung dar. Dadurch entsteht ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen dem übertragenden und dem übernehmenden Rechtsträger.

Diese Art der Vermögensübertragung ist gerade im Konzernbereich häufig anzutreffen, wenn Vermögenssteile z.B. einer steuerneutralen Veräußerung zugeführt werden sollen.

Beispiel: An der A-GmbH sind die Gesellschafter A und B zu jeweils 50 % beteiligt. Zum Betriebsvermögen der A-GmbH gehören ausschließlich zwei Teilbetriebe. Mit Wirkung zum 31.12.01 überträgt die A-GmbH einen Teilbetrieb auf die neugegründete B-GmbH, an der ausschließlich die A-GmbH beteiligt ist.

Lösung: Zivilrechtlich handelt es sich um eine Ausgliederung des der A-GmbH zuzurechnenden Teilbetriebs, die nach den Regelungen des UmwG vorgenommen werden kann. Diese Übertragung wird im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge vorgenommen.

2.3 Formwechsel

Der Formwechsel beschränkt sich lediglich auf die **Änderung der Rechtsform eines Rechtsträgers unter Wahrung seiner rechtlichen Identität** und zwar grundsätzlich auch unter Beibehaltung des Kreises der Anteilshaber. Als neuer Rechtsträger kommt bei einem Formwechsel – anders als bei der Verschmelzung oder Spaltung – auch die GbR in Betracht.

Neben anderen Erfordernissen müssen insbesondere in einem ausführlichen Umwandlungsbericht (§ 192 UmwG) die künftigen Beteiligungsverhältnisse erläutert und begründet werden. Es ist ein Umwandlungsbeschluss (§ 193 UmwG) erforderlich, der notariell beurkundet werden muss.

Beim Formwechsel braucht wegen des **fehlenden Vermögensübergangs** und bestehender Personenidentität nach handelsrechtlichen Vorschriften keine Schluss- bzw. Eröffnungsbilanz aufgestellt zu werden.

2.4 Vermögensübertragung

§§ 174–189 UmwG enthält Umwandlungsmöglichkeiten für **Voll- oder Teilübertragungen von Vermögen von Kapitalgesellschaften auf die öffentliche Hand sowie Sonderregelungen für Versicherungsunternehmen**.

Auch hierbei handelt es sich um den Übergang des gesamten Vermögens eines Rechtsträgers im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unter Auflösung ohne Abwicklung auf einen anderen Rechtsträger. Jedoch wird den Anteilsinhabern des übertragenden Rechtsträgers keine Beteiligung an dem übernehmenden Rechtsträger gewährt, sondern diese erhalten eine Gegenleistung in anderer Form (z.B. Geld oder sonstige Entschädigungen).

Schluss

Mit der Reform des Umwandlungsgesetzes im Jahr 1994 sind die Voraussetzungen geschaffen worden Unternehmen innerhalb Deutschlands und ansatzweise auch in andere EU bzw. EWR-Staaten umzustrukturieren. Es wäre wünschenswert, wenn das Umwandlungssteuerrecht diese Möglichkeiten, ohne die stillen Reserven zu besteuern, immer nachvollziehen würde. Seit dem 01.01.2024 wurde durch das MopeG das Umwandlungsrecht erheblich erweitert. Eingetragene Gesellschaften bürgerlichen Rechts werden damit nun in den Kreis der umwandlungsfähigen Rechtsträger aufgenommen. Dies gilt sowohl für die Verschmelzung, für die Spaltung als auch für den Formwechsel. Dadurch gibt es auch für viele Familienunternehmen die Möglichkeit, die Umstrukturierungsregeln des Umwandlungsgesetzes zu nutzen.

Danke für Ihre Aufmerksamkeit.

Vortrag 2: Die Umwandlung von Kapital- in Personengesellschaften aus der Sicht des Umwandlungssteuergesetzes

I. Einführende Hinweise

§§ 3–9 UmwStG

§ 1 Abs. 1 S. 1 UmwStG ordnet an, dass die §§ 3–9 UmwStG nur greifen, wenn es sich um einen Fall der Gesamtrechtsnachfolge bzw. einen Formwechsel im Sinne des UmwG handelt.

Die Regelungen sind anzuwenden beim Vermögensübergang von einer Kapitalgesellschaft im Rahmen einer **Verschmelzung** auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und beim **Formwechsel** (vgl. § 9 UmwStG) einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft. Ebenso bei einer **Auf-** bzw. **Abspaltung** von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft (vgl. § 16 UmwStG).

Auf ein Einzelunternehmen kann die Verschmelzung derzeit nur von einer Kapitalgesellschaft auf deren alleinigen Anteilseigner erfolgen (vgl. § 120 UmwG und § 3 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG). In Folge wird immer von einer Personengesellschaft ausgegangen.

Eine Umwandlung auf eine GmbH & Co KG ist möglich, eine Verschmelzung auf eine KGaA ist als Mischumwandlung zu würdigen. Die Verschmelzung auf eine sog. Innengesellschaft (GmbH & atypisch Still) scheidet

Themenbereich Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung

Vortrag 1: Die Berichtigung von Steuerbescheiden nach der Abgabenordnung

I. Einführende Hinweise

Die Finanzbehörde setzt ihren Willen gegenüber dem Steuerpflichtigen mit Verwaltungsakten durch. Solche Verwaltungsakte sind oftmals fehlerhaft. Dann stellt sich die Frage, ob und gegebenenfalls wie solche Verwaltungsakte nach Bestandskraft berichtigt werden können. Regelungen hierzu finden sich in der Abgabenordnung. Die Abgabenordnung unterteilt die Verwaltungsakte in **Steuerbescheide** und in **sonstige Verwaltungsakte (Nichtsteuerbescheide)**. Je nachdem, um welche Verwaltungsakte es sich handelt, greifen unterschiedliche Berichtigungsnormen. Abgabenrechtliche Berichtigungsbestimmungen finden sich für Nichtsteuerbescheide in den §§ 129, 130, 131 AO. Steuerbescheide können aufgehoben, geändert und berichtigt werden nach den §§ 129, 164, 165, 172 ff. AO. Auf Letzteres konzentriert sich das zu bearbeitende Thema. Nachdem ausdrücklich die Berichtigungsnormen der Abgabenordnung angesprochen sind, muss auf einzelgesetzliche Vorschriften wie z.B. § 7g Abs. 3 und 4 EStG oder § 32a KStG nicht eingegangen werden.

Tip! Bei einem Thema wie „Berichtigung von Steuerbescheiden nach der Abgabenordnung“ muss darauf geachtet werden, dass der Vortrag nicht zu umfangreich wird. Hier ist in besonderem Maße während des Vortrags auf die Zeit zu achten. Das bedeutet gleichzeitig, dass über die einzelnen Bestimmungen nur das Allerwesentlichste vorgetragen wird. Allerdings ist es ebenso undenkbar und unverzeihlich, dieses Thema mit einer Vortragszeit unter 8 Minuten zu beenden!

II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	Einleitung	Thema/Kurzübersicht
1.	Berichtigung im Rechtsbehelfsverfahren und Berichtigung nach Bestandskraft	Abgrenzung Einspruchsverfahren (§ 367 Abs. 2 S. 1 AO), Berichtigungsnormen: §§ 164, 165 und 129, 172 ff. AO, keine Festsetzungsverjährung
2.	Berichtigung bei Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung und vorläufige Steuerfestsetzung	§ 164 AO: Steuerfall nicht geklärt – Berichtigung nach § 164 Abs. 2 AO; § 165 AO: bestimmter Sachverhalt nicht geklärt, punktuelle Berichtigung nach § 165 Abs. 2 AO, Besonderheit bei Festsetzungsfrist
3.	Sonstige Änderungen nach der Abgabenordnung/Ablauf der Festsetzungsverjährung	Abgrenzung §§ 129-131 AO zu §§ 172 ff. AO nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2d AO, unterschiedliche Festsetzungsverjährung
3.1	Änderung wegen offenbarer Unrichtigkeit (§ 129 AO)	Schreibfehler, Rechenfehler u.ä., kein Rechtsirrtum, Übernahmefehler Finanzamt
3.2	Schreib- oder Rechenfehler bei Erstellung einer Steuererklärung (§ 173a AO)	Schreibfehler, Rechenfehler des Steuerpflichtigen
3.3	Allgemeine Änderungsbefugnis nach § 172 AO	Berichtigungsnorm bei Täuschung, Drohung etc. nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2b und c AO, punktuelle Berichtigung nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2a AO

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
3.4	Änderung wegen neuer Tatsachen (§ 173 AO)	Neue Tatsachen und Beweismittel, Kenntnis, grobes Verschulden beachtlich und unbeachtlich, Einheitliche Tatsache bei Einkunftsart nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 AO
3.5	Änderung wegen widerstreitender Steuerfestsetzung (§ 174 AO)	Bestimmter Sachverhalt doppelt in Steuerbescheiden berücksichtigt, Beispiele zu § 174 Abs. 1–4 AO
3.6	Änderungen von Steuerbescheiden auf Grund von Grundlagenbescheiden und bei rückwirkenden Ereignissen nach § 175 AO	Änderung Grundlagenbescheid – Folgebescheid, rückwirkendes Ereignis, Beispiel
3.7	Änderungen nach § 175a AO	Umsetzung von Vorabverständigungsvereinbarungen
3.8	Änderungen nach § 175b AO	Änderung von Steuerbescheiden bei Datenübermittlung durch Dritte
4.	Fehlerberichtigung nach § 177 AO	Keine Berichtigungsnorm, Mitberücksichtigung materieller Fehler
	Schluss	Geltung der Berichtigungsnormen, Bindung des Finanzamts bereits ab Erlass des Bescheids

III. Der Vortrag

Einleitung

Sehr geehrter Herr Prüfungsvorsitzender/Sehr geehrte Frau Prüfungsvorsitzende, meine Damen und Herren, ich habe das Thema „**Die Berichtigung von Steuerbescheiden nach der Abgabenordnung**“ gewählt.

Mein Vortrag ist wie folgt gegliedert: (Aufzählen der o.g. Gliederungspunkte Nr. 1. bis 4.).

1. Berichtigung im Rechtsbehelfsverfahren und Berichtigung nach Bestandskraft

Ein Großteil von Steuerbescheiden wird geändert, nachdem der Steuerpflichtige hiergegen Einspruch eingelegt hat. Eine gesonderte Berichtigungsnorm findet sich in den §§ 347 ff. AO nicht. Die Verpflichtung der Finanzbehörde, einen **fehlerhaften Steuerbescheid** im Rechtsbehelfsverfahren aufzuheben, zu ändern oder zu berichtigen, ergibt sich aus § 367 Abs. 2 S. 1 AO. Danach hat die Finanzbehörde, die über den Einspruch entscheidet, die Sache in **vollem** Umfange erneut zu prüfen. Das Thema Berichtigung von Steuerbescheiden zielt auf die Berichtigungsmöglichkeiten, die selbst bei Bestandskraft eines Bescheides greifen. Das sind die §§ 164 Abs. 2, 165 Abs. 2 AO einerseits und die §§ 129, 172 ff. AO andererseits. Grundvoraussetzung einer jeden Änderung oder Berichtigung ist jedoch, dass die Festsetzungsfrist für die betreffende Steuer noch nicht abgelaufen ist.

2. Berichtigung bei Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung und vorläufige Steuerfestsetzung

Nach § 164 Abs. 1 AO können Steuern unter dem **Vorbehalt der Nachprüfung** festgesetzt werden, wenn der Steuerfall nicht abschließend geprüft ist. Solange der Vorbehalt wirksam ist, kann die Steuerfestsetzung jederzeit aufgehoben oder geändert werden (§ 164 Abs. 2 AO). Die Verlängerung der Festsetzungsfrist bei Steuerhinterziehung und leichtfertiger Steuerverkürzung wirkt aber nach § 164 Abs. 4 S. 2 AO nicht. Gleiches gilt für die Verlängerung nach § 171 Abs. 7, 8 und 10 AO.

Die **vorläufige Steuerfestsetzung** nach § 165 Abs. 1 AO unterscheidet sich von der Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung dadurch, dass nicht der gesamte Steuerfall offenbleibt. Bei der vorläufigen Steuerfestsetzung ist die Vorläufigkeit auf bestimmte Sachverhalte beschränkt, deren Beurteilung ungewiss ist, die aber für die Entstehung der Steuer von Bedeutung sind. „Soweit“ die Vorläufigkeit reicht, kann ein solcher Steuerbescheid jederzeit geändert werden (§ 165 Abs. 2 AO). Die vorläufige Steuerfestsetzung ist aufzuheben, zu ändern oder für endgültig zu erklären, wenn die Ungewissheit beseitigt ist. Nach § 171 Abs. 8 AO endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres (bzw. 2 Jahre bei sog. „Katalogvorläufigkeiten“ nach § 165 Abs. 1 S. 2 AO), nachdem die Ungewissheit beseitigt ist und die Finanzbehörde hiervon Kenntnis erlangt hat.

3. Sonstige Änderungsmöglichkeiten nach der Abgabenordnung/ Ablauf der Festsetzungsverjährung

Die allgemeinen Berichtigungsbestimmungen sind im 4. Teil der AO (Durchführung der Besteuerung) und dort unter III. (Bestandskraft) in den §§ 172–177 AO geregelt. Neben diesen Berichtigungsnormen kann ein Steuerbescheid auch nach § 129 AO berichtigt werden, wenn ihm Schreibfehler, Rechenfehler oder ähnliche offenbare Unrichtigkeiten anhaften, die beim Erlass unterlaufen sind. Die §§ 130 und 131 AO, die die Rücknahme und den Widerruf von Verwaltungsakten regeln, sind auf die Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden (Berichtigung) nicht anzuwenden (§ 172 Abs. 1 S. 1 Ziff. 2d HS. 2 AO). Für die verschiedenen Berichtigungen können sich nach § 171 AO bestimmte Ablaufhemmungen ergeben. Wird z.B. vor **Ablauf der Festsetzungsfrist** ein Antrag nach § 129 AO gestellt, so läuft die Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 3 AO insoweit nicht ab, bevor über den Antrag unanfechtbar entschieden worden ist. Eine Sonderregelung bringt auch § 171 Abs. 10 AO. Danach endet die Festsetzungsfrist für einen Folgebescheid nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids.

3.1 Änderung wegen offener Unrichtigkeit (§ 129 AO)

Nach § 129 AO kann ein **Verwaltungsakt**, dem eine offenbare Unrichtigkeit (z.B. Schreibfehler, Rechenfehler, offenbare Unrichtigkeiten) anhaftet, jederzeit berichtigt werden. Bei der offenbaren Unrichtigkeit müssen mechanische Fehler unterlaufen sein, die außerhalb der Entscheidungsbildung einer **Finanzbehörde** liegen. Eine offenbare Unrichtigkeit kann auch dann vorliegen, wenn der mechanische Fehler vom Steuerpflichtigen stammt, wenn aber die Finanzbehörde diesen – erkennbaren – Fehler übernommen (sog. **Übernahmefehler**) hat. Tatsachen- und Rechtsirrtümer schließen jedoch die Berichtigung wegen offener Unrichtigkeit aus.

3.2 Schreib- oder Rechenfehler bei Erstellung einer Steuererklärung (§ 173a AO)

Anders als bei § 129 AO sind nach § 173a AO **Steuerbescheide** aufzuheben oder zu ändern, soweit dem **Steuerpflichtigen** bei Erstellung seiner Steuererklärung Schreib- oder Rechenfehler unterlaufen sind und er deshalb der Finanzbehörde bestimmte, nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Erlasses des Steuerbescheids rechtserhebliche Tatsachen unzutreffend mitgeteilt hat. Es darf somit kein Fehler des Finanzamts vorliegen. Zudem werden von § 173a AO lediglich Schreib- oder Rechenfehler und keine ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten erfasst.

Tip! Zwar kommt § 173a AO chronologisch nicht nach § 129 AO, jedoch bietet es sich hier an, den „neuen“ § 173a AO gleich nach § 129 AO anzusprechen, da diese neue Norm den „alten“ § 129 AO sinnvoll ergänzt. § 129 AO greift – als einzige Korrekturnorm überhaupt – für **alle** Verwaltungsakte, wogegen § 173a AO nur Steuerbescheide und gleichgestellte Verwaltungsakte umfasst. So können Sie der Prüfungskommission zeigen, dass Sie diese Zusammenhänge verstehen!

3.3 Allgemeine Änderungsbefugnis nach § 172 AO

§ 172 AO ist die Eingangsvorschrift zu den Berichtigungsnormen der §§ 172 ff. AO. Nach § 172 Abs. 1 S. 1 Ziff. 2a) AO sind Steuerbescheide dann zu ändern, wenn der Steuerpflichtige zustimmt oder seinem Antrag der Sache nach entsprochen wird; dies gilt jedoch **zugunsten** des Steuerpflichtigen nur, soweit er **vor** Ablauf der **Einspruchsfrist** zugestimmt oder den Antrag gestellt hat oder soweit die Finanzbehörde einem Einspruch oder einer Klage abhilft. Ein Steuerbescheid ist ferner dann zu ändern, wenn er von einer sachlich unzuständigen Behörde erlassen oder durch unlautere Mittel wie arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung erwirkt worden ist, oder wenn eine Änderung sonst gesetzlich zugelassen ist. Letzteres verweist auf die §§ 173–177 AO, aber auch auf Korrekturnormen in den materiellen Einzelsteuergesetzen wie z.B. § 7g Abs. 3 und 4 EStG. In der Praxis wird sehr häufig von der Änderungsmöglichkeit nach § 172 Abs. 1 S. 1 Ziff. 2a, 2. Alt. AO Gebrauch gemacht. Hierbei muss aber gesondert darauf geachtet werden, dass im Falle des Antrags auf Änderung der Steuerfall nur punktuell offenbleibt und, dass – anders als im Einspruchsverfahren – vorläufiger Rechtsschutz in Form der Aussetzung der Vollziehung nicht gewährt werden kann.

3.4 Änderung wegen neuer Tatsachen (§ 173 AO)

Steuerbescheide sind zu ändern, soweit Tatsachen und Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren oder niedrigeren Steuer führen. Tatsachen können Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften materieller und immaterieller Art sein. Beweismittel sind insbesondere Urkunden, Schriftstücke etc. Die Tatsachen und Beweismittel müssen der Finanzbehörde nachträglich (nach abschließender Willensbildung) bekannt werden. Entscheidend ist der Wissensstand der zur Bearbeitung des Steuerfalles berufenen Dienststelle. Ein Kennen können oder Kennen müssen reicht nicht aus. Allerdings gilt der Akteninhalt der Vorjahre als bekannt. Gibt der Steuerpflichtige der Finanzbehörde nachträglich Tatsachen und Beweismittel bekannt, die zu einer **niedrigeren** Steuer führen würden als die bisher festgesetzte, so darf ihn am verspäteten Vorbringen kein **grobes Verschulden** treffen. Ein bloßes Vergessen, Verwecheln oder Verrechnen begründet kein grobes Verschulden. Hingegen ist grobes Verschulden zu bejahen, wenn der Steuerpflichtige die von der Finanzbehörde angebotenen Hilfen (Erklärungsvordrucke und Erläuterungen etc.) nicht beachtet. Das grobe Verschulden ist im Zusammenhang mit dem Bekanntwerden steuererhöhender Tatsachen unschädlich. So können z.B. bei nachträglich bekannt gewordenen Einnahmen (Verkaufserlös) die darauf entfallenden und gegebenenfalls den Verkaufserlös übersteigenden Betriebsausgaben (Wareneinsatz) nach § 173 Abs. 1 Ziff. 2, 2. Alt. AO zu einer niedrigeren Steuerfestsetzung führen. Diese Grundsätze sind dann allerdings nicht anzuwenden, wenn Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart überhaupt nicht erklärt und in einem Steuerbescheid nicht berücksichtigt werden sollen. Dann stellen die gesamten Einkünfte dieser betroffenen Einkunftsart die neue (und einzige) Tatsache dar, und es kommt nicht zu einer Aufteilung von Einnahmen und Betriebsausgaben/Werbungskosten. Eine Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen ist allerdings auch hier ausgeschlossen, soweit den Steuerpflichtigen grobes Verschulden an dem nachträglichen Bekanntwerden trifft.

3.5 Änderung wegen widerstreitender Steuerfestsetzung (§ 174 AO)

§ 174 AO will vermeiden, dass weder steuererhöhende Tatsachen noch Steuer mindernde Tatsachen doppelt berücksichtigt werden. Alle **Änderungstatbestände des § 174 Abs. 1–4 AO** haben gemein, dass ein bestimmter Sachverhalt von **mehreren** Steuerbescheiden erfasst wird. Ist z.B. ein bestimmter Sachverhalt im Jahre 01 als auch im Jahre 02 bei der Steuerfestsetzung zuungunsten oder zugunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt, kommt § 174 Abs. 1 und 2 AO zur Anwendung. Geht die Finanzbehörde erkennbar davon aus, dass Betriebseinnahmen/Betriebsausgaben bei der Veranlagung 02 zu berücksichtigen sind und wird deshalb das Jahr 01 nicht angesprochen, so kann der Bescheid 01 geändert werden, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die Einnahmen/Ausgaben in 01 gehören. Diesen Sachverhalt erfasst § 174 Abs. 3 AO. Wendet sich ein Steuerpflichtiger gegen den Ansatz von Betriebseinnahmen in 02 und hebt die Finanzbehörde aufgrund eines Rechtsbehelfs oder eines sonstigen Antrags den Bescheid zugunsten des Steuerpflichtigen auf, so kann die Finanzbehörde nachträglich die richtigen steuerlichen Folgerungen ziehen. Gehören die Betriebseinnahmen in 01, so kann sie den Bescheid 01 selbst dann noch ändern, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Das ergibt sich aus § 174 Abs. 4 AO. Die doppelte Berücksichtigung kann sich sogar aus der widerstreitenden Festsetzung der Steuer durch zwei verschiedene EU-europäische Finanzbehörden ergeben, nicht jedoch im Verhältnis zu Drittstaaten (siehe: FG Düsseldorf vom 28.01.2014, 13 K-3534/12-E-AO zur doppelten Berücksichtigung derselben Einkünfte in Japan und Deutschland).

3.6 Änderungen von Steuerbescheiden auf Grund von Grundlagenbescheiden und bei rückwirkenden Ereignissen nach § 175 AO

Ein Steuerbescheid ist auch dann zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein **Grundlagenbescheid** (§ 171 Abs. 10 AO) aufgehoben oder geändert wird oder soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (**rückwirkendes Ereignis**). Praktische Bedeutung hat die Änderung von Steuerbescheiden nach Grundlagenbescheiden insbesondere für die Änderung von Einkommensteuerbescheiden auf Grund der erstmaligen oder geänderten Festsetzung der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung bei steuerlichen Mitunternehmensformen gem. §§ 179, 180 AO. Ein rückwirkendes Ereignis ist beispielsweise dann zu bejahen, wenn die Rechtsfolgen aus einem Veräußerungsgeschäft wegfallen, weil dieses angefochten wird. Auch die Überschreitung der 15 %-Grenze bei sog. anschaffungsnahe Aufwand gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG stellt ein rückwirkendes Ereignis dar. Nach § 175 Abs. 1 S. 2 AO (sog. **Anlaufhemmung**) beginnt die Festsetzungsfrist erst

Vortrag 16: Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanz

I. Einführende Hinweise

Aus dem Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 HGB) und dem Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) ergibt sich die Pflicht, sämtliche Schulden im Jahresabschluss auszuweisen. Das Steuerrecht durchbricht die Ansatzpflicht in einigen Regelungen des § 5 EStG. Die Bewertung ist im Handelsrecht im § 253 Abs. 1 und 2 HGB geregelt. Das Steuerrecht enthält im § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG zahlreiche Vorbehalte für die steuerliche Gewinnermittlung.

II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	Einleitung	Thema; Kurzübersicht
1.	Allgemeines	Begriff
1.1	Passivierungsgebot nach Handelsrecht	ungewisse Verbindlichkeiten, Drohverluste, unterlassene Instandhaltungen, Abraumbeseitigung, Kulanzgewährleistungen, latente Steuern, Erläuterungen zu den einzelnen Tatbeständen, Erfüllungsrückstand
1.2	Passivierungsgebot nach Steuerrecht	Grundsätzlich wie Handelsrecht, Einschränkungen
1.3	Auflösung	Wegfall der Gründe, Rechtsstreitigkeiten
2.	Bewertung nach Handelsrecht	Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen, Abzinsung
3.	Bewertung nach Steuerrecht	Grundsätzlich wie Handelsrecht, Erfahrungen der Vergangenheit; Sachleistungsverpflichtungen zu Vollkosten, Gegenrechnung künftiger Vorteile, Ansammlungsrückstellungen, Abzinsung, keine Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen
	Schluss	Anpassung Handelsrecht an Steuerrecht durch BilMoG, aber auch größere Lücke bei Bewertung

III. Der Vortrag

Einleitung

Sehr geehrter Herr Prüfungsvorsitzender, meine Damen und Herren, ich habe mich für das Thema „**Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanz**“ entschieden. Die periodengerechte Gewinnabgrenzung macht es erforderlich, einer Rechnungsperiode zuzuordnende Verpflichtungen unabhängig vom tatsächlichen Mittelabfluss zu antizipieren und der Periode der wirtschaftlichen Verursachung zuzuordnen. Im laufenden Rechnungswesen geschieht das durch die Erfassung von Verbindlichkeiten und Forderungen. Darüber hinaus sind jedoch auch noch nicht konkretisierte Risiken bei der Bilanzierung durch Rückstellungen zu erfassen.

1. Allgemeines

Rückstellungen sind Schulden, die entweder dem Grunde und/oder der Höhe und/oder der Fälligkeit nach zum Abschlussstichtag ungewiss sind, d.h. noch nicht genau feststehen.

1.1 Passivierungsgebot nach Handelsrecht

Rückstellungen **sind zwingend zu bilden:**

- Für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB),
- für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB),

- für unterlassene Instandhaltungen, die innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB),
- für Abraumbeseitigungen, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB),
- für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB, auch Kulanzleistungen),
- für passive latente Steuern (§ 274 Abs. 1 HGB), wenn die kleine Kapitalgesellschaft von § 274a Nr. 4 HGB Gebrauch macht.

Eine **Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten** ist zu bilden, wenn es sich um eine Verbindlichkeit gegenüber einem Dritten oder eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung (R 5.7 Abs. 3 EStR) handelt, die Verpflichtung wirtschaftlich vor dem Bilanzstichtag verursacht ist (R 5.7 Abs. 4 EStR) und mit einer Inanspruchnahme aus einer nach ihrer Entstehung oder Höhe ungewissen Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist (R 5.7 Abs. 5 EStR).

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten müssen insbesondere aus einem Erfüllungsrückstand heraus gebildet werden. Verbindlichkeitsrückstellungen erfassen bereits „entstandene“ Aufwendungen.

Der BFH vom 28.08.2018 (X B 48/18, BFH/NV 2019, 113 Nr. 2) hat beschlossen, dass es für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten erforderlich ist, dass der Bilanzaufsteller am Bilanzstichtag ernsthaft mit der Inanspruchnahme rechnen musste. Nicht zwingend ist hierbei, dass zum Bilanzstichtag bereits eine Mängelrüge erfolgt ist, aber objektive Anknüpfungspunkte müssen bereits gegeben sein.

1.2 Passivierungsgebot nach Steuerrecht

Besteht handelsrechtlich ein Passivierungsgebot, so gilt das grundsätzlich – nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) – auch für die steuerliche Gewinnermittlung.

Einschränkungen für die steuerliche Gewinnermittlung ergeben sich für:

- bedingt zu erfüllende Verpflichtungen (§ 5 Abs. 2a EStG),
- Patentrechtsverletzungen (§ 5 Abs. 3 EStG),
- Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums (§ 5 Abs. 4 EStG),
- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 5 Abs. 4a EStG),
- Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 5 Abs. 4b EStG),
- übernommene Verpflichtungen (§ 4f EStG),
- Pensionsverpflichtungen (§ 6a EStG) und
- Latente Steuern (§ 4 Abs. 1 EStG).

1.3 Auflösung

Sind die Gründe für Rückstellungen entfallen, so sind Rückstellungen aufzulösen (§ 249 Abs. 2 Satz 2 HGB). Das gilt auch dann, wenn nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Bilanzerstellung Umstände bekannt werden, die am Bilanzstichtag objektiv vorlagen, aus denen sich ergibt, dass mit einer Inanspruchnahme nicht mehr zu rechnen ist (H 5.7 Abs. 13 „Auflösung“ EStH).

Eine **Rückstellung für eine gerichtsanhängige Schadensersatzverpflichtung** ist nach den Grundsätzen der Wertaufhellung allerdings erst aufzulösen, wenn über die Verpflichtung endgültig und rechtskräftig ablehnend entschieden ist. Eine Rückstellung ist nicht aufzulösen, wenn der Unternehmer in einer Instanz obsiegt hat, der Prozessgegner gegen diese Entscheidung aber noch ein Rechtsmittel einlegen kann. Ein nach dem Bilanzstichtag aber vor dem Zeitpunkt der Bilanzaufstellung erfolgter Verzicht des Prozessgegners auf ein Rechtsmittel wirkt nicht auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag zurück (H 5.7 Abs. 13 „Rechtsmittel“ EStH).

Hinsichtlich der Beurteilung für die Auflösung einer Schadensersatzrückstellung ist der Eintritt der Rechtskraft eines Urteils immer ein rechtbegründendes, nie ein wertaufhellendes Ereignis.

Selbst Verhandlungen am Bilanzstichtag über den Wegfall einer Verpflichtung rechtfertigen grundsätzlich nicht die Auflösung der Rückstellung (H 5.7 Abs. 13 „Verhandlungen“ EStH).

2. Bewertung nach Handelsrecht

Da bei einer Rückstellung die tatsächliche Höhe der Inanspruchnahme nicht feststeht, ist die Höhe der Rückstellung zwangsläufig im **Schätzungswege** zu ermitteln. Die Schätzung hat sich im Rahmen einer vernünftigen kaufmännischen Beurteilung zu bewegen, um den in der Zukunft liegenden Risiken Rechnung zu tragen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Dabei sind Erfahrungssätze der Vergangenheit zu berücksichtigen, soweit vorhanden. Für die Bildung der Rückstellung ist grundsätzlich der Kostenaufwand maßgebend, den der Kaufmann voraussichtlich zur Erbringung der Leistung bei Fälligkeit tatsächlich aufwenden muss, sog. Erfüllungsbetrag.

Die handelsrechtliche Bewertung der Rückstellungen erfolgt unter Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen. Ferner werden die Rückstellungen abgezinst.

Die Abzinsung hat auf der Grundlage des durchschnittlichen Marktzinssatzes der vergangenen sieben Geschäftsjahre, unter Berücksichtigung der Restlaufzeit der Rückstellungen, bzw. der diesen zugrunde liegenden Verpflichtungen, zu erfolgen. Im Umkehrschluss wird damit klargestellt, dass Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von einem Jahr und weniger nicht abzuzinsen sind. Die jeweiligen Zinssätze veröffentlicht die Deutsche Bundesbank monatlich. Für die Bewertung von Pensionsrückstellungen ist seit dem Jahr 2016 davon abweichend der durchschnittliche Marktzinssatz der vergangenen 10 Geschäftsjahre zu Grunde zu legen. Die Differenz, die sich aus der Anwendung des durchschnittlichen Marktzinssatzes der vergangenen 10 Geschäftsjahre gegenüber dem durchschnittlichen Marktzinssatzes der vergangenen sieben Geschäftsjahre ergibt, ist im Anhang zu erläutern und unterliegt einer Ausschüttungssperre. Diese Regelung konnte freiwillig bereits im Jahresabschluss 2015 angewendet werden.

3. Bewertung nach Steuerrecht

Nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz sind Rückstellungen grundsätzlich wie vor beschrieben auch in der Steuerbilanz anzusetzen.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG i.V.m. § 5 Abs. 6 EStG, sind Rückstellungen für die steuerliche Gewinnermittlung jedoch höchstens insbesondere unter Berücksichtigung folgender Grundsätze anzusetzen:

- bei **Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen** ist auf der Grundlage der Erfahrungen in der Vergangenheit aus der Abwicklung solcher Verpflichtungen die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige nur zu einem Teil der Summe dieser Verpflichtungen in Anspruch genommen wird;
- **Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen** sind mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten;
- **künftige Vorteile**, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden, sind, soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind, bei ihrer Bewertung Wert mindernd zu berücksichtigen;
- **Rückstellungen für Verpflichtungen**, für deren Entstehen im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist, sind zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln. Rückstellungen für die Verpflichtung, ein Kernkraftwerk stillzulegen, sind ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung bis zum Zeitpunkt, in dem mit der Stilllegung begonnen werden muss, zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln; steht der Zeitpunkt der Stilllegung nicht fest, beträgt der Zeitraum für die Ansammlung 25 Jahre;
- **langfristige Rückstellungen für Verpflichtungen** sind mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen. Für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ist der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend.
- **Künftige Preis- und Kostensteigerungen** dürfen im Gegensatz zur Bewertung in der Handelsbilanz in der Steuerbilanz bei der Bewertung der Rückstellungen nicht berücksichtigt werden.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung stellt jedoch der handelsrechtliche Rückstellungswert stets die betragsmäßige Obergrenze für den steuerlichen Rückstellungswert dar, d.h. die Rückstellung darf mit Ausnahme der Pensionsrückstellungen in der Steuerbilanz nicht höher sein als in der Handelsbilanz. Diese Auffassung hat der BFH zwischenzeitlich mehrfach bestätigt, zuletzt mit Urteil vom 09.03.2023, IV R 24/19.

Durch das AIFM-Gesetz wurde Ende 2013 der § 4f EStG neu in das Steuerrecht eingefügt, nach dem Rückstellungen, die im Rahmen einer Schuldübernahme übernommen wurden, zu den der Übernahme folgenden Bilanzstichtagen selbst dann mit den steuerlich maßgeblichen Wertansätzen zu bewerten sind, wenn diese

entgeltlich übernommen wurden. Dadurch kann es bei der entgeltlichen Schuldübernahme zu erheblichen Übernahmefolgegewinnen kommen.

Schluss

Rückstellungen werden im Steuerrecht zu Unrecht als „Steuersparinstrument“ misstrauisch betrachtet, stellen jedoch handelsrechtlich notwendige Bilanzpositionen dar, um den Gläubigern des Unternehmens ein tatsächliches „Bild der Vermögens- und Ertragslage“ zu vermitteln. Hinsichtlich der Bewertung klaffen jedoch – wegen der steuerrechtlich erheblichen Einschränkungen dem Grunde nach – und der abweichenden Bewertungsspielregeln weiterhin große Lücken zwischen Handels- und Steuerrecht.

Ich bedanke mich für Ihre Aufmerksamkeit.

Vortrag 17: Rechnungsabgrenzungsposten in der Handels- und Steuerbilanz

I. Einführende Hinweise

Bei dem Thema kann man sich im Vortragsaufbau eng am Gesetzesaufbau des § 250 HGB halten und sollte insbesondere Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz darstellen.

II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	Einleitung	Thema; Kurzübersicht
1.	Allgemeines	Begriff, antizipative und transitorische Posten, Rechtsgrundlagen
2.	Handelsrecht	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten, Passive Rechnungsabgrenzungsposten, Disagio
2.1	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten/ ARAP	Begriff, Abgrenzung der Tatbestandsmerkmale, Beispiele
2.2	Passive Rechnungsabgrenzungsposten/ PRAP	Begriff, Beispiele
2.3	Disagio	Darstellung Sachverhalt, Tilgungs- und Fälligkeitsdarlehen, RAP kein Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut
3.	Steuerliche Abweichungen	§ 5 Abs. 5 EStG
3.1	Disagio	Aktivierungspflicht
3.2	Umsatzsteuer aus Anzahlungen und Verbrauchssteuern	Aktivierungspflicht in der Steuerbilanz und vergleichende Darstellung in Handels- und Steuerbilanz
	Schluss	Jahressteuergesetz 2022, § 5 Abs. 5 Satz 2 EStG

III. Der Vortrag

Einleitung

Sehr geehrter Herr Prüfungsvorsitzender, meine Damen und Herren, ich habe mich für das Thema „**Rechnungsabgrenzungsposten in der Handels- und Steuerbilanz**“ entschieden.

Berühren Geschäftsvorfälle das Ergebnis von zwei oder mehr Geschäftsjahren, müssen zur Gewährleistung einer periodengerechten Gewinnabgrenzung nach dem Grundsatz der Periodenabgrenzung des § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz Rechnungsabgrenzungen vorgenommen werden. Rechnungsabgrenzungsposten sind quasi eine Materialisierung des Periodenprinzips.

Themenbereich Gesellschaftsrecht

Vortrag 1: Das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz/MoPeG)

I. Einführende Hinweise

Das MoPeG sieht wesentliche Änderungen für das Recht der Personengesellschaften vor. Es soll die Rechtsfähigkeit der GbR, die mit der Rechtsprechung des BGH im Jahre 2001 ihren „Lauf genommen hat“ nun vervollständigen und normieren. Dies wird komplettiert durch die Eintragungsmöglichkeit der GbR in ein Gesellschaftsregister. Hierdurch wird der Weg frei für eine vollständige Grundbuchfähigkeit der GbR. Die GbR erhält durch weitere begleitende Gesetzesregelungen mehr Eigenständigkeit. Weitere Modernisierungsmaßnahmen für die Personengesellschaft runden das neue Gesetz ab.

II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	Einleitung	Thema; Kurzübersicht
1.	Rechtsfähigkeit für die GbR	Nach § 705 Abs. 3 BGB n.F. wird das Vorliegen einer rechtsfähigen der GbR vermutet
2.	Gesellschaftsregister für die GbR (§§ 707 ff. BGB n.F.)	Gesellschaftsregisters für GbR Für Eintragung besteht Wahlrecht Eintragung ist aber Voraussetzung für die Eintragung im Grundbuch (§ 47 Abs. 2 GBO n.F.) Eingetragenen Schiffe (§ 51 Abs. 2 SchRegO n.F.) Namensaktionär (§ 67 Abs. 1 S. 3 AktG n.F.) Gesellschafter GmbH (§ 40 Abs. 1 S. 3 GmbHG n.F.).
3.	Vermögen der GbR (§§ 713, 722 BGB n.F.)	GbR ist Träger ihres Vermögens Zwangsvollstreckung in Vermögen der Gesellschaft und nicht – wie bisher – in Vermögen
4.	Umwandlungsfähigkeit der (eingetragenen) (e)GbR	GbR wird umwandlungsfähig nach UmwG GbR kann an einer Spaltung, einer Verschmelzung oder einem Formwechsel teilnehmen
5.	Sitz und Firma	Freies Sitzwahlrecht unabhängig vom Ort der Eintragung (§ 706 BGB n.F.) Soweit GbR im Gesellschaftsregister eingetragen gilt handelsrechtliches Firmenrecht Rechtsformzusatz „eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts“ oder „eGbR“
6.	Stimmgewichtung	Stimmgewichtung und Ergebnisverteilung nach Beteiligungsverhältnissen (§ 709 Abs. 3 BGB n.F., 120 Abs. 1 S. 2 HGB n.F.).
7.	Informationsrechte und -pflichten (§ 717 BGB n.F.)	MoPeG regelt Informationsrechten der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft.

8.	Abfindungsanspruch des Gesellschafters (§ 728 BGB n.F.)	Gesellschaft hat ausgeschiedenen Gesellschafter eine dem Wert seines Anteils angemessene Abfindung zu zahlen, wobei Wert des Gesellschaftsanteils direkt zu bewerten ist
9.	Statuswechsel (§ 707c BGB n.F.)	Identitätswahrender Wechsel zwischen verschiedenen Formen der Personengesellschaft/Personenhandels-gesellschaft wird vom Umwandlungsgesetz nach wie vor nicht erfasst (§ 214 UmwG) Statuswechsel zukünftig aus Register ersichtlich
10.	Nachhaftungsbegrenzung (§ 728b Abs. 1 S. 2 BGB n.F., § 137 Abs. 1 S. 2 HGB n.F.)	Ausgeschiedener Gesellschafter haftet für Schadenser-satzansprüche nur, wenn Pflichtverletzung vor Ausschei-den eingetreten
11.	Freie Berufe (§ 107 Abs. 1 S. 2 HGB n.F.)	Personenhandelsgesellschaften werden für Freie Berufe geöffnet Berufsrechtlicher Vorbehalt Freiberufler GmbH & Co. KG eröffnet
12.	Beschlussverfahren (§ 109 HGB n.F.) und Beschlussmängelrecht (§ 110 ff. HGB n.F.)	Beschlussmängelrecht für Personenhandelsgesellschaf-ten nach aktienrechtlichen Anfechtungsmodell
13.	Gewinnermittlung und Gewinnverteilung (§§ 120 ff. HGB n.F.)	Geschäftsführender Gesellschafter ist verpflichtet Jahresabschluss aufzustellen Gewinnverteilung entsprechend Anteilsquote Gesetz geht von „Vollausschüttung“ aus
14.	Informationsrechte der Kommanditisten (§ 166 HGB n.F.)	Informationsrechte der Kommanditisten werden erweitert Informationsrechte können im Gesellschaftsvertrag nicht ausgeschlossen werden
15.	Einheits-GmbH & Co. KG (§ 170 Abs. 2 HGB n.F.)	Einheitsgesellschaft im Gesetz benannt Gesellschafterrechte in der GmbH nehmen Kommandi-tisten
16.	Haftung des nicht eingetragenen Kom-manditisten (§ 176 HGB n.F.)	Kommanditist, der der Teilnahme der Gesellschaft am Rechtsverkehr zugestimmt hat, haftet für Verbindlichkei-ten der Gesellschaft die bis zu seiner Eintragung begrün-det wurden, wie ein persönlich haftender Gesellschafter
17.	Simultaninsolvenz der GmbH & Co. KG (§ 179 HGB n.F.)	Simultaninsolvenz der GmbH & Co. KG
	Schluss	Fazit

III. Der Vortrag

Einleitung

Sehr geehrter Herr Prüfungsvorsitzender, sehr geehrte Damen und Herren. Das Thema meines Kurzvortrags lautet: „**Das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechts-modernisierungsgesetz/MoPeG)**“. Der Gesetzgeber hat die größte Reform des Personengesellschaftsrechts seit über hundert Jahren beschlossen. Das Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) wurde am 10.08.2021, BGBl I 2021, 3436 verkündet. Seit dem 01.01.2024 ist das Gesetz mit geringfügigen Ausnahmen (z.B. § 15b InsO, Art. 45 MoPeG, die mit Verkündung in Kraft getreten sind) in Kraft getreten. Das MoPeG sieht wesentliche Änderungen für das Recht der Personengesellschaften vor. Unter anderem erhält die GbR nunmehr die vollständige Rechtsfähigkeit.

1. Rechtsfähigkeit für die GbR

Nach der neueren Rechtsprechung ist die GbR als rechtsfähig anerkannt. Diese wird gesetzlich geregelt. Nach § 705 Abs. 3 BGB n.F. wird das Vorliegen einer rechtsfähigen der GbR vermutet; diese ist nunmehr der Regelfall.

2. Gesellschaftsregister für die GbR (§§ 707 ff. BGB n.F.)

Das MoPeG sieht die Einführung eines von den Amtsgerichten zu führenden Gesellschaftsregisters für die GbR vor. Für die Eintragung besteht ein Wahlrecht. Die Eintragung im Gesellschaftsregister wird Voraussetzung für die Eintragung und somit auch für den Erwerb von Rechten an Grundstücken (§ 47 Abs. 2 GBO n.F.) und eingetragenen Schiffen (§ 51 Abs. 2 SchRegO n.F.), als Namensaktionär (§ 67 Abs. 1 S. 3 AktG n.F.) oder als Gesellschafter einer GmbH (§ 40 Abs. 1 S. 3 GmbHG n.F.).

3. Vermögen der GbR (§§ 713, 722 BGB n.F.)

Die rechtsfähige GbR ist Träger ihres Vermögens. Daher erfolgt eine Zwangsvollstreckung in das Vermögen der Gesellschaft und nicht - wie bisher - in das Vermögen der Gesellschafter.

4. Umwandlungsfähigkeit der GbR

Die GbR wird umwandlungsfähig nach UmwG. Die GbR kann nach vorheriger Registrierung als sog. eGbR an einer Spaltung, einer Verschmelzung oder einem Formwechsel teilnehmen.

5. Sitz und Firma

Personengesellschaften haben ein freies Sitzwahlrecht unabhängig vom Ort der Eintragung (§ 706 BGB n.F.).

Soweit die GbR im Gesellschaftsregister eingetragen ist gilt im Wesentlichen das handelsrechtliche Firmenrecht. Die GbR hat den Rechtsformzusatz „eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts“ oder „eGbR“ zu führen.

6. Stimmgewichtung

Die rechtsfähige GbR ist Träger ihres Vermögens. Daher erfolgt eine Zwangsvollstreckung in das Vermögen der Gesellschaft und nicht - wie bisher - in das Vermögen der Gesellschafter.

7. Informationsrechte und -pflichten (§ 717 BGB n.F.)

Das MoPeG regelt die Informationsrechte und -Pflichten der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft.

8. Abfindungsanspruch des Gesellschafters (§ 728 BGB n.F.)

Die Gesellschaft hat dem ausgeschiedenen Gesellschafter eine dem Wert seines Anteils angemessene Abfindung zu zahlen, wobei der Wert des Gesellschaftsanteils direkt zu bewerten und nicht wie bisher quotale vom Unternehmenswert abzuleiten ist.

9. Statuswechsel (§ 707c BGB n.F.)

Der identitätswahrende Wechsel zwischen verschiedenen Formen der Personengesellschaft/Personenhandelsgesellschaft wird vom Umwandlungsgesetz nach wie vor nicht erfasst (§ 214 UmwG). Ein solcher Statuswechsel ist nun aus dem Register ersichtlich.

10. Nachhaftungsbegrenzung (§ 728b Abs. 1 S. 2 BGB n.F., § 137 Abs. 1 S. 2 HGB n.F.)

Ein ausgeschiedener Gesellschafter haftet für Schadensersatzansprüche nur noch dann, wenn die Pflichtverletzung vor dem Ausscheiden eingetreten ist. Dieser haftet nicht für Haftungsansprüche, die aufgrund von Pflichtverletzung anderer Mitglieder nach Ausscheiden eines Gesellschafters entstehen.

11. Freie Berufe (§ 107 Abs. 1 S. 2 HGB n.F.)

Personenhandelsgesellschaften werden für die Freien Berufe geöffnet. Die Öffnung steht unter berufsrechtlichem Vorbehalt. Damit ist Freiberuflern der Weg in die KG und GmbH & Co. KG eröffnet.

12. Beschlussverfahren (§ 109 HGB n.F.) und Beschlussmängelrecht (§ 110 ff. HGB n.F.)

Das bisher nicht geregelte Beschlussmängelrecht für Personenhandelsgesellschaften ist nach dem aktienrechtlichen Anfechtungsmodell geregelt worden.

13. Gewinnermittlung und Gewinnverteilung (§§ 120 ff. HGB n.F.)

Die geschäftsführenden Gesellschafter sind verpflichtet einen Jahresabschluss aufzustellen. Die Gesellschafter entscheiden durch Beschluss über die Feststellung des Jahresabschlusses. Für die Gewinnverteilung ist entsprechend der GbR die Anteilsquote maßgeblich. Das Gesetz geht von einer „Vollausschüttung“ aus.

14. Informationsrechte der Kommanditisten (§ 166 HGB n.F.)

Die Informationsrechte der Kommanditisten werden erweitert. Die Informationsrechte können im Gesellschaftsvertrag nicht ausgeschlossen werden.

15. Einheits-GmbH & Co. KG (§ 170 Abs. 2 HGB n.F.)

Die Einheitsgesellschaft wird im Gesetz benannt. Die Gesellschafterrechte in der GmbH nehmen die Kommanditisten wahr.

16. Haftung des nicht eingetragenen Kommanditisten (§ 176 HGB n.F.)

Der Kommanditist, der der Teilnahme der Gesellschaft am Rechtsverkehr zugestimmt hat, haftet für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft, die bis zu seiner Eintragung begründet wurden, wie ein persönlich haftender Gesellschafter.

17. Simultaninsolvenz der GmbH & Co. KG (§ 179 HGB n.F.)

Das MoPeG regelt erstmals die Simultaninsolvenz der GmbH & Co. KG. Oftmals werden in der Praxis sowohl der persönlich haftende Gesellschafter als auch die KG insolvent. Bisher führte die Insolvenz des persönlich haftenden Gesellschafters grundsätzlich zu dessen Ausscheiden aus der KG. Eine Sanierung einer zweigliedrigen Gesellschaft war hierdurch oftmals unmöglich. In diesen Fällen der Simultaninsolvenz scheidet der persönlich haftende Gesellschafter nun nicht mehr aus.

Schluss

Mit dem MoPeG wurden eine Vielzahl überfälliger Modernisierungen umgesetzt. Insbesondere die GbR dürfte infolge vollständiger Rechtsfähigkeit und Möglichkeit der Eintragung in ein Gesellschaftsregister an Attraktivität gewinnen. In der Praxis wird hier sicherlich verstärkter Beratungsbedarf entstehen. Jedenfalls ist eine Prüfung der vor dem 01.01.2024 erstellten Gesellschaftsverträge von Personengesellschaften angezeigt.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.

Vortrag 2: Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz unter Berücksichtigung aktueller umwandlungssteuerlicher Entwicklungen

I. Einführende Hinweise

Das **Umwandlungsrecht** ist die Grundlage für die steuerliche Beurteilung von Umstrukturierungsvorgängen. Die zivilrechtliche Beurteilung von Umwandlungsvorgängen ist daher Gegenstand sowohl in der schriftlichen als auch in der mündlichen Steuerberaterprüfung. Im Rahmen des vorliegenden Themas sollen die verschiedenen Möglichkeiten einer Umwandlung und deren Ablauf dargestellt werden. Abschließend sollte ein steuerlicher Bezug des Themas hergestellt werden.