

## 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 durcharbeiten. 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](http://www.bundesfinanzhof.de)) und die neuesten Verwaltungserlasse und Gesetzesvorhaben (Pflichtlektüre: [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)) auf dem Laufenden halten. Aktuelle Gesetzesfassungen finden Sie unter [www.juris.de](http://www.juris.de) und [www.gesetze-im-internet.de](http://www.gesetze-im-internet.de). Hilfreiche Darstellungen zu der Entwicklung eines Gesetzes bzw. einer Norm mit entsprechender Änderungshistorie finden Sie prägnant dargestellt bei [www.buzer.de](http://www.buzer.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 bzw. Prüferin verfügt über ein gutes Gehör. Ein zu leiser Vortrag strengt unerhört an und führt häufig dazu, dass die Zuhörenden „abschalten“;
- Ist mein Vortrag interessant? Kann ich die Prüfenden fesseln? Auch ein langweiliges Thema kann mithilfe von Beispielen, Sprachmodulation, rhetorischen Fragen etc. zum Genuss und damit zum Prüfungserfolg werden;
- Ist ein roter Faden erkennbar? Es soll der Aufbau des Vortrags erkennbar und nachvollziehbar sein.

Sie können die rhetorischen Übungen mittels jeden Themas und gegenüber jeder Gruppe an Zuhörenden durchführen. Als **hervorragende Übung** bietet es sich an, ein Thema aus einer Tageszeitung zu entnehmen (oder noch besser: sich von den Zuhörenden 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 Zuhörende eignen sich Kolleginnen und Kollegen ebenso wie natürlich auch Personen ohne steuerrechtlichen Hintergrund aus dem privaten Umfeld. 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 man 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 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 Hand- oder 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 Siegerin bzw. 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 die Vorsitzende bzw. 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 Prüflinge zu spät kamen, weil diese den falschen Zug zum Prüfungsort genommen hatten. Eine Übernachtung am Prüfungsort im Hotel hätte dieses Problem – wie auch eventuellen Verkehrsstress auf dem Weg zur Prüfung – vermieden.

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 Prüfungskandidatinnen und -kandidaten erzählen, dass Sie Pech mit den Themen hatten. Die Themen der Kandidatinnen und Kandidaten vor ihnen hätten Sie aber 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 und Prüferinnen 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 Prüflinge 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 und Prüferinnen 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 ...“

Die Kommission bekommt dann noch einmal plakativ Ihre Leistung dargestellt.

Dem **Schlussteil** 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 bzw. die Prüfungsvorsitzende wird Sie in der Regel auffordern („Herr/Frau ... beginnen Sie bitte mit Ihrem Vortrag ...“).
- Nutzen Sie die Vortragszeit von zehn Minuten voll aus. Viele Prüferinnen und 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 Kommissionsmitglieder miteinander reden (auch das hat es schon gegeben), mit dem Kopf schütteln oder Notizen machen;
- Suchen Sie sich Prüfende, die Sie wohlwollend anblicken (auch das gibt es) und versuchen Sie dennoch auch den Blickkontakt zu den anderen zu finden;
- Halten Sie unbedingt Blickkontakt zur Kommission;
- 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 ...“).

## Themenbereich Körperschaftsteuer/Gewerbsteuer

### Problembereich 1: Unterschiede zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften

**Frage:** Bevor wir in die Besteuerung der Körperschaften einsteigen, schauen wir uns folgenden Fall an: An einer OHG sind 3 natürliche Personen (A, B und C) jeweils paritätisch beteiligt. Der Gewinn des Wirtschaftsjahrs = Kalenderjahrs 2024 soll 300.000 € betragen. Wie versteuern die Gesellschafter, die alle Voraussetzungen eines Mitunternehmers erfüllen diesen Gewinn?

**Antwort:** Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG versteuert jeder Mitunternehmer seinen Gewinnanteil individuell. Hierzu wird zunächst auf der Ebene der Gesamthand der Gewinn einheitlich und gesondert festgestellt und den einzelnen Mitunternehmern zugewiesen (§§ 179 ff. AO). Die Mitunternehmer versteuern dann ihren Gewinnanteil mit ihrem individuellen Steuersatz im Rahmen ihrer individuellen Einkommensteuererklärung.

**Frage:** Stellt es nicht eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung i.S.v. Art. 3 GG dar, wenn ein Mitunternehmer seinen Gewinnanteil mit einem Spitzensteuersatz von 42 % bzw. 45 % versteuern muss, wohingegen ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seine Dividende ja nur mit 25 % im Rahmen der Abgeltungsteuer bzw. nur zu 60 % im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens versteuern muss?

**Antwort:** Bei der Besteuerung der Dividende muss berücksichtigt werden, dass das Einkommen der Kapitalgesellschaft bereits einer Körperschaftsteuer von 15 % zuzüglich 5,5 % SolZ (der ja für die Körperschaftsteuer nicht abgeschafft wurde) und ca. 15 % Gewerbesteuer (je nach kommunalen Hebesatz) unterliegt. Bei einem Gewinn von 100.000 € kann die Kapitalgesellschaft sonach lediglich ca. 70.000 € an ihre Gesellschafter ausschütten.

Die Gesellschafter müssen nun die 70.000 € mit 25 % (im Fall der Abgeltungsteuer) zuzüglich 5,5 % SolZ (der ja auch für Dividenden weiterhin anfällt) versteuern. Eine eventuelle Kirchensteuer auf die Dividende lasse ich aus Vereinfachungsgründen außer Acht. Damit beträgt die Steuerbelastung insgesamt (Kapitalgesellschaft plus Gesellschafter) ca. 50 % und liegt daher sogar geringfügig über der Belastung der Gesellschafter einer Personengesellschaft. Das gleiche Ergebnis entsteht in etwa im Falle der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens.

**Frage:** Können die Gesellschafter der oben genannten OHG ihre Gewinnanteile auch anders versteuern?

**Antwort:** Seit der großen Reform des Körperschaftsteuerrechts in 2000 wurde immer wieder diskutiert, ob man nicht den Gesellschaftern einer Personengesellschaft eine Option geben sollte, wie Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft besteuert zu werden. Zahlreiche Staaten bieten dieses Modell an (z.B. Frankreich, USA). Bei der Reform des Körperschaftsteuerrechts konnte sich dieses Modell nicht durchsetzen, da es als zu kompliziert angesehen wurde.

Mit der Einführung des § 34a EStG wurde ein Mittelweg beschritten. Jeder Gesellschafter einer Personengesellschaft kann – unabhängig von den anderen Gesellschaftern – für jedes Wirtschaftsjahr gesondert wählen, ob er seinen Gewinnanteil nach § 34a EStG behandelt haben möchte. In diesem Fall wird zwischen der Thesaurierung und der Entnahme des Gewinns unterschieden. Bleibt der Gewinn in der Personengesellschaft, so versteuert der Gesellschafter diesen lediglich mit 28,25 % (unabhängig von seinem individuellen Steuersatz). Die 28,25 % entsprechen in etwa der Steuerbelastung, die

auf der Ebene einer Kapitalgesellschaft entsteht (siehe oben). Erst wenn dieser thesaurierte Teil des Gewinns entnommen wird, wird er nachträglich mit 25 % Einkommensteuer belastet (also vergleichbar der Abgeltungsteuer).

**Kommentar des Prüfers:** Da wir uns im Folgenden ja vorrangig mit der Besteuerung von Kapitalgesellschaften befassen wollen, lassen wir die weiteren Probleme des unstreitig komplizierten § 34a EStG erst einmal beiseite.

**Frage:** Gibt es auch eine dritte Möglichkeit der Besteuerung von Gewinnen einer Mitunternehmerschaft?

**Antwort:** Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) wurde die Option zur Körperschaftsteuer nach **§ 1a KStG** eingeführt. Diese ermöglicht es in- und ausländischen Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften ertragsteuerlich wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln werden. Ausgeübt werden kann die Option erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 beginnen. Im Fall eines kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahres ist der Antrag somit grundsätzlich spätestens am 30. November des vorangehenden Jahres zu stellen, sofern sich nicht aus § 108 Abs. 3 AO etwas anderes ergibt. Die Antragsfrist ist nicht verlängerbar. Damit wurde das bereits im Jahr 2000 diskutierte Optionsmodell nunmehr im deutschen Steuerrecht umgesetzt.

Der entscheidende Unterschied zu § 34a EStG besteht darin, dass § 34a EStG eine Wahlmöglichkeit des Gesellschafters (Mitunternehmers) darstellt, während die Option des § 1a KStG von der Gesellschaft selbst ausgeübt werden muss. Ein weiterer entscheidender Unterschied besteht darin, dass § 34a EStG für jedes Wirtschaftsjahr neu ausgeübt werden kann, also jederzeit ein späterer Wechsel zur normalen Besteuerung möglich ist. Übt die Personengesellschaft die Option des § 1a KStG aus, so ist sie grundsätzlich an diese Option auch in den folgenden Wirtschaftsjahren gebunden. Eine Rückkehr zur Versteuerung nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (sog. Rückoption nach § 1a Abs. 4 KStG) ist nur unter erschwerten Bedingungen möglich.

**Frage:** Erläutern Sie bitte das Grundprinzip des § 1a KStG.

**Antwort:** Optiert eine Personengesellschaft zur Körperschaftsbesteuerung, so versteuert die Personengesellschaft das Einkommen gemäß § 8 KStG mit 15 % Körperschaftsteuer zuzüglich 5,5 % SolZ und je nach örtlichem Hebesatz ca. 15 % Gewerbesteuer. Im Gegensatz zur Besteuerung nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG kann die Gewerbesteuer nicht bei der Veranlagung der Gesellschafter angerechnet werden (vgl. § 35 EStG).

Werden die thesaurierten Gewinne entnommen, so wird diese Entnahme fiktiv wie eine Dividende behandelt (§ 1a Abs. 3 Nr. 1 KStG). Eine Dividende im gesellschaftsrechtlichen Sinne kann es bei einer Personengesellschaft nicht geben. Die steuerliche Option ändert ja nichts daran, dass die Gesellschaft weiterhin eine Personengesellschaft i.S.d. §§ 105 ff. HGB darstellt. Damit versteuern die Gesellschafter ihre entnommenen Gewinnanteile wie eine Dividende nach §§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 32d Abs. 1 EStG.

**Frage:** Was geschieht mit den bisherigen Kapitalkonten? In der Bilanz einer Kapitalgesellschaft gibt es ja keine Kapitalkonten der Gesellschafter.

**Antwort:** Der Übergang zur Körperschaftsbesteuerung gilt als Formwechsel i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG. Die §§ 1 und 25 UmwStG sind entsprechend anzuwenden. Das im Einbringungszeitpunkt in der Steuerbilanz auszuweisende Eigenkapital wird auf dem steuerlichen Einlagekonto (vgl. § 27 KStG) der optierenden Gesellschaft erfasst (§ 1a Abs. 2 KStG). Im Falle einer späteren Ausschüttung wird die Ausschüttung aus dem Einlagekonto nach § 17 Abs. 4 EStG und nicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG besteuert. Der Grund dafür liegt darin, dass die Kapitalkonten der Gesellschafter ja bereits nach § 15

Abs. 1 Nr. 2 EStG besteuert wurden und eine spätere Ausschüttung (respektive Entnahme) nicht noch einmal besteuert werden soll.

**Frage:** Führt die fiktive Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nicht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven?

**Antwort:** § 25 UmwStG verweist auf die §§ 20-23 UmwStG und erklärt diese entsprechend für anwendbar. Nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG können die Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten angesetzt werden, wenn die dort genannten Voraussetzungen erfüllt sind und insbesondere der Buchwertantrag gestellt wird.

**Frage:** Gehen wir einmal davon aus, dass ein Gesellschafter einer Personengesellschaft, der seinen Gewinnanteil bisher nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG versteuert hat, für die Gesellschaft als Arbeitnehmer tätig ist. Wie versteuert er dann sein Gehalt?

**Antwort:** Das Gehalt wird nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als sog. Sonderbetriebseinnahmen versteuert. Eventuelle Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis werden als Sonderbetriebsausgaben abgezogen. Sonderbetriebseinnahmen/Sonderbetriebsausgaben sind in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung aufzunehmen.

**Frage:** Wie versteuert der Gesellschafter seinen Gehalt, nachdem die Gesellschaft zur Körperschaftsteuer optiert hat?

**Antwort:** Wenn die Personengesellschaft wie eine Körperschaft besteuert wird, kann es keine Sonderbetriebseinnahmen/Sonderbetriebsausgaben mehr geben. Daher sieht § 1a Abs. 3 Nr. 2 KStG vor, dass der Gesellschafter künftig sein Gehalt nach § 19 EStG versteuert.

**Frage:** Nehmen wir an, dass der Gesellschafter der Personengesellschaft bisher eine Pensionszusage erhalten hat. Wie ist diese Pensionszusage bilanzsteuerlich zu behandeln?

**Antwort:** Auf der Ebene der Gesamthand wurde die Pensionszusage handelsrechtlich als Personalaufwand gebucht (Buchungssatz: Personalaufwand an Rückstellung). Diese Buchung gilt nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz auch für die Steuerbilanz. Steuerrechtlich wurde die Pensionszusage aber nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als Sonderbetriebseinnahme erfasst. Sonach wurde in der Sonderbilanz gewinnwirksam eine Forderung auf Pension eingebucht (Buchungssatz: Pensionsforderung an Erträge aus Sonderbetriebsvermögen). Im Falle einer späteren Auszahlung der Pension wurde der Zahlungsaufwand mit der Auflösung der Rückstellung saldiert und in der Sonderbilanz der Zahlungseingang mit der Pensionsforderung.

**Frage:** Wie sieht dies nun aus, wenn die Personengesellschaft zur Körperschaftsteuer optiert?

**Antwort:** Da die Option steuerlich wie eine Umwandlung behandelt wird, gelten die gleichen Grundsätze wie im Falle einer Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft. Dabei bleibt der bisherige Pensionsanspruch des Mitunternehmers erhalten. Die künftigen Zusagen werden dann aber nicht mehr im Sonderbetriebsvermögen erfasst und vom Gesellschafter zunächst mangels Zuflusses nach §§ 19, 11 EStG nicht versteuert. Im Falle der späteren Zahlung der Pension ist die Zahlung aufzuteilen in nachträgliche Sonderbetriebseinnahmen (§§ 15 Abs. 1 Nr. 2, 24 EStG) und Rentenzahlungen nach § 19 EStG.

**Frage:** Der folgende Fall wird erst in einigen Jahren relevant werden. Der Gesellschafter einer Personengesellschaft, die zur Körperschaftsteuer optiert hat, veräußert seinen Anteil an der Personengesellschaft. Wie versteuert er den Veräußerungsgewinn?

## Problembereich 8: Vorsteuer und Vorsteuerberichtigung

**Frage:** § 15 Abs. 1 UStG enthält mehrere Anspruchsgrundlagen für den Vorsteuerabzug. Braucht der Unternehmer in jedem Fall eine ordnungsgemäße Rechnung, um den Vorsteuerabzug vornehmen zu können?

**Antwort:** Nein, die ordnungsgemäße Rechnung ist nur dann Voraussetzung, wenn der Unternehmer eine Leistung erhält, für die der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer schuldet (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Insbesondere in den Fällen, in denen sich eine Vorsteuerabzugsberechtigung nach einem innergemeinschaftlichen Erwerb oder bei der Steuerschuld des Leistungsempfängers nach § 13b UStG ergibt, braucht der Leistungsempfänger überhaupt keine Rechnung zu haben, deshalb kann sich bei einer nicht ordnungsgemäßen Rechnung kein Ausschluss des Vorsteuerabzugs ergeben.

**Frage:** Ist in den Fällen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG auch immer eine ordnungsgemäße Rechnung notwendig oder ist ein Vorsteuerabzug auch ohne vollständig zutreffende Rechnung denkbar?

**Antwort:** Nach der nationalen Regelung in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG muss eine ordnungsgemäße Rechnung nach § 14 und § 14a UStG vorliegen. Dies könnte unter den Voraussetzungen des § 33 UStDV auch eine Kleinbetragsrechnung (seit dem 01.01.2017 bis zu einem Grenzbetrag von 250 €) sein. Der EuGH sieht in den Rechnungsvorgaben nur formale Voraussetzungen, die den Vorsteuerabzug dann nicht ausschließen sollen, wenn die materiell-rechtlichen Voraussetzungen eindeutig vorliegen. Allerdings ergeben sich aus der bisherigen Rechtsprechung des EuGH keine belastbaren Aussagen, unter welchen Voraussetzungen bei einer formal nicht ordnungsgemäßen Rechnung der Unternehmer trotzdem den Vorsteuerabzug vornehmen kann. Der BFH hat allerdings festgestellt, dass die Rechnung in den Fällen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG eine zwingende Ausübungsvoraussetzung für den Vorsteuerabzug ist (BFH, Urteil vom 12.03.2020, V R 48/17, BStBl II 2020, 604).

Es ist auch zu beachten, dass die Frage der ordnungsgemäßen Rechnung einem steten Wandel in der Rechtsprechung unterworfen ist. So war in einem Verfahren, in dem es um die Rechnungsanschrift ging, strittig, ob in einer ordnungsgemäßen Rechnung als Anschrift jede Adresse ausreichend ist, die eine postalische Erreichbarkeit ermöglicht. Nachdem der EuGH (Urteil vom 15.11.2017, C-374/16 – Rochus Geissel und C-375/16 – Igor Butin, BFH/NV 2018, 374 sowie nachfolgend der BFH, Urteil vom 21.06.2018, V R 25/15, BStBl II 2018, 809 und Urteil vom 13.06.2018, XI R 20/14, BStBl II 2018, 800) die in den Verfahren fraglichen Rechnungsadressen als ordnungsgemäße Rechnungsangaben angesehen hatte, hat die Finanzverwaltung dies mittlerweile auch so umgesetzt.

**Tipp!** In weiteren Verfahren musste sich der BFH mit der ordnungsgemäßen Leistungsbeschreibung in Rechnungen auseinandersetzen. In verschiedenen Revisionsverfahren – in denen es um Sammelbezeichnungen wie „Hose, Bluse, Pulli“ ging – hat der BFH (Urteile vom 10.07.2019, XI R 28/18, BStBl II 2021, 961; XI R 2/18, BFH/NV 2020, 238 und XI R 27/18, BFH/NV 2020, 242) im Wesentlichen festgestellt, dass der Zusatz „handelsüblich“ keine Verschärfung der Voraussetzungen für die ordnungsgemäße Leistungsbeschreibung darstellen soll. Es genügt jede Bezeichnung der Art der gelieferten Gegenstände den formellen Anforderungen, die unter die unionsrechtliche Definition von „Menge und Art der gelieferten Gegenstände“ fallen. Deshalb muss jeweils im Einzelfall entschieden werden, ob die in den Rechnungen enthaltenen Angaben „marktüblich“ sind. Dabei muss auf die jeweilige übliche Bezeichnung dieser Handelsstufe abgestellt werden. So kann z.B. die handelsübliche Bezeichnung aus B2C-Verkäufen nicht herangezogen werden, um Großhandelsrechnungen im B2B-Bereich zu beurteilen. Nach Auffassung des BFH muss die Frage der Handelsüblichkeit gegebenenfalls unter Zuhilfenahme eines Gutachters beurteilt werden.

**Frage:** Welche Formen von Rechnungen kennen Sie?

**Antwort:** Zuerst muss unterschieden werden, wer die Rechnung ausstellt. Normalerweise stellt der leistende Unternehmer das Abrechnungspapier aus. Es kann aber auch sein, dass der Leistungsempfänger die Rechnung ausstellt. In diesem Fall wird von einer „Gutschrift“ gesprochen (§ 14 Abs. 2 Satz 5 UStG). Diese Unterscheidung ist wichtig, da der Begriff der „Gutschrift“ auf einer ordnungsgemäßen Rechnung mit angegeben sein muss, wenn der Leistungsempfänger das Abrechnungspapier ausstellt, § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 10 UStG. Bei den Rechnungen kann aber auch noch in die Kleinbetragsrechnung und die „normale“ Rechnung unterschieden werden. Eine Kleinbetragsrechnung liegt nach § 33 UStDV vor, wenn der Gesamtbetrag der Rechnung nicht mehr als 250 € beträgt. In diesen Fällen brauchen nicht alle normalen Rechnungsangaben in der Rechnung angegeben werden, um zu einer ordnungsgemäßen Rechnung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG zu führen. Darüber hinaus ist seit 2025 auch eine besondere Form der Rechnung für Leistungen von Kleinunternehmern in § 34a UStDV eingeführt worden. Rechnungen von Kleinunternehmern müssen regelmäßig dieselben Inhalte aufnehmen, wie bei anderen Unternehmern auch, lediglich die Angabe des Leistungszeitraums und die Angabe einer Rechnungsnummer muss nicht vorhanden sein. Außerdem müssen Kleinunternehmer auf die Steuerfreiheit ihrer Umsätze hinweisen und dürfen – wegen der steuerfrei ausgeführten Umsätze – auch keine Umsatzsteuer gesondert ausweisen.

**Tip!** Beachten Sie, dass in der Praxis häufig der Begriff der Gutschrift – fälschlicherweise – in einem anderen Zusammenhang verwendet wird: Als „Gutschrift“ wird danach die Berichtigung einer Rechnung bezeichnet, wenn dem Kunden ein „Betrag gutgeschrieben“ wird (sog. kaufmännische Gutschrift). Dies ist aber keine Gutschrift im umsatzsteuerrechtlichen Sinne; Gutschrift ist immer nur die vom Leistungsempfänger ausgestellte Rechnung.

**Frage:** Seit dem 01.01.2025 ist ja die verpflichtende eRechnung eingeführt worden. Was ist eine solche eRechnung und muss jetzt jeder Unternehmer zwingend eine solche Rechnung vorzuliegen haben, um den Vorsteuerabzug vornehmen zu können?

**Antwort:** Die neue eRechnung (§ 14 Abs. 1 UStG) ist ein ganz neuer Schritt, der die Digitalisierung voranbringen soll. Während früher als elektronisch übermittelte Rechnung schon eine als PDF-Datei an eine E-Mail angehängte Rechnung galt, ist dies seit dem 01.01.2025 ganz anders. Eine solche eRechnung ist nur noch eine in einem strukturierten elektronischen Format erstellte, übermittelte und elektronisch weiter verarbeitbare Rechnung. Dies kann eine nur als XML-Datei übermittelte Rechnung sein, es gibt aber auch andere Formate (z.B. ZUGFeRD, ein hybrides Modell, das in eine PDF-Datei einen XML-Teil integriert). Rechnungen, die nicht diesem strukturierten elektronischen Format entsprechen, werden jetzt als „sonstige Rechnungen“ bezeichnet. Dies sind auf Papier oder in einem anderen elektronischen Format ausgestellte Rechnungen.

Es muss aber nicht in jedem Fall mit einer solchen eRechnung abgerechnet werden. Eine Verpflichtung besteht nur dann, wenn eine steuerbare Leistung ausgeführt ist, die auch nicht nach § 4 Nr. 8 bis Nr. 29 UStG steuerfrei ist. Darüber hinaus muss die Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt werden („B2B“) und beide Beteiligten (leistender Unternehmer und Leistungsempfänger) müssen Inländer i.S.d. Regelung sein, § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG. In einem solchen Fall ist ab dem 01.01.2025 eine Zustimmung des Leistungsempfängers zur Abrechnung mit einer eRechnung nicht mehr notwendig. Allerdings ist die Einführung der neuen eRechnung mit umfangreichen Übergangsregelungen in § 27 Abs. 38 UStG umgesetzt worden. Insbesondere können alle Unternehmer bis zum 31.12.2026 Rechnungen noch in der bisherigen Form erstellen und übermitteln, § 27 Abs. 38 Nr. 1 UStG. Für „kleinere Unternehmer“, deren Gesamtumsatz im Jahr 2026 nicht mehr als 800.000 € betragen hat, verlängert sich die Übergangsphase um ein weiteres Jahr. Zu beachten ist aber, dass die Übergangsrege-

lungen nur für die Ausstellung der Rechnung gelten. Leistungsempfänger müssen seit dem 01.01.2025 in der Lage sein, solche eRechnungen zu empfangen, zu „lesen“ und zu archivieren.

**Tipp!** Die neue eRechnung wird eines der Themen sein, die auch in der mündlichen Steuerberaterprüfung 2026 in der Umsatzsteuer noch von besonderer Bedeutung sein werden. Schauen Sie sich das BMF-Schreiben vom 15.10.2024, BStBl I 2024, 1320 sowie die auf der Internetseite des BMF fortlaufend aktualisierten FAQ zu diesem Bereich an. Sie sollten sich in jedem Fall intensiv mit diesen neuen Regelungen vor der mündlichen Prüfung auseinandersetzen. Bis zu Ihrer Prüfung wird die Finanzverwaltung auch den UStAE an die Neuregelungen der eRechnung angepasst haben – nach einem Entwurf eines entsprechenden BMF-Schreibens soll dies im Vierten Quartal 2025 geschehen.

**Frage:** Wann kann ein Unternehmer den Vorsteuerabzug vornehmen, wenn die Leistung oder eine Teilleistung ausgeführt worden ist?

**Antwort:** Nach den derzeitigen nationalen Regelungen kann der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG vorgenommen werden, wenn die Leistung ausgeführt worden ist oder eine Teilleistung ausgeführt worden ist und die ordnungsgemäße Rechnung dafür vorliegt. Auf die Zahlung kommt es dann nicht an. Dies entspricht aber nicht den unionsrechtlichen Vorgaben. Der EuGH (Urteil vom 10.02.2022, C-9/20 – Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße, BFH/NV 2022, 399) hatte in einem Fall, in dem der leistende Unternehmer die Istbesteuerung (Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten) vorgenommen hatte, die Vorsteuerabzugsberechtigung beim Leistungsempfänger erst mit dessen Zahlung angenommen. Dies entspricht auch Art. 167 MwStSystRL, da danach die Vorsteuerabzugsberechtigung erst vorliegt, wenn die Umsatzsteuer (beim leistenden Unternehmer) entstanden ist. Eine entsprechende nationale Anpassung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2024 verabschiedet worden. Allerdings treten diese Änderungen erst zum 01.01.2028 in Kraft. Entsprechend ist zu diesem Zeitpunkt auch § 14 Abs. 4 Nr. 6a UStG ergänzt worden, nach dem der leistende Unternehmer in seiner Rechnung darauf hinweisen muss, wenn er der Istbesteuerung (Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten) unterliegt. Ab dem 01.01.2028 darf der Leistungsempfänger unabhängig von seinem eigenen Besteuerungsverfahren den Vorsteuerabzug damit erst – und insoweit – vornehmen, wie er selbst Zahlung an den leistenden Unternehmer vorgenommen hat, wenn der leistende Unternehmer der Istbesteuerung unterliegt.

**Tipp!** Selbst wenn diese Regelungen zum Zeitpunkt Ihrer mündlichen Prüfung noch nicht in Kraft getreten sind, sollten solche umfassenden Änderungen auch schon bekannt sein.

**Frage:** Eine Privatperson aus Deutschland hat im Januar ein Fahrzeug fabrikneu für 50.000 € zuzüglich Umsatzsteuer erworben. Da ihr das Fahrzeug nicht gefiel, verkaufte sie das Fahrzeug noch im April an eine Privatperson nach Belgien für insgesamt 40.000 €. Welche umsatzsteuerrechtlichen Folgen ergeben sich in Deutschland für den Verkäufer?

**Antwort:** Bei dem verkauften Fahrzeug handelt es sich um ein neues Fahrzeug nach § 1b UStG, da seit der ersten Inbetriebnahme nicht mehr als sechs Monate vergangen sind. Die Privatperson ist nicht Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG, wird aber, wenn sie ein neues Fahrzeug i.S.d. § 1b UStG liefert, nach § 2a UStG wie ein Unternehmer behandelt. Damit erbringt sie eine im Inland nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG ausgeführte Lieferung, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar ist. Die Lieferung ist nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Nr. 2 Buchst. c und Nr. 3 UStG als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei. Bei der Lieferung eines neuen Fahrzeugs kommt es auch nicht darauf an, dass der Abnehmer ein Unternehmer ist, auch muss hier keine USt-IdNr. des Leistungsempfängers vorliegen. Die steuerfreie Lieferung schließt nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 15 Abs. 3 Nr. 1 UStG den Vorsteuerabzug nicht aus. Für die Lieferung eines solchen neuen Fahrzeugs sind aber in § 15 Abs. 4a UStG

bestimmte Beschränkungen aufgenommen worden. So darf nur die Umsatzsteuer aus dem Kauf des Fahrzeugs – nicht aber aus den bisherigen laufenden Betriebskosten oder aus Verkaufskosten – als Vorsteuer abgezogen werden. Außerdem ist der Vorsteuerabzug auf den Betrag begrenzt, der sich als Umsatzsteuer ergeben würde, wenn der Verkauf des Fahrzeugs nicht steuerfrei wäre. Würde das Fahrzeug nicht steuerfrei verkauft werden, wären auf 40.000 € (bei einem Regelsteuersatz von 19 %) Umsatzsteuer i.H.v. 7.600 €, entfallen. Diesen Vorsteuerbetrag kann der Verkäufer, aber erst im Monat des Verkaufs – also im April – geltend machen.

**Tipp!** Soweit zwischen erster Inbetriebnahme und dem Verkauf nicht mehr als sechs Monate vergangen sind, kommt es auf die Kilometerlaufleistung des Fahrzeugs nicht an. Nur wenn mehr als sechs Monate vergangen wären, müsste geprüft werden, ob das Fahrzeug mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hatte.

**Frage:** Wonach bestimmt sich der Umfang der Vorsteuerabzugsberechtigung, wenn ein Unternehmer einen Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt?

**Antwort:** Wenn ein Unternehmer einen Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, muss er feststellen, ob er den Gegenstand für zum Vorsteuerabzug berechtigende oder nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze verwenden will. Dabei kommt es auf die Verwendungsabsicht zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs an. Entsprechend dieser Verwendungsabsicht ergibt sich dann der Vorsteuerabzug. Will der Unternehmer den Gegenstand zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs sowohl für zum Vorsteuerabzug berechtigende als auch für zum Vorsteuerabzug nicht berechtigende Leistungen verwenden, muss er entsprechend dieser Verwendungsabsicht den Vorsteuerbetrag nach § 15 Abs. 4 UStG aufteilen.

**Frage:** Welchen Vorsteuerabzug kann der Unternehmer vornehmen, der eine Leistung für eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b oder § 3 Abs. 9a UStG erwirbt?

**Antwort:** Nach der Rechtsprechung des BFH ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG auf die Sachverhalte begrenzt, in denen der Unternehmer Leistungen für seine wirtschaftliche Tätigkeit bezieht (BFH, Urteil vom 13.01.2011, V R 12/08, BStBl II 2012, 61 sowie BFH, Urteil vom 09.12.2010, V R 17/10, BStBl II 2012, 53; vgl. auch Abschn. 15.15 UStAE). Wenn der Unternehmer Leistungen bezieht, um sie für solche unentgeltlichen Ausgangsleistungen zu verwenden, ergibt sich kein Bezug für das Unternehmen und damit auch keine Vorsteuerabzugsberechtigung. Wenn aber die Leistungen nicht für die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmens bezogen wurden, kann auch keine Besteuerung einer Ausgangsleistung erfolgen. Die Finanzverwaltung hatte ausführlich (BMF, Schreiben vom 02.01.2012, BStBl I 2012, 60 sowie BMF, Schreiben vom 02.01.2014, BStBl I 2014, 119) dazu Stellung genommen und dies zum 01.01.2013 umgesetzt.

**Tipp!** Der EuGH hat allerdings in einem Verfahren (EuGH, Urteil vom 16.09.2020, C-528/19 – Mitteldeutsche Hartstein Industrie, UR 2020, 840) entschieden, dass dem Steuerpflichtigen der Vorsteuerabzug zusteht, wenn er Leistungen bezieht, um mittelbar seine unternehmerische Betätigung zu ermöglichen. Es liegt auch keine unentgeltliche Wertabgabe vor, wenn die Eingangsleistung für das Unternehmen erforderlich und die Kosten der Eingangsleistung (kalkulatorisch) im Preis der getätigten Ausgangsumsätze enthalten sind und der Vorteil des Dritten – hier der Allgemeinheit – allenfalls nebensächlich ist. Wenn keine Gefahr eines un versteuerten Letztverbrauchs besteht, kann es auch nicht zu einer Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG kommen (BFH, Urteil vom 16.12.2020, XI R 26/20, BFH/NV 2021, 896). Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 24.01.2024 darauf (recht restriktiv) reagiert und die Verwaltungsanweisungen in Abschn. 3.2 Abs. 4 und Abschn. 15.2b Abs. 2a UStAE ergänzt.

## Problembereich 10: Personengesellschaften (Sonderbilanzen/Ergänzungsbilanzen)/Kapitalgesellschaften

**Frage:** Wie werden die Einkünfte für die Mitunternehmer einer gewerblich tätigen Personengesellschaft ermittelt?

**Antwort:** Für Mitunternehmer einer gewerblich tätigen Personengesellschaft gelten besondere Besteuerungsregeln. Da Personengesellschaften, wie z.B. eine OHG oder KG, als solche nicht der Einkommensteuer unterliegen, müssen die im Rahmen einer Personengesellschaft erzielten gewerblichen Einkünfte – soweit sie den jeweiligen Gesellschaftern zuzurechnen sind – von deren Gesellschaftern der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterworfen werden. Die von einer gewerblich tätigen Personengesellschaft erzielten Einkünfte werden gemäß §§ 179, 180 AO durch einen Gewinnfeststellungsbescheid mit bindender Wirkung für das Veranlagungsverfahren der Gesellschafter gesondert und einheitlich festgestellt. Beim Gesellschafter unterliegt dessen Anteil am Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft. Zu dem Betriebsvermögen, das der Ermittlung der Einkünfte der Gesellschafter von Personengesellschaften zugrunde zu legen ist, gehört neben dem in der Steuerbilanz der Personengesellschaft ausgewiesenen Betriebsvermögen der Gesellschaft auch das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer. Diese Art der Gewinnermittlung wird auch als „zweistufige additive Gewinnermittlung“ bezeichnet.

**Frage:** Haben sich in letzter Zeit Modifizierungen für bestimmte Personengesellschaften ergeben?

**Antwort:** Hinzuweisen ist auf das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts vom 10.8.2021 (BGBl. I 2021, 3433). Das sog. MoPeG gilt seit dem 01.01.2024 und bringt für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) Neuerungen im Bereich der Rechnungslegung mit sich, da der neue § 718 BGB erstmalig eine Verpflichtung für eine periodische und kalenderjährliche Rechnungslegung und Gewinnverteilung regelt. Eine abweichende Regelung im Gesellschaftsvertrag ist allerdings möglich.

Ebenfalls neu durch das MoPeG ist, dass Freie Berufe ab dem 01.01.2024 eine Personenhandelsgesellschaft – zum Beispiel eine OHG, eine KG oder eine GmbH & Co. KG gründen können. Allerdings muss das jeweilige Berufsrecht die Gründung einer (Personen)handelsgesellschaft ausdrücklich zulassen.

Hinzuweisen ist zudem auf die durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.06.2021 (BGBl. I 2021, 2050) geschaffene Möglichkeit, dass Mitunternehmerschaften, dies sind im Wesentlichen Personengesellschaften, zur Körperschaftsteuer optieren können.

**Hinweis!** Durch das Wachstumschancengesetz vom 27.3.2024 wurden u.a. die Voraussetzungen und Wirkungen der optionalen Besteuerung nach § 1a KStG in folgenden wesentlichen Punkten geändert:

- GbR können erstmals zur KSt optieren, sofern diese im Gesellschaftsregister (als "eGbR") eingetragen sind;
- neu gegründete Personengesellschaften können bereits mit Wirkung ab dem Gründungszeitpunkt optieren;
- bei der Option einer GmbH & Co. KG können die Anteile der Komplementär-GmbH zurückbehalten werden, ohne die Steuerneutralität des fiktiv eingebrachten Vermögens zu gefährden und
- fiktive Gewinnausschüttungen werden bei optierenden Gesellschaften erst dann angenommen, wenn Gewinnanteile entnommen werden.

**Frage:** Nennen Sie die Tatbestandsmerkmale einer gewerblichen Mitunternehmerschaft!

**Antwort:** Die Tatbestandsmerkmale ergeben sich aus § 15 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 EStG. Danach muss/müssen:

- Ein Gesellschaftsverhältnis oder ein vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis bestehen,
- eine Gesellschafter- oder Gemeinschafterstellung der betroffenen Person vorliegen,
- die Mitunternehmergemeinschaft des Gesellschafters oder Gemeinschafters vorliegen,
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb, als eine nachhaltige, auf Gewinn abzielende Tätigkeit vorliegen.

**Frage:** Wie kann der Begriff des „Mitunternehmers“ definiert werden?

**Antwort:** Der in § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG verwendete Begriff des Mitunternehmers lässt sich nach Auffassung des BFH (s. Beschluss des BFH vom 25.06.1984, BStBl II 1984, 751) nicht abschließend definieren; er kann vielmehr nur durch eine unbestimmte Zahl von Merkmalen beschrieben werden. Bei der Anwendung des Begriffs ist zunächst davon auszugehen, dass die Begriffe „Unternehmer“ und Mitunternehmer gleichrangig sind. Eine Unterscheidung liegt darin, dass der Mitunternehmer seine unternehmerische Tätigkeit nicht allein, sondern mit anderen Mitunternehmern in gesellschaftlicher oder gemeinschaftlicher Verbundenheit ausübt. Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist derjenige, der zusammen mit anderen Personen eine Mitunternehmerinitiative entfalten kann und ein Mitunternehmerisiko trägt. Es ist eine Gesamtwürdigung aller Umstände vorzunehmen, da die beiden Komponenten in unterschiedlich ausgeprägter Form vorliegen können.

**Frage:** Was versteht man unter Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko?

**Antwort:** Mitunternehmerinitiative bedeutet die Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie z.B. Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen. Die Möglichkeit, Gesellschaftsrechte auszuüben, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB a.F./§ 717 BGB n.F. entsprechen, reicht bereits aus. Mitunternehmerisiko bedeutet gesellschaftsrechtlich eine Teilhabe am Erfolg oder eine – ggf. teilweise begrenzte – Teilhabe am Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens. Regelmäßig wird dieses Risiko durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich des Geschäftswertes vermittelt (s. Urteil des BFH vom 03.07.1993, BStBl II 1994, 282).

**Frage:** Was ist zum steuerlichen Sonderbetriebsvermögen zu zählen?

**Antwort:** Zum Betriebsvermögen einer gewerblichen Personengesellschaft gehören nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG nicht nur die im Gesamthandseigentum der Mitunternehmer stehenden Wirtschaftsgüter, sondern auch diejenigen Wirtschaftsgüter:

- die einem Mitunternehmer gehören, die jedoch geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen (sogenanntes Sonderbetriebsvermögen I) oder
- die der Beteiligung des einzelnen Gesellschafters an der Personengesellschaft (sogenanntes Sonderbetriebsvermögen II) förderlich sind.

**Tipp!** Mit Urteil vom 21.12.2021, IV R 15/19, NZG 2022, 572 hat der IV. Senat des BFH zur Zuordnung der Kapitalbeteiligung des Kommanditisten zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II eine klare Position bezogen.

Demnach gelten die nachfolgenden Grundsätze:

- Für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern (hier einer Kapitalbeteiligung) zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II ist der Veranlassungszusammenhang maßgebend.
- Danach ist die (Mehrheits-)Beteiligung eines Kommanditisten an einer Kapitalgesellschaft, die neben ihren geschäftlichen Beziehungen zur KG oder neben ihrer Geschäftsführertätigkeit als Komplementär-GmbH für die KG einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhält, in der Regel nicht dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II zuzuordnen.
- Dies gilt auch dann, wenn die einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhaltende Komplementär-GmbH wirtschaftlich mit der GmbH & Co. KG verflochten ist und die Geschäftsbeziehungen aus Sicht der GmbH & Co. KG nicht von geringer Bedeutung sind (z.B. entgegen Verfügung der OFD Nordrhein-Westfalen vom 17.06.2014, S 2242-2014/0003-St 114, S 2242-2014/00003-St 115, unter III.2.).
- Ebenso gilt dies, wenn die einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhaltende Kapitalgesellschaft als Komplementär-GmbH gemeinsam mit dem an ihr beteiligten Kommanditisten eine aus ihnen bestehende zweigliedrige GmbH & Co. KG gründet.

**Frage:** Besteht für das Sonderbetriebsvermögen eine Bilanzierungspflicht?

**Antwort:** Nach bisheriger Rechtslage galt das Gesellschaftsvermögen der GbR und der Personengesellschaften als "gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter" (sog. Gesamthandsprinzip). Nach der Neuregelung des § 713 BGB n.F. durch das am 01.01.2024 grundsätzlich in Kraft getretene MoPeG sind die Beiträge der Gesellschafter sowie die für oder durch die Gesellschaft erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten Vermögen der Gesellschaft selbst.

Damit ist an die Stelle eines gesamthänderisch gebundenen Vermögens der Gesellschafter ein Vermögen der Gesellschaft getreten.

Eine Personengesellschaft ist handelsrechtlich nur für ihr Gesamthandsvermögen buchführungspflichtig, nicht jedoch für das im Eigentum der Gesellschafter stehende Sonderbetriebsvermögen. Dennoch obliegt die Buchführungspflicht für steuerliches Sonderbetriebsvermögen nicht dem einzelnen Gesellschafter, sondern der Personengesellschaft.

**Frage:** Wenn die Gesellschaft auch für die Sonderbilanzen eines Gesellschafters buchführungspflichtig ist, kann dann dieser Gesellschafter überhaupt Bilanzierungswahlrechte ausüben?

**Antwort:** Nach Auffassung der Rechtsprechung ist die formelle Buchführungspflicht für den Sonderbereich eines Mitunternehmers durch den Geschäftsführer der Gesellschaft zu erfüllen (s. Beschluss des BFH vom 25.01.2006, BStBl II 2006, 418). Bilanzierungswahlrechte – wie z.B. die Bildung einer Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG in Bezug auf den Gewinn aus der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen – können dagegen nur von dem Mitunternehmer persönlich ausgeübt werden.

**Tipp!** Wegen der Komplexität und der oft erforderlichen Notwendigkeit umfangreicher Zahlenergebnisse beschränkt sich die Prüfung des Problembereichs „Personengesellschaften“ nicht selten auf Begrifflichkeiten. Diese sollten Ihnen also bekannt sein.

**Frage:** A und B sind Gesellschafter der Z-KG und erhalten für ihre Geschäftsführung bzw. die leitende Mitarbeit eine monatliche Vergütung von jeweils 5.000 € unabhängig vom erzielten Ergebnis zulasten des Gewinns der KG. Der Buchhalter hat die Zahlungen als Gehälter verbucht. Welche Konsequenzen ergeben sich (die Umsatzsteuer soll außer Betracht bleiben)?

**Antwort:** Die Vergütungen für die Tätigkeit der Gesellschafter sind gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 HS 2 EStG Teil ihres Gesamtgewinns aus Gewerbebetrieb. Die Berücksichtigung erfolgt gewinnmindernd im Gesamthandsbereich. Im Sonderbereich sind die Vergütungen als Erträge und bei Zahlung als Entnahmen gemäß § 4 Abs. 1 S. 2 EStG zu erfassen. Eine Darstellung der Sondervergütung in einer Sonderbilanz ist möglich, aber nicht zwingend, wenn vor dem Bilanzstichtag die Zahlungen erfolgt sind und deshalb kein Wirtschaftsgut zu erfassen ist.

**Frage:** Handelt es sich bei dieser Zahlung um einen „Vorweggewinn“ bzw. um einen „Vorabgewinn“?

**Antwort:** Vergütungen, die die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Nr. 2 HS 2 EStG erfüllen, werden oft in der Praxis als „Vorabvergütungen“ bezeichnet. Es wird jedoch in diesen Fällen nichts vorweg vergütet, sondern der Gewinn der KG mindert sich durch Zahlung nach Leistungsbezug, der auf einer schuldrechtlichen Vereinbarung basierenden Verpflichtung in der Gewinnermittlung der Gesamthand. Erst in der zweiten Stufe der Gewinnermittlung sind die Ergebnisse des Sonderbereichs – also die Tätigkeitsvergütung als Sonderbetriebseinnahmen – zur Ermittlung des Gesamtgewinns der Gesellschaft wieder zu addieren. Die Begriffe „Vorweggewinn“ bzw. „Vorabgewinn“ beziehen sich auf eine Abrede der Gesellschafter zur Verteilung des Gewinns aus der Gesamthandsbilanz, ohne dass dieser der Höhe nach tangiert wird.

**Frage:** Hat die Unterscheidung zwischen Sonderbetriebseinnahmen und „Vorabgewinn“ überhaupt eine praktische Bedeutung?

**Antwort:** Bei der Ermittlung der Höhe des Kapitalkontos im Sinne des § 15a Abs. 1 S. 1 EStG ist das – positive oder negative – Sonderbetriebsvermögen eines Kommanditisten außer Betracht zu lassen. Maßgeblich für die Anwendung des § 15a EStG ist nur das Kapitalkonto – einschließlich etwaiger Ergänzungsbilanzen – aus der steuerlichen Gesellschaftsbilanz. Aus der Trennung der beiden Vermögenssphären folgt, dass nur der nach § 15a Abs. 1 EStG ausgleichsfähige Verlust aus dem Gesellschaftsbereich einschließlich Ergänzungsbilanzen mit Gewinnen aus dem Sonderbereich saldiert werden kann.

**Frage:** Was können Sie sich unter dem Begriff „additive Gesamtbilanz“ vorstellen?

**Antwort:** Die Gesellschaftsbilanz oder Gesamthandsbilanz bildet zusammen mit etwaigen Ergänzungsbilanzen sowie den Sonderbilanzen der Gesellschafter die Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft (s. Urteil des BFH vom 30.03.2006, BFH/NV 2006, 1912).

**Frage:** Welche generelle Aufgabe hat eine Ergänzungsbilanz?

**Antwort:** Die einzelnen Wertansätze in den Ergänzungsbilanzen stellen Korrekturen für den jeweiligen Gesellschafter zu den Wertansätzen der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens in der Steuerbilanz der Personengesellschaft dar, die mit dem Abgang oder Verbrauch dieser Wirtschaftsgüter gewinnwirksam aufzulösen sind. Eine Ergänzungsbilanz kann positiv oder negativ sein. Ergebnisse aus einer Ergänzungsbilanz führen zu einer Korrektur des Gewinnanteils des Gesellschafters i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 HS 1 EStG (s. Urteil des BFH vom 28.09.1995, BStBl II 1996, 68). Ist eine Ergänzungsbilanz positiv, bildet sie Mehrwerte – also Mehrkapital – zur Gesellschaftsbilanz ab. Die Fortführung positiver Ergänzungsbilanzen führt zu Mehraufwand desjenigen Gesellschafters, für den die Ergänzungsbilanz

## 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 (sog. „Weltvermögensprinzip“). 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 sowie nach gesetzlicher Ergänzung auch der Anspruch auf Übertragung von Inlandsvermögen nach § 121 BewG.

**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 hatte der BFH (Urteil vom 23.11.2022, II R 37/19, BFH/NV 2023, 641) zur Besteuerung eines Sachleistungsanspruchs (hier Vermächtnis an einem inländischen Grundstück) gefällt. Dieser Sachleistungsanspruch unterlag danach nicht der beschränkten Steuerpflicht, obwohl er auf ein inländisches Grundstück gerichtet war. Im Rahmen des Wachstumschancengesetzes ist mit Wirkung vom 28.03.2024 § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG dahingehend geändert worden, dass der beschränkten Steuerpflicht auch ein Anspruch auf Übertragung von Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG unterliegt. Damit ist der ursprüngliche Zustand wieder hergestellt worden.

**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 führen?

**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 und Anpassungen bei den bewertungsrechtlichen Vorschriften 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