

Teil A Vorbereitung für die mündliche Prüfung

1. Einleitung

1.1 Zulassung zur mündlichen Prüfung

Zur mündlichen Prüfung werden die Teilnehmer der schriftlichen Prüfung eingeladen, wenn deren Gesamtnote der schriftlichen Prüfung die Zahl 4,5 nicht übersteigt. Diese Gesamtnote ergibt sich als Durchschnitt aus den Einzelergebnissen der drei Aufsichtsarbeiten (§ 25 Abs. 2 i.V.m. § 15 Abs. 2 Satz 1 DVStB). Die zuständige Steuerberaterkammer hat die Bewerber, die an der mündlichen Prüfung teilnehmen, hierzu spätestens zwei Wochen vorher zu laden. Mit der Ladung sind die Einzelnoten der Aufsichtsarbeiten und die Gesamtnote für die schriftliche Prüfung mitzuteilen. § 18 Abs. 3 DVStB findet entsprechende Anwendung.

Telefonische Vorweganfragen werden aus datenschutzrechtlichen Gründen nicht beantwortet.

1.2 Einladung und Ablauf der mündlichen Prüfung

Das Schreiben mit der Ladung zur mündlichen Prüfung enthält in der Regel folgende Informationen:

- die Ergebnisse der schriftlichen Prüfung für die einzelnen Aufsichtsarbeiten sowie die Gesamtnote für die schriftliche Prüfung,
- das Datum der mündlichen Prüfung mit Uhrzeit und Prüfungsort,
- den Prüfungsausschuss und die Mitglieder des Ausschusses, normalerweise ohne Mitteilung der konkreten Zusammensetzung am jeweiligen Prüfungstag,
- die zugelassenen Hilfsmittel (je nach Bundesland) anders, z.B.:
 - es sind Hilfsmittel zugelassen, die bereits für die schriftliche Prüfung zugelassen waren (d.h. Steuer- und Wirtschaftsgesetze, Steuerrichtlinien, Steuererlasse),
 - es sind lediglich Steuergesetze zugelassen,
 - es sind keine Hilfsmittel erlaubt.

Sofern Hilfsmittel zugelassen sind, wird Ihnen mitgeteilt, ob eigene Hilfsmittel genutzt werden dürfen oder ob Ihnen diese zur Verfügung gestellt werden. Siehe ausführlicher zu den Hilfsmitteln auch noch weiter unten unter „Hilfsmittel“.

Informationen zum Kurzvortrag:

- es werden drei Themen zur Wahl gestellt werden
- Länge des Vortrags – je nach Bundesland und Kammerbezirk – können dies in der Regel zwischen 8 und 10, maximal aber 12 Minuten sein,
- der Hinweis, dass sich die für die mündliche Prüfung in Betracht kommenden Prüfungsgebiete aus § 37 Abs. 3 StBerG ergeben,
- die Anzahl der jeweils gleichzeitig geprüften Kandidaten,
- eine Rechtsbehelfsbelehrung,
- Hinweise zur Bestellung als Steuerberater/Steuerberaterin nach bestandener Prüfung.

Der Zeitpunkt für die Bekanntgabe der Ergebnisse der schriftlichen Prüfung und der Versand der Ladungsschreiben für die mündliche Prüfung kann ca. Mitte Dezember 2025 beginnen und bis Ende Januar 2026 dauern.

Die Termine der **Prüfung** beginnen normalerweise Mitte Januar 2026 und können bis Ende April 2026 gehen.

Hinweis! Es kann aufgrund der vorliegenden Prüfungsprotokolle der Vorjahre hilfreich sein, sich einen Eindruck von den einzelnen Prüferinnen und Prüfern zu machen.

Dem Prüfungsausschuss gehören drei Beamte des höheren Dienstes oder vergleichbare Angestellte der Finanzverwaltung an, davon einer als Vorsitzender sowie drei Steuerberater oder zwei Steuerberater und ein Vertreter der Wirtschaft. Der Vorsitzende ist der Leiter des Prüfungsausschusses. Er kann jederzeit in die Prüfung eingreifen.

Die mündliche Prüfung findet als Gruppenprüfung mit in der Regel 4–5 Prüflingen statt.

Nach § 26 Abs. 7 DVStB soll die auf den einzelnen Prüfling entfallende Prüfungszeit 90 Minuten nicht überschreiten.

Der Ausschuss entscheidet mit Stimmenmehrheit. Bei Stimmgleichheit ist die Stimme des Vorsitzenden entscheidend.

Nach § 26 Abs. 3 DVStB besteht die mündliche Prüfung aus einem kurzen Vortrag des Bewerbers über einen Gegenstand der in § 37 Abs. 3 des Steuerberatungsgesetzes genannten Prüfungsgebiete und aus sechs Prüfungsabschnitten. In den 6 Prüfungsabschnitten sind an den Bewerber Fragen aus den Prüfungsgebieten zu stellen. Prüfungsabschnitt ist jeweils die gesamte Prüfungstätigkeit eines Mitglieds des Prüfungsausschusses während der mündlichen Prüfung.

In der mündlichen Prüfung werden der Kurzvortrag und jeder Prüfungsabschnitt gesondert bewertet. Die Noten werden vom Prüfungsausschuss festgesetzt und für die mündliche Prüfung eine Gesamtnote gebildet.

Im unmittelbaren Anschluss an die mündliche Prüfung berät der Prüfungsausschuss über das Ergebnis der Prüfung. Die Prüfung ist bestanden, wenn die durch zwei geteilte Summe aus den Gesamtnoten für die schriftliche und die mündliche Prüfung die Zahl 4,15 nicht übersteigt. Der Vorsitzende eröffnet hierauf den Bewerbern, ob sie die Prüfung nach der Entscheidung des Prüfungsausschusses bestanden haben; er handelt insoweit als Vertreter der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde. Noten werden nicht verteilt (§§ 27 und 28 DVStB).

Tipp! Seien Sie auf jeden Fall mindestens 30 Minuten vor der Uhrzeit der Ladung im Prüfungsgebäude. Es werden vom Aufsichtsführenden Ihre Personalien geprüft und die Vortragsthemen der Kurzvorträge verteilt.

Für den Vortrag über den Fachgegenstand werden dem Bewerber eine halbe Stunde vor Beginn der Prüfung drei Themen zur Auswahl gestellt.

Da die Vorbereitungszeit von 30 Minuten für den Kurzvortrag gestaffelt ist, werden die Prüflinge in der Regel zu unterschiedlichen Zeiten eingeladen.

Bei den drei Themen zum Kurzvortrag werden meistens unterschiedlich Bereiche vorgegeben z.B. aus dem Ertragsteuerrecht, ein Umsatzsteuerthema und ein allgemeines Thema wie Berufsrecht, Handelsrecht etc. Welche Themen Ihnen angeboten werden, können wir nicht vorhersagen; dies ist vergleichbar mit der Ziehung der Lottozahlen.

Tipp! Nehmen Sie sich für die Pausen kleine Snacks mit, da es keine Mittagspause gibt. Es liegt ein langer anstrengender Tag von ca. 8 Stunden vor Ihnen.

Die Prüfungsgebiete sind gem. § 26 Abs. 3 Satz DVStB i.V.m. § 37 Abs. 3 StBerG:

- Steuerliches Verfahrensrecht sowie Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht,
- Steuern vom Einkommen und Ertrag,
- Bewertungsrecht, Erbschaftsteuer und Grundsteuer,
- Verbrauch- und Verkehrssteuern, Grundzüge des Zollrechts,
- Handelsrecht sowie Grundzüge des Bürgerlichen Rechts, des Gesellschaftsrechts, des Insolvenzrechts und des Rechts der Europäischen Gemeinschaft,
- Betriebswirtschaft und Rechnungswesen,

- Volkswirtschaft,
- Berufsrecht.

Nicht erforderlich ist, dass sämtliche Gebiete Gegenstand der Prüfung sind.

Schwierig ist für die meisten Bewerber das Thema Volkswirtschaft, da Sie sich nur insoweit vorbereiten können, die Grundbegriffe wie Bruttosozialprodukt usw. zu verstehen. Wichtig ist, dass Sie sich mindestens drei Wochen vor der Prüfung mit den aktuellen Themen aus den „großen“ Zeitungen wie z.B. FAZ, Handelsblatt, DIE ZEIT, Spiegel, Focus, Süddeutsche aber auch der Bildzeitung beschäftigen. In fast allen Fällen wird in diesem Bereich über aktuelle Themen gesprochen, teilweise auch diskutiert.

In der mündlichen Prüfung werden der Vortrag und jeder Prüfungsabschnitt gesondert bewertet und die Noten zwischen 1 bis 6 vom Prüfungsausschuss festgesetzt. Die auf jeden Bewerber entfallende Prüfungszeit soll 90 Minuten nicht überschreiten.

Hilfsmittel

Oft werden die gleichen Hilfsmittel wie bei der schriftlichen Prüfung zugelassen. In diesem Fall benötigen Sie mindestens die Texte folgender Gesetze (Textausgaben) einschließlich ggf. hierzu erlassene Durchführungsverordnungen und Richtlinien (s. gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder über den Termin der schriftlichen Steuerberaterprüfung 2025 und die hierfür zugelassenen Hilfsmittel vom 08.11.2024):

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

Es liegt in der Verantwortung der Bewerber, dafür Sorge zu tragen, dass ihnen neben dem aktuellen Rechtsstand des Prüfungsjahres 2025 die vorgenannten Vorschriften auch in der für das Kalenderjahr 2024 geltenden Fassung zur Verfügung stehen. Sofern bei der Lösung einzelner Aufgaben ein anderer Rechtsstand maßgeblich ist, werden die entsprechenden Rechtsvorschriften dem Aufgabentext als Anlage beigelegt.

Die Textausgaben (Loseblatt-Sammlung oder gebunden) beliebiger Verlage dürfen weitere Gesetzestexte, Verwaltungsanweisungen der Finanzbehörden, Leitsatzzusammenstellungen, Fußnoten und Stichwortverzeichnisse enthalten. Fachkommentare sind ausdrücklich nicht zugelassen.

Die jeweiligen Textausgaben sind von den Bewerbern selbst zu beschaffen und zur Prüfung mitzubringen. Sie dürfen außer Unterstreichungen, Markierungen und Hilfen zum schnelleren Auffinden der Vorschriften (sog. Griffregister) keine weiteren Anmerkungen oder Eintragungen enthalten. Die Griffregister dürfen Stichworte aus der Überschrift und Paragraphen enthalten. Eine weitere Beschriftung ist nicht zulässig.

Die Benutzung eines nicht programmierbaren Taschenrechners ist zulässig, sofern eine Verbindung mit dem Internet nicht möglich ist.

Weitere Aussagen zu den Hilfsmitteln werden im Ladungsschreiben zur mündlichen Prüfung getroffen.

Die mündliche Prüfung gilt als nicht abgelegt, wenn der Bewerber aus einem von ihm nicht zu vertretenden Grund an der Ablegung der Prüfung gehindert ist. Die Prüfung kann in diesem Fall nachgeholt

werden. Eine Erkrankung ist durch ein amtsärztliches Zeugnis nachzuweisen. Wird die mündliche Prüfung ohne ausreichende Entschuldigung versäumt, so gilt die Prüfung als nicht bestanden.

Einwendungen gegen den Ablauf der Vorbereitung auf den Vortrag oder der mündlichen Prüfung wegen Störungen, die durch äußere Einwirkungen verursacht worden sind, sind unverzüglich, spätestens jedoch bis zum Ende der mündlichen Prüfung, durch Erklärung gegenüber dem Aussichtsführenden oder dem Vorsitzenden des Prüfungsausschusses geltend zu machen.

Bei Täuschungsversuchen oder Benutzung nicht zugelassener Hilfsmittel kann der Vortrag als ungenügend bewertet werden. In schweren Fällen kann der Bewerber ausgeschlossen werden. Dies gilt auch bei ungebührlichem Verhalten während der Prüfung.

Im unmittelbaren Anschluss an die mündliche Prüfung berät der Prüfungsausschuss über das Ergebnis der Prüfung. Die Prüfung ist bestanden, wenn die durch zwei geteilte Summe aus den Gesamtnoten für die schriftliche und mündliche Prüfung die Zahl 4,15 nicht übersteigt.

Nach § 28 Abs. 1 DVStB eröffnet der Vorsitzende den Bewerbern, ob sie die Prüfung nach der Entscheidung des Prüfungsausschusses bestanden haben; er handelt insoweit als Vertreter der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde. Noten werden nicht erteilt.

Hat der Bewerber die Prüfung nicht bestanden, kann er nach § 28 Abs. 2 DVStB eine Bekanntgabe der tragenden Gründe der Entscheidung verlangen. Für die Wiederholung bedarf es einer erneuten Zulassung (§ 28 Abs. 3 DVStB).

Niederschrift über die mündliche Prüfung

Nach § 31 Abs. 1 DVStB ist über die Prüfung eine Niederschrift zu fertigen. Aus ihr müssen ersichtlich sein

1. die Namen der anwesenden Personen,
2. für jeden Bewerber die Bewertung des Vortrags und jedes Prüfungsabschnitts,
3. das Ergebnis der Prüfung und seine Bekanntgabe an die Bewerber,
4. ein Begehren nach § 28 Abs. 2 DVStB und die Behandlung des Begehrens durch den Prüfungsausschuss,
5. besondere Vorkommnisse.

1.3 Der Kurzvortrag

Während des Vortrags sind Sie mit der Prüfungskommission „alleine“. Nach Ihrem Vortrag müssen Sie den Raum verlassen, da die Kommission Ihren Vortrag bewertet.

Der Vortrag sollte nicht länger als 10 Minuten dauern. Dies steht weder im Gesetz noch in der Durchführungsverordnung. Ein Vortrag unter fünf Minuten wird aber sicherlich negativ bewertet. Sollten Sie die zehn Minuten überschreiten, wird die Kommission dies ebenfalls nicht positiv bewerten. Der Vorsitzende wird bei längerer Überschreitung der Zeit abbrechen und sich für den Vortrag „bedanken“. Der Vorsitzende des Prüfungsausschusses leitet die mündliche Prüfung. Er ist berechtigt, „jederzeit“ in die Prüfung einzugreifen.

Eine Vortragszeit von 8 bis 10 Minuten ist sicherlich optimal. Natürlich können Sie nicht stetig zwischendurch auf Ihre Uhr oder u.U. auf die Uhr im Prüfungsraum sehen. Einige Kandidaten haben ihre Armbanduhr auf dem Handgelenk verdreht. Damit haben Sie die Möglichkeit, wenn Sie zwischendurch auf Ihre Notizen sehen, auch die Zeit „im Auge“ zu haben.

Beispiel: Sie sind kurz vor dem Ende Ihrer Schlussworte und erkennen, dass erst 7 Minuten vergangen sind. Jetzt können Sie immer noch als Ende des Vortrags zur Abrundung ein oder zwei Beispiele bringen und kommen dann vielleicht auf 9 Minuten.

3. Beispiele für Themen zur Selbstausarbeitung von Kurzvorträgen

3.1 Allgemeines

Nachfolgend werden zahlreiche Vorschläge zu Kurzvortragsthemen, die Sie zu eigenen Vortragsübungen wählen können gemacht. Wenn möglich, nehmen Sie Ihre Übungsvorträge mit einer Videokamera auf und betrachten diese anschließend selbstkritisch. Ihre Aufnahmen sollten neutrale Personen ansehen, um die Resonanz der Betrachter zu erfahren. Achten Sie auf Ihre Gestik und Mimik, Sprachgeschwindigkeit, Lautstärke (s. Teil A Kapitel 2).

3.2 Themen zum Ertragsteuerrecht

1. § 3 Abs. 6 EStG und gleichzeitige Einbringung eines Wirtschaftsguts in das Sonderbetriebsvermögen
2. § 6b EStG – Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter
3. § 15a EStG – Verluste bei beschränkter Haftung
4. § 16 EStG
5. § 17 EStG
6. § 20 EStG
7. § 46 EStG
8. § 6b EStG
9. §§ 24a und 24b EStG
10. Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG, § 9 Abs. 5 EStG, § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG
Ertragsteuerliche Beurteilung
11. Arten der Steuerpflicht gem. §§ 1 und 1a EStG
12. Abgrenzung von § 15 EStG und § 18 EStG
13. Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen vom Grundvermögen
14. Absetzung für Abnutzung bei Gebäuden
15. Abzug von Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben
16. Abgrenzung von Kosten der Lebensführung von den Betriebsausgaben und den Werbungskosten
17. Abschreibungen im Steuerrecht
18. Abweichendes Wirtschaftsjahr bei Einkommensteuer und Gewerbesteuer
19. Abzug von Aufwendungen für Arbeitsmittel beim Arbeitnehmer im Einkommensteuerrecht
20. Altlastenrückstellung, Ertragsteuerliche Behandlung
21. Anrechnung und Abzug von ausländischen Steuern
22. Abgeltungsteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen
23. Angemessene und unangemessene Gesamtbezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern
24. Anschaffungskosten, Herstellungskosten im Einkommensteuerrecht
25. Arbeitsverhältnis zwischen Ehegatten
26. Arbeitsverträge zwischen nahen Angehörigen und deren steuerliche Beurteilung
27. Arbeitszimmer und Tagespauschale
28. Arten der Veranlagung gem. §§ 26 ff. EStG
29. Aufbau von Doppelbesteuerungsabkommen
30. Aus- und Fortbildungskosten im Einkommensteuerrecht
31. Ausländische Einkünfte im Einkommensteuerrecht
32. Ausscheiden eines lästigen Gesellschafters
33. Ausscheiden und Eintreten von Gesellschaftern in Personenhandelsgesellschaften

34. Ausscheiden von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen
35. Ausschüttungs-/Dividendenbesteuerung
36. Ausschüttungen und anrechenbare Kapitalertragsteuer bei beherrschenden Gesellschaftern mit Beteiligungen im Betriebsvermögen
37. Außerordentliche Einkünfte im EStG und deren Besteuerung
38. Außergewöhnliche Belastungen gem. §§ 33, 33a EStG
39. Befreiungen von der Gewerbesteuer
40. Beginn und Ende der sachlichen Gewerbesteuerpflicht
41. Beginn und Ende der Körperschaftsteuerpflicht
42. Beginn und Ende der Steuerbefreiungen im Körperschaftsteuerrecht
43. Begriff der Einnahmen im Einkommensteuerrecht
44. Begünstigung nicht entnommener Gewinne gem. § 34a EStG
45. Berufsverbände und Wirtschaftsverbände in der Körperschaftsteuer
46. Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht
47. Beschränkte Steuerpflicht bei ausländischen Körperschaften
48. Besteuerung der Mitunternehmer
49. Besteuerung negativer ausländischer Einkünfte
50. Besteuerung von Beteiligungen an ausländischen Zwischengesellschaften
51. Besteuerung von Bitcoins/Kryptowährungen
52. Besteuerung von Influencern, Bloggern und YouTubern
53. Besteuerungsgegenstand in der Gewerbesteuer
54. Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen (§ 8b EStG)
55. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts in der Körperschaftsteuer
56. Betriebsaufgabe/Betriebsverpachtung
57. Betriebsaufspaltung
58. Betriebsausgaben, Werbungskosten, Kosten der Lebenshaltung
(Art der Aufwendungen, Abgrenzung)
59. Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen bei Körperschaften (Zinsschranke)
60. Betriebsveräußerung
61. Betriebsverpachtung aus einkommen- und gewerbesteuerlicher Sicht
62. Bewertung der Entnahme von Wirtschaftsgütern zu Spendenzwecken
63. Bewertung im Einkommensteuerrecht
64. Bewirtungskosten im Einkommen- und Umsatzsteuerrecht
65. BFH-Urteil zu den Zivilprozesskosten im Rahmen des § 33 EStG
66. BMF-Schreiben zur Regelung des Werbungskostenabzugs für nachträgliche Schuldzinsen
67. Buchwertprivileg bei Sachspenden aus Betriebsvermögen
68. Die Besteuerung der britischen Limited im deutschen Körperschaftsteuerrecht
69. Dividendenansprüche, Behandlung
70. Doppelstöckige Personengesellschaft, steuerliche Beurteilung
71. Doppelte Haushaltsführung im Ertragsteuerrecht
72. Ehescheidungsfolgen in der Einkommensteuer
73. Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft
74. Einkommensermittlung bei einem Influencer
75. Einkommensteuerliche Behandlung von virtuellen Währungen (z.B. Bitcoin) im steuerlichen Privat- und Betriebsvermögen
76. Einkommensteuerliche Behandlung von Zuschüssen

77. Einkommensteuerliche Folgen bei der verbilligten Überlassung von Wohnraum
78. Einkommensteuerpflicht
79. Einkünfte aus Gewerbebetrieb
80. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
81. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
82. Einlagen und Entnahmen im Steuerrecht
83. Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte
84. Entnahme/Einlage, verdeckte Gewinnausschüttung/verdeckte Einlage, vergleichende Darstellung
85. Entschädigungen nach § 24 EStG
86. Entstehung und Erhebung der Einkommensteuer
87. Erbauseinandersetzung
88. Erbengemeinschaft und Erbauseinandersetzung, ertragsteuerliche Behandlung
89. Erbfall bei Ehegatten im Einkommensteuerrecht
90. Erhöhte Absetzungen gem. §§ 7h, 7i und 7k EStG
91. Ermittlung des Gewerbeertrags und des Gewerbekapitals
92. Ermittlung des Steuermessbetrags nach dem Gewerbeertrag
93. Ermittlung des GewSt-Messbetrags für eine Mitunternehmerschaft mit mehreren Gesellschaftern
94. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens einer Kapitalgesellschaft
95. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens im Körperschaftsteuerrecht
96. Ertragsteuerliche Behandlung von Aufwendungen für Altlasten
97. Ertragsteuerliche Folgen von Pensionszusagen an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer
98. Erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht
99. Finanzierung durch Lebensversicherungen im Ertragsteuerrecht
100. Firmenwert – Begriff, Abgrenzung, Bilanzierung, Abschreibung
101. Folgen inländischer Betriebsstätten aus gewerbesteuerlicher Sicht
102. Formelle und materielle Korrespondenz bei verdeckten Gewinnausschüttungen
103. Formelle und materielle Korrespondenz bei verdeckten Einlagen
104. Fortführungsgebundener Verlustvortrag gem. § 8d KStG
105. Freibeträge des § 16 und § 34 EStG
106. Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr gem. § 5a EStG
107. Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte
108. Freibeträge nach §§ 24, 25 KStG für bestimmte Körperschaften
109. Geben Sie einen einkommensteuerrechtlichen Überblick über die Immobilienbesteuerung in Deutschland
110. Gegenstand der Schenkung bei Geldhingabe zum Erwerb eines Grundstücks oder zur Errichtung eines Gebäudes
111. Gemischte Schenkung und Schenkung unter Auflage
112. Gesellschaften als Gewerbesteuerobjekte
113. Gewerbesteuer: Kürzungen um Gewinne aus Anteilen an inländischen Schachtelbeteiligungen § 9 Nr. 2a GewStG und § 9 Nr. 7 GewStG
114. Gewerbesteuerliche Auswirkungen von Betriebsstätten inländischer Unternehmen
115. Gewerbesteuerliche Organschaft
116. Gewerbeverlust
117. Gewerblich geprägte Personengesellschaft
118. Gewerblicher Grundstückshandel, Abgrenzung von privater Vermögensverwaltung

Teil B Fragen und Fälle verschiedener Prüfungskommissionen aus den Prüfungsprotokollen

1. Einkommensteuer

1.1 12 Fragen zur Einkommensteuer

Frage 1: In welchen Fällen können Versorgungsleistungen steuerlich berücksichtigt werden und wie werden diese beim Empfänger steuerlich behandelt?

Antwort: Auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen können nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG unbeschränkt als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Sie dürfen aber nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben. Außerdem muss der Empfänger unbeschränkt steuerpflichtig (§§ 1, 1a EStG) sein. Der Abzug kommt nur für die in § 10 Abs. 1a Nr. 2 Buchst. a bis c EStG aufgeführten Leistungen in Betracht.

Die Versorgungsleistungen müssen danach in Zusammenhang stehen mit der Übertragung eines:

- Mitunternehmeranteils,
- Betriebs oder Teilbetriebs oder
- mindestens 50 % betragenden Anteils an einer GmbH, wenn der Übergeber als Geschäftsführer tätig war und der Übernehmer diese Tätigkeit nach der Übertragung übernimmt.

Der Empfänger der Versorgungsleistungen muss korrespondierend die Einkünfte als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG versteuern. Ein Werbungskosten-Pauschbetrag von 102 € kann nach § 9a Nr. 3 EStG abgezogen werden, sofern keine tatsächlichen Werbungskosten nachgewiesen werden.

Einzelheiten sind in dem BMF-Schreiben vom 11.03.2010, BStBl I 2010, 227, geregelt.

Frage 2: In welchen Fällen liegt eine Betriebsaufspaltung vor und welche steuerlichen Folgen ergeben sich daraus hinsichtlich der Einkunftsart?

Antwort: Der Begriff der Betriebsaufspaltung ist durch die Rechtsprechung, insbesondere zum „Schutz der Gewerbesteuer“, entwickelt worden. Danach liegt eine Betriebsaufspaltung vor, wenn ein Unternehmen (Besitzunternehmen) mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige Personen- oder Kapitalgesellschaft (Betriebsunternehmen) zur Nutzung überlässt (sachliche Verflechtung) und eine Person oder mehrere Personen zusammen (Personengruppe) sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen in dem Sinne beherrschen, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen (personelle Verflechtung). Vgl. H 15.7 Abs. 4 „Allgemeines“ EStH. Dabei ist es unerheblich, ob die wesentliche Betriebsgrundlage entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Vgl. H 15.7 Abs. 5 „Leihe“ EStH. Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage wird dabei nach funktionalen/qualitativen Gesichtspunkten ausgelegt. Auf das Vorhandensein von stillen Reserven kommt es dabei nicht an.

Liegen die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vor, ist die Vermietung oder Verpachtung keine Vermögensverwaltung mehr, sondern eine gewerbliche Vermietung oder Verpachtung. Das Besitzunternehmen ist ein eigenständiger Gewerbebetrieb (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 21 Abs. 3 EStG und § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Vgl. H 15.7 Abs. 4 „Allgemeines“ EStH. Die Betriebsaufspaltung kann auch im Verhältnis zu einer gewerblich tätigen Personengesellschaft vorliegen. In diesem Fall spricht man von einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung. Die Grundsätze der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung sind nicht anzuwenden bei:

- freiberuflichen „Betriebspersonengesellschaften“,
- Überlassung im Rahmen von Doppelstockgesellschaften,
- unentgeltlichen Überlassungen und
- Besitz-Einzelunternehmen.

Frage 3: Welche Arten der Betriebsaufspaltung gibt es:

- a) hinsichtlich ihrer Entstehung und
- b) hinsichtlich ihrer Konstruktion?

Antwort:

- a) Hinsichtlich der Entstehung wird unterschieden zwischen der echten und der unechten Betriebsaufspaltung.

Bei der echten Betriebsaufspaltung sind Besitz- und Betriebsunternehmen aus einem ursprünglich einheitlichen Unternehmen hervorgegangen, d.h. ein Einzelunternehmen oder Personengesellschaft wird so aufgespalten, dass neben dem bisherigen Unternehmen ein neues Unternehmen, regelmäßig eine GmbH gegründet wird.

Bei einer unechten Betriebsaufspaltung sind Besitz- und Betriebsunternehmen von vornherein als getrennte Unternehmen errichtet worden. Hierfür kommen folgende zwei Fälle in Betracht:

- Zu einem bereits bestehenden Betriebsunternehmen kommt ein Besitzunternehmen hinzu.
- Es haben zunächst zwei getrennte Unternehmen bestanden (bspw. Entstehung durch Vermögensübertragung im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge oder durch Erbfall).

Die echte und die unechte Betriebsaufspaltung werden steuerlich gleich behandelt.

- b) Unterscheidung der rechtlichen Konstruktion:

- Eine eigentliche Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn das Besitzunternehmen ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft und das Betriebsunternehmen eine Kapitalgesellschaft ist.
- Bei einer uneigentlichen oder umgekehrten Betriebsaufspaltung ist das Besitzunternehmen eine Kapitalgesellschaft und das Betriebsunternehmen eine Personengesellschaft.
- Eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen Personengesellschaften sind.
- Die Betriebsaufspaltung kann auch im Verhältnis zu einer gewerblich tätigen Personengesellschaft vorliegen. In diesem Fall geht das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung dem Sonderbetriebsvermögen der beteiligten Gesellschafter vor und man spricht von einer sog. „mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung“.
- Eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung an einer freiberuflich tätigen Personengesellschaft kann hingegen nicht bestehen.
- Eine kapitalistische Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn eine Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar an einer anderen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, jedoch nicht, wenn beide Gesellschaften durch die gleiche Person/Personengruppe beherrscht werden.

Frage 4: Sind bei einem Wegfall der personellen Verflechtung bei einer Betriebsaufspaltung zwingend stille Reserven aufzudecken?

Antwort: Entfällt bei einer Betriebsaufspaltung das Tatbestandsmerkmal „personelle Verflechtung“ und wird das Verpachtungsunternehmen nicht strukturell nachhaltig verändert, so lebt der ruhende gewerbliche Betrieb wieder auf, d.h. es besteht ein Wahlrecht zwischen einem ruhenden gewerblichen Betrieb (§ 16 Abs. 3b EStG) und der Verpachtung einer Sachgesamtheit im Rahmen des § 21 Abs. 1 Nr. 2 EStG (BFH-Urteil vom 17.04.2002, X R 8/00, BStBl II 2002, 527; BFH-Urteil vom 14.03.2006, VIII R

80/03, BStBl II 2006, 591; BFH-Urteil vom 11.10.2007, X R 39/04, BStBl II 2008, 220; BFH-Urteil vom 06.11.2008, IV R 51/07, BStBl II 2009, 303; BFH-Urteil vom 17.04.2019, IV R 12/16, BStBl II 2019, 745; H 16 Abs. 2 „Beendigung einer Betriebsaufspaltung“ EStH).

Im Fall der Betriebsaufgabe müssen die stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden. Nach § 16 Abs. 3b EStG gilt in diesen Fällen ein Betrieb nicht als aufgegeben, bis der Steuerpflichtiger die Aufgabe ausdrücklich gegenüber dem Finanzamt erklärt oder dem Finanzamt Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen für eine Aufgabe erfüllt sind. Nach § 16 Abs. 3b Satz 2 EStG wird eine Aufgabeerklärung rückwirkend anerkannt, wenn diese spätestens drei Monate nach dem vom Steuerpflichtigen gewählten Zeitpunkt der Aufgabe abgegeben wird. Geht die Aufgabeerklärung später ein, gilt der Gewerbebetrieb erst in dem Zeitpunkt als aufgegeben, in dem die Aufgabeerklärung beim Finanzamt eingeht.

Frage 5: Welche Möglichkeiten bestehen aus steuerlicher Sicht Wirtschaftsgüter in das Gesamtvermögen einer OHG durch einen Gesellschafter einzubringen und wie unterscheiden sich diese Wege im Hinblick auf die Verbuchung des Vorfalles und der Behandlung des Einbringenden?

Antwort: Zunächst muss untersucht werden, ob die Einbringung der Wirtschaftsgüter entgeltlich, teilentgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Dies ist wird auch durch die Verbuchung des Vorfalles auf Seiten der OHG ersichtlich. Dabei lautet der maßgebende Buchungssatz stets „Wirtschaftsgut an ...“. Wird auf der Passivseite des Buchungssatzes auch ein Kapitalkonto angesprochen, welches Gesellschaftsrechte gewährt (die Verwaltung bezeichnet dies als Kapital I), ist von einem Tauschvorgang auszugehen (BMF-Schreiben vom 11.07.2011, BStBl I 2011, 713, Tz. II.2.a). Hierbei werden Wirtschaftsgüter gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten getauscht. Dieser Vorgang gilt als voll entgeltlich, unabhängig davon, in welcher Höhe das Kapital I bebucht wird. Auch Mischbuchungen z.B. in Form „Wirtschaftsgut 100 an Kapital I 10 und Kapital II 90“ gelten als voll entgeltlich (BMF-Schreiben vom 11.07.2011, BStBl I 2011, 713, Tz. II.2.a). Dies deswegen, weil eine Gutschrift in Höhe 1 € auf dem Kapital I in der Realität Gesellschaftsrechte widerspiegelt, die deutlich mehr als 1 € wert sind.

Erfolgt die Verbuchung auf der Passivseite der Buchung nicht gegen Kapital I, besteht als weitere entgeltliche Möglichkeit die Buchung gegen „Bank“, „Verbindlichkeit“ oder sonstige „Wirtschaftsgüter“. Auch in diesen Fällen handelt es sich um einen entgeltlichen Vorgang.

Erfolgt die Verbuchung auf der Passivseite der Buchung hingegen gegen ein weiteres Kapitalkonto, welches keine Gesellschaftsrechte gewährt (die Verwaltung bezeichnet dies als Kapital II), gegen „(s. b.) Ertrag“ oder gegen eine Kapitalrücklage (ggf. gesamthänderisch), gilt der Vorgang als unentgeltlich.

Auch Mischbuchungen sind möglich, z.B. „Wirtschaftsgut 100 an Bank 40 und Kapital II 60“. Dies stellt dann sogenannte teilentgeltliche Vorgänge dar.

Die Differenzierung entgeltlich, teilentgeltlich oder unentgeltlich ist sodann auch für den einbringenden Gesellschafter von Bedeutung. Hier muss dann noch weiter differenziert werden, ob dieser das Wirtschaftsgut aus dem Privat- oder aus seinem Betriebsvermögen in die OHG einbringt.

Einbringungen von einzelnen Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen werden wie folgt behandelt:

- a) Sollte die Einbringung unentgeltlich (Verbuchung gegen Kapital II, s. b. Ertrag, Kapitalrücklage) erfolgen, handelt es sich um Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 8 EStG. Die Bewertung erfolgt nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG auf Seiten der aufnehmenden OHG. Die künftige AfA ist unter Berücksichtigung des § 7 Abs. 1 S. 5 EStG zu ermitteln. Durch die Einlage liegt ein privates Veräußerungsgeschäft nicht vor. Jedoch muss bei einem Grundstück beachtet werden, dass die Frist des § 23 EStG auch nach Einlage weiter gilt (§ 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 1 EStG).

Unerheblich ist, ob der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an der Zuwendung hat (BFH-Urteil vom 14.02.2022 VIII R 29/18, BStBl II 2022, 544).

Für Zwecke der Schenkungssteuer gilt Folgendes: Zahlt eine Kapitalgesellschaft auf Veranlassung eines Gesellschafters einer diesem nahestehenden Person, die nicht Gesellschafter ist, überhöhte Vergütungen, liegt regelmäßig keine freigebige Zuwendung der Gesellschaft an die nahestehende Person vor (BFH-Urteil vom 30.01.2013, II R 6/12, BStBl II 2013, 930). In diesen Fällen liegt jedoch regelmäßig eine freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zwischen dem Gesellschafter und der nahestehenden Person vor. Kommen mehrere Gesellschafter als Schenker in Betracht (z.B. Vater und Onkel des Begünstigten), kann eine quotale Zuwendung der Gesellschafter angenommen werden (R E 7.5 Abs. 7 ErbStR).

2.2 20 Fälle zur Körperschaftsteuer

Fall 1: Die niederländische BV (Kapitalgesellschaft) hat ihren Sitz in Eindhoven (NL). Die Geschäftsleitung befindet sich in Nordhorn (BRD). Die Gesellschaft unterhält in beiden Orten Betriebsstätten.

Frage: Ist die BV in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig?

Lösung: Die BV ist nach § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtig, weil sich die Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland befindet. Für die unbeschränkte Steuerpflicht reicht es aus, dass sich die Geschäftsleitung oder der Sitz im Inland befindet. Allerdings ist das DBA Deutschland/Niederlande zu beachten und zu prüfen, wie die Doppelbesteuerung vermieden wird. Wichtig sind hier die sog. tiebreaker-rules (Art. 4 DBA) und der Methodenartikel (Art. 22 DBA).

1. Ergänzung: Zum 01.01.25 verlegt die BV die Geschäftsleitung nach Hengelo.

Frage: Welche Rechtsfolgen ergeben sich für die Gesellschaft?

Hat die Verlegung der Geschäftsleitung eine Auswirkung auf den in Deutschland ansässigen Gesellschafter, der diese Anteile im Privatvermögen hält?

Lösung: Da sich nunmehr weder die Geschäftsleitung noch der Sitz im Inland befinden, entfällt die unbeschränkte Steuerpflicht. Die BV ist mit den im Inland erzielten Einkünften beschränkt steuerpflichtig nach § 2 Nr. 1 KStG.

Für Verlagerungen ab 2022 bewirkt die Streichung von § 12 Abs. 3 KStG a.F., der in dem Fall der Verlagerung der Geschäftsleitung in die das übrige Gemeinschaftsgebiet der EU keine Exit-Besteuerung vorsah, die Entstrickungsbesteuerung gem. § 12 Abs. 1 KStG. Die Entstrickung ist auf die Wirtschaftsgüter beschränkt, soweit das Besteuerungsrecht Deutschlands für die stillen Reserven im Zusammenhang mit der Veräußerung oder der Nutzungsüberlassung eingeschränkt (durch Steueranrechnung) oder verloren geht.

Auswirkungen auf Anteile im Privatvermögen i.S.d. § 17 EStG

Nach § 17 Abs. 1 EStG gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die eine im Inland steuerpflichtige natürliche Person im Privatvermögen hält, zu seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb, "wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war".

Gem. § 17 Abs. 5 Satz 1 EStG führt der Ausschluss oder die Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts hinsichtlich eines Veräußerungsgewinns aus einer derartigen Beteiligung zu einer fiktiven Veräußerung der Beteiligung zum gemeinen Wert, wenn diese "Entstrickung" durch die Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft in einen anderen Staat ausgelöst wird.

Allerdings sieht § 17 Abs. 5 S. 2 EStG nur für die Sitzverlegung – nicht für die Verlegung der Geschäftsleitung – dann eine Ausnahme von diesem Ersatzrealisationstatbestand vor, wenn diese in einen anderen EU-Staat erfolgt. Es ist fraglich, ob die Beschränkung des § 17 Abs. 5 S. 2 EStG auf Fälle der Sitzverlegung EU-rechtlich tragfähig ist, und ob nicht gerade die Verlegung der tatsächlichen Geschäftsleitung als Ausdruck der Ausübung der Niederlassungsfreiheit schutzwürdig wäre.

Zwar führt die Verlegung der tatsächlichen Geschäftsleitung aus deutscher abkommensrechtlicher Sicht dazu, dass die Gesellschaft nach der "Tie-Breaker"-Regelung in Art. 4 DBA-NL anschließend abkommensrechtlich als in den Niederlanden ansässig gilt. Allerdings bleibt das deutsche Besteuerungsrecht grundsätzlich unberührt, denn das DBA-NL weist dieses ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers – hier Deutschland – zu. Daher greift bereits der Tatbestand des § 17 Abs. 5 Satz 1 EStG in diesen Fällen nicht, wenn der Gesellschafter seinen Sitz in Deutschland beibehält. Dass § 17 Abs. 5 S. 2 EStG nach seinem Wortlaut nur Sitzverlegungen betrifft, wirkt sich deshalb nicht aus.

Tipp! Die Verlegung der Geschäftsleitung der Gesellschaft darf nicht mit der Wohnsitzverlegung des Gesellschafters verwechselt werden. Verlegt der wesentlich beteiligte Gesellschafter seinen Wohnsitz ins Ausland, greift § 6 AStG.

2. Ergänzung: Im Zuge der Verlegung der Geschäftsleitung nach Hengelo, wird die komplette Büroeinrichtung des Geschäftsführers nach Hengelo überführt.

Frage: Welche steuerlichen Folgen ergeben sich?

Lösung: Hier kommt es zu einer „Entstrickung“ nach § 12 Abs. 1 S. 1 und 2 KStG in Verbindung mit § 4 Abs. 1 S. 4 EStG, weil damit ein Ausschluss des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Wirtschaftsgüter vorliegt. Die stillen Reserven sind aufzudecken. Dabei sind die gemeinen Werte der überführten Wirtschaftsgüter anzusetzen. Nach § 12 Abs. 1 S. 1, 2. Halbsatz KStG in Verbindung mit § 4g EStG kann aber die Gewinnrealisierung durch die Bildung eines Ausgleichspostens neutralisiert und zeitlich gestreckt werden.

Fall 2: Die B-GmbH hatte zum 31.12.2024 keine Kapitalrücklage und weist in der dem Finanzamt vorliegenden und auch als E-Bilanz elektronisch übermittelten Jahresabschluss 2024 erstmals eine Kapitalrücklage von 833.000 € aus. In der Feststellungserklärung zum steuerlichen Einlagenkonto wurde kein Zugang zum steuerlichen Einlagenkonto erklärt und das steuerliche Einlagenkonto erklärungsgemäß endgültig mit 0 € auf den 31.12.2024 festgestellt. Nach Ablauf der Einspruchsfrist bemerkt der Steuerberater den Fehler.

Frage: Kann der Feststellungsbescheid über die Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos geändert werden?

Lösung: Ja (BFH, Urteil vom 08.12.2021, I R 47/18, BStBl II 2022, 827).

Nach § 129 S. 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Beteiligten ist zu berichtigen (§ 129 S. 2 AO).

Die Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 AO setzt grundsätzlich voraus, dass die offenbare Unrichtigkeit in der Sphäre der den Verwaltungsakt erlassenden Finanzbehörde entstanden ist (BFH-Urteil vom 16.09.2015, IX R 37/14, BStBl II 2015, 1040). Da die Unrichtigkeit aber nicht aus dem Bescheid selbst erkennbar sein muss, ist die Vorschrift auch dann anwendbar, wenn das Finanzamt **offenbar fehlerhafte Angaben** des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt.

Offenbare Unrichtigkeiten i.S.d. § 129 AO sind mechanische Versehen wie beispielsweise Eingabe- oder Übertragungsfehler. Dagegen schließen Fehler bei der Auslegung oder Anwendung einer Rechts-

norm, eine unrichtige Tatsachenwürdigung oder die unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts eine offenbare Unrichtigkeit aus. § 129 AO ist nicht anwendbar, wenn auch nur die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass die Nichtbeachtung einer feststehenden Tatsache in einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung oder einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denk- oder Überlegungsfehler begründet ist oder auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht (vgl. dazu insgesamt BFH-Urteil vom 17.05.2017, X R 45/16, BFH/NV 2018, 10). Dagegen ist die Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 AO nicht von Verschuldensfragen abhängig (BFH-Urteile vom 07.11.2013, IV R 13/11, BFH/NV 2014, 657 und vom 16.01.2018, VI R 38/16, BFH/NV 2018, 513).

Ob ein mechanisches Versehen oder ein die Berichtigung nach § 129 AO ausschließender Tatsachen- oder Rechtsirrtum vorliegt, muss nach den Verhältnissen des Einzelfalls beurteilt werden.

§ 129 Satz 1 AO stellt auf eine offenbare "Unrichtigkeit" bei Erlass eines Verwaltungsakts ab. Auch wenn hierfür ein mechanisches Versehen erforderlich ist, das einem Schreib- oder Rechenfehler ähnelt, bedeutet dies nicht, dass auch der zutreffende Wert ohne weitere Prüfungen erkennbar sein muss. Zumindest in denjenigen Fällen, in denen die offenbare Unrichtigkeit auf der versehentlichen Nichtangabe eines Werts in der Steuererklärung beruht, ist § 129 Satz 1 AO bereits dann anwendbar, wenn für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich erkennbar ist, dass die Nichtangabe fehlerhaft ist (BFH-Urteil vom 22.05.2019, XI R 9/18, BStBl II 2020, 37). Entsprechendes muss gelten, wenn (nur) die Angabe einer Endsumme mit 0 € erfolgt und dies erkennbar unrichtig ist.

Allein der Umstand, dass zur Bestimmung der zutreffenden Höhe des steuerlichen Einlagekontos nicht die mechanische Übernahme der im Jahresabschluss angegebenen Kapitalrücklage i.S.d. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB ausreicht, sondern auf einer zweiten Stufe noch weitere Sachverhaltsermittlungen zur tatsächlichen Höhe des steuerlichen Einlagekontos erforderlich sind, schließt eine offenbare Unrichtigkeit i.S.d. § 129 Satz 1 AO nicht aus (BFH-Urteil vom 27.08.2013, VIII R 9/11, BStBl II 2014, 439).

Dass die Angabe des steuerlichen Einlagekontos in Höhe von 0 € auf einem Rechtsfehler der Gesellschaft beruht, ist ausgeschlossen. Eine Situation, in der die tatsächliche Angabe des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung ggf. das Ergebnis rechtlicher Überlegungen sein könnte (BFH-Urteil vom 17.05.2017, X R 45/16, BFH/NV 2018, 10), liegt sodann nicht vor.

Insofern ist zu berücksichtigen, dass die Gesellschaft in der elektronischen Steuererklärung lediglich Angaben zur Höhe des Endbestands des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des laufenden sowie zum Schluss des vorhergehenden Wirtschaftsjahrs gemacht hat.

Das Finanzamt hat die offenbar unrichtigen Angaben der Gesellschaft aus der Steuerklärung übernommen und das steuerliche Einlagekonto mit 0 € festgestellt. Sofern es keine Anhaltspunkte dafür gibt, dass das Finanzamt bei der Übernahme der Angaben der Klägerin rechtliche Überlegungen angestellt haben könnte, liegt auch auf Ebene des Finanzamts ein mechanischer Fehler vor (sog. doppelter mechanischer Fehler, vgl. BFH-Urteil vom 22.05.2019, XI R 9/18, BStBl II 2020, 37).

Fall 3: Die A-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland betreibt ein Bauunternehmen. Zum Betriebsvermögen gehört u.a. ein geländegängiger Kleinbus, der als Baustellenfahrzeug eingesetzt wird. Im Juli 2024 wird ein neues Fahrzeug angeschafft. Das alte Fahrzeug verschenkt die GmbH im August an die Ortsgruppe des THW, der das Fahrzeug bei Aufräumarbeiten nach einer Flutkatastrophe einsetzt. Der Kleinbus hatte im Zeitpunkt der Schenkung einen Buchwert von 4.000 € und einen Teilwert von 10.000 €. Bei der GmbH wurde der Buchwert als Aufwand gebucht; eine Hinzurechnung der Sachspende erfolgte bisher nicht. Umsatzsteuerlich wurde der Vorgang bisher nicht gewürdigt. Weitere Spenden wurden nicht erbracht. Die 4-Promille-Grenze nach § 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Unterpunkt 2 KStG wirkt sich in diesem Fall nicht aus.

Die GmbH weist bisher einen steuerlichen Gewinn in Höhe von 20.000 € aus.

7. Bilanzsteuerrecht

7.1 55 Fragen zum Bilanzsteuerrecht

Frage 1: Eine kurze Einstiegsfrage: Wie erfolgt die Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern?

Antwort: Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter sind gemäß § 253 Abs. 1 S. 1 HGB mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.

Hinweis! Ob eine solche Einstiegsfrage kurz und knapp oder ausführlicher beantwortet werden soll hängt von der Prüfungssituation und dem Prüfer ab. Sollte der Prüfer nach einer knappen Antwort keine Folgefrage stellen, oder die Frage weitergeben, dürfte er weiterführende Ausführungen erwarten. Versuchen Sie – trotz dieser anstrengenden Prüfungssituation – auf die jeweilige Frageart des Prüfers einzugehen.

Frage 2: Wie erfolgt die steuerbilanzielle Zugangsbewertung von Wirtschaftsgütern, die in ein Betriebsvermögen eingelegt werden?

Antwort: Gemäß § 4 Abs. 1 S. 8 EStG eingelegte Wirtschaftsgüter werden grundsätzlich mit ihrem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage bewertet (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 HS 1 EStG). Es gibt allerdings bestimmte Ausnahmen, die u.a. in § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 HS 2 EStG aufgelistet sind.

Ein Beispiel hierfür ist die Einlage einer Beteiligung i.S.v. § 17 Abs. 1 EStG. Die Bewertung erfolgt gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 HS 2 lit. b EStG nicht mit dem Teilwert, sondern höchstens mit den Anschaffungskosten. Dies gilt auch für die Bewertung einer sogenannten wertgeminderten Beteiligung, d.h. bei Beteiligungen, deren Wert im Zeitpunkt der Einlage unter die Anschaffungskosten gesunken ist (H 17 Abs. 8 „Einlage einer wertgeminderten Beteiligung“ EStH).

Ferner ist die Sondervorschrift des § 6 Abs. 5 EStG zu beachten. Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen verschiedenen Betriebsvermögen liegt nämlich grundsätzlich sowohl eine Entnahme als auch eine Einlage vor. Die Bewertung der (Entnahme und) Einlage erfolgt gemäß § 6 Abs. 5 EStG zwingend zum Buchwert.

Frage 3: Wie erfolgt die Folgebewertung bei Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens?

Antwort: Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens ist zu unterscheiden, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist oder nicht. Bei einer zeitlichen Nutzungsbegrenzung erfolgt eine planmäßige Abschreibung (§ 253 Abs. 3 S. 1 und 2 HGB). Unabhängig von der zeitlichen Nutzung hat darüber hinausgehend eine Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert zu erfolgen, wenn die Vermögensgegenstände dauerhaft im Wert gemindert sind (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB). Bei Finanzanlagen können Abschreibungen gemäß § 253 Abs. S. 4 HGB auch bei nicht dauerhafter Wertminderung vorgenommen werden (sogenanntes gemildertes Niederstwertprinzip). Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind auf ihren niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben (§ 253 Abs. 4 S. 1 HGB).

Frage 4: Hat die handelsrechtliche Folgebewertung im Hinblick auf die Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert auch Bindungswirkung für die steuerbilanzielle Folgebewertung?

Antwort: Grundsätzlich gelten die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für die steuerbilanzielle Würdigung (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG). Allerdings handelt es sich bei der steuerbilanziellen Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 und 3 sowie Nr. 2

EStG um ein Wahlrecht. Die Finanzverwaltung führt hierzu aus, dass Wahlrechte, die nur steuerrechtlich bestehen, unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden können (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG). Die Ausübung des steuerlichen Wahlrechts wird insoweit nicht nach § 5 Abs. 1 S. 1 Halbsatz 1 EStG durch die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beschränkt (BMF-Schreiben vom 12.03.2010, BStBl I 2010, 239 Rz. 13). Die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung in der Handelsbilanz ist nicht zwingend in der Steuerbilanz durch eine Teilwertabschreibung nachzuvollziehen; der Steuerpflichtige kann darauf auch verzichten (BMF-Schreiben vom 12.03.2010, a.a.O., Rz. 15). Zu beachten ist, dass eine Abschreibung sowohl bei Wirtschaftsgütern des Anlage- als auch des Umlaufvermögens eine dauerhafte Wertminderung voraussetzt.

Frage 5: Fallen Ihnen Konstellationen ein, in denen es Sinn machen könnte, keine Teilwertabschreibung vorzunehmen?

Antwort: Ja, dies ist insbesondere bei Abschreibungen von Beteiligungswerten an Kapitalgesellschaften sinnvoll, wenn der Anteilseigner wiederum eine Kapitalgesellschaft ist. Der steuerbilanzielle Abschreibungsaufwand ist außerbilanziell gemäß § 8b Abs. 3 S. 3 KStG zu neutralisieren. Im Fall einer möglichen Zuschreibung in Folgejahren, ist der Zuschreibungsertrag gemäß § 8b Abs. 2 S. 3 KStG zwar zu 100 % steuerfrei. Gleichwohl gelten gemäß § 8b Abs. 3 S. 1 KStG 5 % als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben. Faktisch kommt es somit zu einer Versteuerung von 5 % des Abschreibungsbetrags im Fall der späteren Zuschreibung.

Frage 6: Wir haben bereits festgestellt, dass Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens mit ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bewertet werden und eine Prüfung auf einen niedrigeren beizulegenden Wert stattfindet. Sieht das HGB für bestimmte Konstellationen auch Vereinfachungen vor?

Antwort: Ja, § 256 HGB regelt die sog. Bewertungsvereinfachungsverfahren. Hiernach können Vermögensgegenstände, soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) entspricht, nach bestimmten Verbrauchsfolgeverfahren angesetzt werden. Diese Verfahren erleichtern die in der Praxis häufig schwierigen Bewertungen. Ein Beispiel gemäß § 256 HGB ist das sog. Fifo-Verfahren (First in-first out).

Frage 7: Fallen Ihnen noch andere Bewertungsvereinfachungsverfahren ein?

Antwort: Ja, z.B. das Lifo-Verfahren (Last in-first out). Hierbei wird unterstellt, dass die zuletzt angeschafften Vermögensgegenstände zuerst veräußert werden.

Frage 8: Wäre dieses Verfahren beispielsweise auch für verderbliche Lebensmittel anwendbar?

Antwort: M.E. wäre dies kein sinnvolles Verfahren und damit nicht anwendbar. Das gewählte Verfahren muss mit dem GoB vereinbar sein. Bei der Lifo-Methode wird unterstellt, dass die zuerst angeschafften Vermögensgegenstände erst als letztes veräußert werden. Bei verderblichen Lebensmitteln wie Äpfeln, würde das aber nicht den tatsächlichen Lebenssachverhalt widerspiegeln.

Frage 9: Angenommen die Lifo-Methode würde bei nicht verderblichen Sachen angewendet werden. Wäre dieses Verfahren auch für die Steuerbilanz möglich?

Antwort: Ja. Die Lifo-Methode ist im Gegensatz zur Fifo-Methode steuerlich anerkannt.

Frage 10: Was ist in diesem Zusammenhang unter einem Festwert zu verstehen?

Antwort: Das Festwertverfahren (§ 240 Abs. 3 i.V.m. § 256 S. 2 HGB) ermöglicht ebenfalls eine vereinfachte Bewertung. Hiernach können Vermögensgegenstände zu einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung sind.

Frage 11: Sind weitere Voraussetzungen für dieses Verfahren zu berücksichtigen?

Antwort: Ja, der Bestand dieser Vermögensgegenstände darf in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegen. Des Weiteren ist zur Überprüfung eine körperliche Bestandsaufnahme (i.d.R. alle drei Jahre) durchzuführen.

Frage 12: Gibt es Besonderheiten, wenn Vermögensgegenstände in fremder Währung angeschafft werden?

Antwort: Ja, hier sieht § 256a HGB eine Umrechnung zum Devisenkassenmittelkurs am Abschlussstichtag vor.

Frage 13: Würde eine Umrechnung zu einem Wechselkurs nicht bestehenden GoB widersprechen, wenn z.B. der Kurs einer Forderung zum Abschlussstichtag über ihren Wert zum Anschaffungszeitpunkt steigt?

Antwort: Grundsätzlich ja. Allerdings schreibt § 256a S. 2 HGB vor, dass bei Vermögensgegenständen mit einer Restlaufzeit von weniger als einem Jahr, das Realisations- und Anschaffungskostenprinzip durchbrochen werden.

Frage 14: Zu welchem Zeitpunkt sind Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zu aktivieren?

Antwort: Die Forderung ist dann zu aktivieren, wenn die Verpflichtung aus der Leistung erfüllt ist und der Anspruch hieraus so gut wie sicher ist. Entsprechend des Realisationsprinzips ist kein vorheriger Ansatz einer Forderung möglich.

Frage 15: Wie sieht es in diesem Zusammenhang mit Abschlagsrechnungen aus? Dürfen Abschlagszahlungen auch als Forderungen aktiviert werden?

Antwort: Grundsätzlich gilt auch hier das Realisationsprinzip. Für Bewertungszwecke erfolgt hierbei ein Ausweis als Vorratsposten „unfertige Leistungen“.

Frage 16: Eine Besonderheit bildet immer die Bilanzierung von Grundvermögen. Angenommen eine GmbH erwirbt ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude. Laut Kaufvertrag hat die GmbH hierfür einen Betrag von 250.000 € an den Veräußerer zu überweisen und eine bestehende Grundschuld von 150.000 zu übernehmen. Was können Sie zur Bilanzierung sagen?

Antwort: Steuerbilanziell handelt es sich bei dem Grund und Boden und das Gebäude um zwei separate Wirtschaftsgüter. Die Bewertung der Wirtschaftsgüter erfolgt mit ihren Anschaffungskosten. Die Anschaffungskosten setzen sich als Kaufpreis aus dem Überweisungsbetrag und der Übernahme der Schulden zusammen. Die Anschaffungskosten betragen damit 400.000 €.

Hinweis! Derartige kurze Sachverhaltsdarstellungen und allgemeine Frage wie „was fällt Ihnen hierzu ein“ dienen häufig dazu anhand eines Beispielfalls Prüflinge der Reihenfolge nach zu befragen. Es ist regelmäßig davon auszugehen, dass vorab Grundwissen abgefragt wird und die Fragestellungen immer spezieller werden.

- In den genannten Fällen liegt regelmäßig eine freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zwischen dem Gesellschafter und der nahestehenden Person vor. Kommen mehrere Gesellschafter als Schenker in Betracht (z.B. Vater und Onkel des Begünstigten), kann eine quotale Zuwendung der Gesellschafter angenommen werden.
- Findet bei einer Gesellschaft eine nicht leistungsbezogen bestimmte disquotale Gewinnausschüttung statt, liegt ggf. eine freigebige Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG von den veranlassenden Gesellschaftern zugunsten des die Gewinnausschüttung erhaltenen Mitgesellschafters vor.

Zusammenfassend kann also festgehalten werden, dass eine schenkungsteuerliche Relevanz zwischen Gesellschafter und Gesellschaft nicht vorliegen kann, wohl aber zwischen unterschiedlichen Gesellschaftern (disquotale Gewinnausschüttung) sowie zwischen einem Gesellschafter und nicht selbst beteiligten ihm nahestehenden Personen.

8.2 11 Fälle zum Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht

Fall 1: Tom (48 Jahre) ist der Alleinerbe seines Vaters Adam. Adam war bis zu seinem Tode als Architekt in eigenem Büro tätig. Tom selbst ist kein Architekt, sondern arbeitet als angestellter Journalist. Beide leben bzw. lebten in Deutschland. Steuerwert des Nachlasses 1 Mio. € (davon Betriebsvermögen 300.000 €, Privatvermögen 700.000 €). Im Betriebsvermögen befindet sich Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 1-4 ErbStG i.H.v. 100.000 €; Schulden, junges Verwaltungsvermögen, Finanzmittel oder junge Finanzmittel sind nicht vorhanden.

Aufgabe: Wie ist der Sachverhalt zu behandeln?

Lösung: Im Rahmen dieses Falles wurden die Prüfungsteilnehmer zu folgenden Punkten befragt:

- **Steuerpflicht**
Bei dem Erwerb handelt es sich gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Alt. ErbStG um einen steuerpflichtigen Vorgang in Form des Erwerbs von Todes wegen durch Erbanfall nach § 1922 BGB. Tom ist nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 ErbStG unbeschränkt steuerpflichtig, da Adam zum Zeitpunkt seines Todes ein Inländer war. Inländer war er nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 a) ErbStG, da er als natürliche Person seinen Wohnsitz (§ 8 AO) im Inland (§ 2 Abs. 2 ErbStG) hatte.
- **Begünstigung nach § 13a ErbStG**
Der Erwerb von Betriebsvermögen ist grundsätzlich nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG begünstigungsfähig. Dazu gehört auch Betriebsvermögen im Rahmen einer freiberuflichen Tätigkeit (§ 96 BewG). Dass ertragsteuerlich mit dem Erbfall eine Umqualifizierung der Einkünfte stattfindet, da Tom selbst nicht Architekt ist, ist hier unerheblich. Es kommt lediglich darauf an, dass es in der Hand des Erblassers Betriebsvermögen war und in der Hand des Erwerbers Betriebsvermögen bleibt. Inwieweit das grundsätzlich begünstigungsfähige Vermögen tatsächlich begünstigtes Vermögen ist, bestimmt sich nach § 13b Abs. 2 ErbStG.
Vorab ist zu prüfen, ob das Vermögen zu mindestens 90 % aus Verwaltungsvermögen besteht (§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG). Hier beträgt die Verwaltungsvermögensquote 33,33 % (100.000/300.000), damit nicht mindestens 90 %.
Als nächstes ist der Nettowert des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 i.V.m. Abs. 6 S. 1 ErbStG zu bestimmen, hier mangels vorhandener Schulden 100.000 €.

Hiervon sind nach § 13b Abs. 7 ErbStG als unschädliches Verwaltungsvermögen zu behandeln:

300.000 €	gemeiner Wert Betriebsvermögen
<u>./.</u> 100.000 €	Nettowert Verwaltungsvermögen
200.000 €	

x 10 % = 20.000 € maximal unschädliches Verwaltungsvermögen

Der Wert des begünstigten Vermögens nach § 13b Abs. 2 ErbStG beträgt somit:

Wert des Betriebsvermögens	300.000 €
<u>./.</u> Nettowert Verwaltungsvermögen	100.000 €
+ unschädliches Verwaltungsvermögen	<u>20.000 €</u>
= Begünstigtes Betriebsvermögen	220.000 €

Hiervon ist i.H.v. 85 % (von 220.000 € = 187.000 €) nach § 13a Abs. 1 ErbStG der sog. Verschonungsabschlag steuerfrei zu stellen, sofern nicht gegen die Lohnsummenregelung oder Behaltensregelungen verstoßen wird.

Die verbleibenden 15 % des Vermögens (33.000 €) sind nach Maßgabe des § 13a Abs. 2 S. 1 ErbStG zu mindern, indem ein sog. Abzugsbetrag von 150.000 € gewährt wird. Im Ergebnis ist das begünstigte Vermögen hier bereits nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG vollständig steuerbefreit, weil der gleitende Abzugsbetrag des § 13a Abs. 2 ErbStG bei einem nach Abzug des Verschonungsabschlages verbleibenden Betrages von bis zu 150.000 € nicht abgeschmolzen wird. Auf einen Antrag nach § 13a Abs. 10 ErbStG kam es mithin nicht an (welcher aufgrund der Verwaltungsvermögensquote auch abzulehnen wäre).

Als steuerpflichtiges Vermögen verbleiben somit 80.000 € schädliches Verwaltungsvermögen.

- **Nachlassverbindlichkeiten**

Nachlassverbindlichkeiten mindern die Bereicherung nach § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG und sind geregelt in den Absätzen 3 bis 9 des § 10 ErbStG. Im vorliegenden Fall wären nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 2 ErbStG 15.000 € Pauschbetrag für Erbfallkosten abzuziehen, soweit keine höheren Aufwendungen nachgewiesen werden.

- **Bereicherung**

Bereicherung ist nach § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG der nach § 12 ErbStG bewertete Vermögensanfall abzüglich der nach § 12 ErbStG bewerteten abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten.

Im vorliegenden Fall also der verbleibende steuerpflichtige Teil des Vermögens:

Privatvermögen	700.000 €
Betriebsvermögen	80.000 €
abzüglich Pauschbetrag	<u>./.</u> 15.000 €
Bereicherung	765.000 €

Hinweis! In Betracht käme auch noch eine Steuerbefreiung für im Nachlass befindliche Gegenstände des Hausrats (Höhe 41.000 €) sowie bewegliche körperliche Gegenstände (Höhe 12.000 €) nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 a) und b) ErbStG.

- **Steuerklasse**

Tom gehört nach § 15 Abs. 1 I Nr. 2 ErbStG der Steuerklasse I an.

- **Persönlicher Freibetrag**

Tom steht ein persönlicher Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in Höhe von 400.000 € zu.

Der Abzug eines besonderen Versorgungsfreibetrages nach § 17 Abs. 2 ErbStG kommt aufgrund des Alters von Tom nicht mehr in Betracht.

- **Steuerpflichtiger Erwerb**

Der steuerpflichtige Erwerb ermittelt sich nach § 10 Abs. 1 S. 1, 6 ErbStG wie folgt:

Bereicherung	765.000 €
abzüglich Freibetrag	<u>./ 400.000 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	365.500 €

- **Steuersatz**

Der Steuersatz beträgt nach § 19 Abs. 1 ErbStG in Steuerklasse I 15 %.

- **Steuerbetrag**

Die Steuer beträgt damit 54.750 €.

- **Härteausgleich**

Der Härteausgleich des § 19 Abs. 3 ErbStG kommt nicht zum Tragen (vgl. auch H E 19 ErbStH), da die vorhergehende Progressionsstufe nicht nur geringfügig überschritten wurde. Er käme lediglich bei einem steuerpflichtigen Erwerb bis zu 334.200 € zur Anwendung. Sinn und Zweck der Vorschrift ist die Abmilderung der Progression bei geringfügigem Überschreiten der vorhergehenden Progressionsstufe. Anderenfalls käme es zu einer ungerecht hohen Besteuerung des die vorhergehende Wertgrenze übersteigenden Betrages im Vergleich zu einem Erwerb, der die obere Grenze der vorhergehenden Stufe nicht überschreitet.

Fall 2: Fabian war Alleinerbe seines Vaters Herbert. Zum Nachlass gehörte u.a. eine Rechtsanwaltskanzlei. Eine bereits bei der Erbschaftsteuer berücksichtigte Honorarforderung wird im Folgejahr eingezogen und als nachträgliche Betriebseinnahme (§ 24 EStG) der Einkommensteuer des Sohnes (Fabian) unterworfen.

Frage: Liegt eine unzulässige Doppelbesteuerung vor?

Lösung: Es liegt eine Doppelbesteuerung vor, deren Verfassungskonformität vom BVerfG und vom BFH abgenickt wurde. Die Honorarforderung unterlag bereits im Erwerbszeitpunkt einer latenten Ertragsteuerbelastung, da sie erbschaftsteuerlich bereicherungerhöhend wirkt, ertragsteuerlich aber noch nicht realisiert war. Die latente Belastung konnte sich jedoch nicht bereicherungsmindernd, also als Nachlassverbindlichkeit auswirken, da die Einkommensteuer rechtlich noch nicht entstanden war und mit Ablauf des Veranlagungszeitraumes der Vereinnahmung als originäre Einkommensteuerschuld des Erben (Fabian) und nicht mehr als Betriebseinnahme des Erblassers entsteht.

Ein Abzug der Erbschaftsteuer als Aufwand in der Einkommensteuer ist ebenfalls nach § 12 Nr. 3 EStG nicht möglich.

Der Sohn hat allerdings über § 35b EStG die Möglichkeit, die Doppelbesteuerung auf Antrag durch eine Steuerermäßigung abzumildern. Voraussetzung ist, dass bei der Ermittlung des Einkommens Einkünfte berücksichtigt worden sind, die im Veranlagungszeitraum oder in den vorangegangenen vier Veranlagungszeiträumen als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen haben. Die um sonstige Steuerermäßigungen gekürzte tarifliche Einkommensteuer, die auf diese Einkünfte entfällt, kann dann um einen Prozentsatz ermäßigt werden. Der Prozentsatz bestimmt sich nach dem Verhältnis, in dem die festgesetzte Erbschaftsteuer zu dem Betrag steht, der sich ergibt, wenn dem steuerpflichtigen Erwerb (§ 10 Abs. 1 ErbStG) die Freibeträge nach den §§ 16, 17 ErbStG und der steuerfreie Betrag nach § 5 ErbStG hinzugerechnet werden. Dadurch wird die steuerliche Doppelbelastung der Forderung abgemildert, jedoch nicht gänzlich aufgehoben.

Fall 3: Stellen Sie sich vor, ein Mandant kommt zu Ihnen und möchte seinem eingetragenen Lebenspartner das gemeinsam genutzte Haus schenken.

Frage: Wie ist der Sachverhalt zu würdigen, welche weiteren Angaben benötigen Sie?