

I. Allgemeine Klausurhinweise

1. Allgemeines

Die **Bewältigung der drei Klausuraufgaben in der schriftlichen Steuerberaterprüfung** ist die Grundlage für ein erfolgreiches Examen. Hieran scheitert bereits mehr als die Hälfte der Teilnehmer. Nach der zur Drucklegung dieses Buches aktuellsten bundesweiten Statistik für das Prüfungsjahr 2024/2025 (Quelle: Bundessteuerberaterkammer, die Ergebnisse der Prüfung 2025/2026 waren zur Drucklegung noch nicht veröffentlicht) haben in diesem Prüfungszeitraum statistisch gesehen 52,1 % (Vorjahr: 55,5 %) der Teilnehmer die Steuerberaterprüfung bestanden.

Zur Prüfung zugelassen	Schriftliche Prüfung abgelegt	Rücktritt vor oder während der Prüfung	Schriftliche Prüfung nicht bestanden	Teilnahme an der mündlichen Prüfung	Bestanden in Teilnehmern	Bestanden
5.435	4.300	1.135	1.886	2.414	2.242	52,1 %

Betrachtet man sich die Statistik aber genauer, so haben tatsächlich wesentlich weniger Teilnehmer die schriftliche Steuerberaterprüfung erfolgreich absolviert. Im Verhältnis der zur Prüfung zugelassenen Teilnehmer/Kandidaten zu der Zahl der Teilnehmer, die die Steuerberaterprüfung bestanden haben, ergibt sich am Ende lediglich eine **Bestehensquote** von 31,3 % (Vorjahr: 35,0 %). Die Statistik zeigt nämlich, dass 1.135 (Vorjahr: 1.229) von 5.435 (Vorjahr: 5.537) und somit 20,8 % (Vorjahr: 22,6 %), der Kandidaten in der offiziellen Erfolgsquote gar nicht berücksichtigt sind, weil sie entweder nicht zur Prüfung erschienen sind oder während der Prüfung ihren Rücktritt erklärt haben. Diese Zahlen lassen Rückschlüsse auf eine unzureichende und falsche Vorbereitung einer Vielzahl der Teilnehmer zu.

Die Steuerberaterprüfung hat gem. § 28 Abs. 1 S. 2 DVStB bestanden, wer eine Gesamtnote aus schriftlicher und mündlicher Prüfung von mindestens 4,15 erzielt. Hierbei wird die Note der schriftlichen und der mündlichen Steuerberaterprüfung jeweils hälftig gewichtet. Die Prüfungsergebnisse der vergangenen Jahre zeigen allerdings auch, dass nur wenige Teilnehmer mit einer schriftlichen Gesamtnote bis zu 3,50 in die mündliche Prüfung gehen und somit ein beruhigendes Polster haben. Bei mehr als der Hälfte der Teilnehmer an der schriftlichen Prüfung steht vor dem Komma eine 4! Mit diesem Ergebnis ist es aber recht schwierig, im „Mündlichen“ so abzuschneiden, dass die Prüfung doch noch bestanden wird. Wer mit einer Note in der schriftlichen Prüfung von 4,5 noch ins Mündliche kommt, muss dort, d.h. für den mündlichen Teil mindestens die Gesamtnote 3,8 erreichen, um am Ende noch mit der Note 4,15 bestanden zu haben. Dies muss jedem Teilnehmer schon bei Beginn seiner Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung bewusst sein.

In der Regel werden in der Steuerberaterprüfung 100 Korrekturpunkte vergeben. Die Notenvergabe wird grundsätzlich wie folgt vorgenommen:

Punkte	Note	
95–100	sehr gut	1,0
88–94	gut – sehr gut	1,5
81–87	gut	2,0
74–80	befriedigend – gut	2,5
67–73	befriedigend	3,0
59–66	ausreichend – befriedigend	3,5
50–58	ausreichend	4,0
40–49	mangelhaft – ausreichend	4,5
30–39	mangelhaft	5,0
20–29	ungenügend – mangelhaft	5,5
0–19	ungenügend	6,0

Von dieser Punktevergabe muss der Prüfling grundsätzlich ausgehen. In manchen Jahren, insbesondere wenn die Klausuren sehr schlecht ausfielen, wurde der Notenschlüssel auch schon einmal angepasst, sodass im Verhältnis gesehen weniger Punkte für die entsprechende Note erforderlich waren. Dies sind aber Ausnahmeerscheinungen auf die sich der Prüfling nicht verlassen kann.

Für die „magische“ Note 4,5, die den Einzug in die mündliche Prüfung ermöglicht, sind in der Regel 40 Korrekturpunkte, für die sichere Note 4,0, die auch insgesamt zum Bestehen ausreichen würde, sind in der Regel mindestens 50 Korrekturpunkte zu erzielen. Das Minimalziel des Prüfungsteilnehmers sollten daher 50 Wertungspunkte und das Hauptziel 59 Wertungspunkte mit dem Erzielen der sicheren Note 3,5 sein.

2. Ablauf der schriftlichen Steuerberaterprüfung

Die **schriftliche Steuerberaterprüfung 2026** wird vom 06.10.2026 bis 08.10.2026 stattfinden. Sie beginnt am Dienstag, den 06.10.2026 mit der Prüfungsarbeit aus dem Verfahrensrecht und anderen Steuerrechtsgebieten (insbesondere Abgabenordnung, Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer und Bewertung), wird am Mittwoch, den 07.10.2026 mit der Klausur „Ertragsteuern“ (insbesondere Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) fortgesetzt und endet donnerstags (08.10.2026) mit der Klausur „Buchführung und Bilanzwesen“. Die Prüfungsarbeiten sind jeweils über sechs Zeitstunden, in der Regel von 9:00 Uhr bis 15:00 Uhr zu absolvieren.

Üblicherweise werden Platzziffern ausgegeben, d.h. der Kandidat bekommt eine Nummer, unter der er seine Arbeiten schreiben wird und mittels derer ihm ein Tisch zugewiesen wird. Dies bedeutet aber nicht, dass der Prüfling sich an allen drei Tagen am selben Platz befindet, in der Regel werden die Plätze an allen drei Tagen morgens neu vergeben. Je nach Ort der Prüfung und Aufsichtspersonal werden die vom Prüfling mitgebrachten Gesetze mehr oder weniger kontrolliert. Verlässt der Prüfling den Prüfungsraum (z.B. Gang auf die Toilette), wird dies dokumentiert, es darf stets nur ein Prüfling den Prüfungsraum verlassen.

Tip! Sollte das Aufsichtspersonal sich Ihre Gesetze genauer ansehen, so sollte Sie das nicht sonderlich beunruhigen. In der Regel handelt es sich hierbei um eine reine Routinekontrolle, derer man sich nicht entziehen kann. Da die Kontrollen mal mehr und mal weniger intensiv ausfallen können, sollte insoweit immer von einer intensiven Kontrolle ausgegangen werden. Unzulässige Kommentare, Unterstreichungen etc. sind daher keinesfalls im Gesetz zu vermerken.

Kommt es dann bei der Kontrolle zu Bedenken seitens des Aufsichtspersonals, so sollten Sie die vom Aufsichtspersonal festgestellten und aus deren Sicht unzulässigen Markierungen etc. feststellen lassen und die Prüfung dennoch vollumfänglich zu Ende schreiben. Bei einem ggf. nachgewiesenen Täuschungsversuch gilt die Prüfung so oder so als nicht bestanden. Insoweit ist der „Versuch“ bereits verwirkt, sodass Sie diesen bis zum Ende, vollumfänglich nutzen sollten. So besteht wenigstens die Möglichkeit die Auffassung des Aufsichtspersonals überprüfen zu lassen, ggf. kann die Einschätzung des Aufsichtspersonals unzutreffend sein. Geben Sie aber direkt auf, so besteht in keinem Fall die Chance für Sie ggf. dennoch, bei nicht zutreffender Beurteilung des Aufsichtspersonals, die schriftliche Steuerberaterprüfung erfolgreich abzulegen.

3. Zugelassene Hilfsmittel

Für den schriftlichen Teil der Steuerberaterprüfung werden als **Hilfsmittel** Textausgaben (Loseblattsammlung oder gebunden) beliebiger Verlage zugelassen, die mindestens die Texte folgender Gesetze einschließlich ggf. hierzu erlassener Durchführungsverordnungen und Richtlinien enthalten müssen:

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

Es liegt in der Verantwortung des Kandidaten, dafür Sorge zu tragen, dass neben dem aktuellen Rechtsstand des laufenden Prüfungsjahres die vorgenannten Vorschriften auch in der für das vorangegangene Kalenderjahr 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 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.

2.3.1.2 Beispiele zum Allgemeinen Teil einer Prüfungsaufgabe

Beispiel 1: Silke Rößler (R) betreibt in Leipzig seit Mai 2015 einen Fachhandel für Bastelbedarf mit angeschlossenem Bastelstudio, welches sie regelmäßig an wechselnde Kunden vermietet. Sie lebt mit ihrem Ehemann Boris in einer Eigentumswohnung im Leipziger Waldstraßenviertel. Außerdem vermietet sie ein in Leipzig gelegenes, viergeschossiges Gebäude. Die Ersparnisse legt R sowohl in Aktienfonds als auch auf dem Sparkonto bei der Leipziger Volksbank eG an. Freude findet R an ihrer stattlichen Euro-Münzensammlung, in der sich auch sehr seltene Sonderprägungen finden. R versteuert ihre Umsätze zutreffend nach den allgemeinen Vorschriften des UStG. Am 19. Mai 2015 stellte R einen Antrag auf Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten beim zuständigen Finanzamt. Dem Antrag wurde mit Schreiben vom 4. Juni 2015 stattgegeben. Im Kalenderjahr 2024 betrug der zutreffende Gesamtumsatz 859.000 € sowie die Umsatzsteuerzahllast 15.200 €.

Fragen:

Unternehmereigenschaft, Umfang des Unternehmens, Besteuerungsart und Voranmeldungszeitraum im Jahr 2025.

Lösung:

1. Unternehmer/Unternehmen, Negativabgrenzung

R ist Unternehmerin, da sie als natürliche Person gem. § 1 BGB i.V.m. Abschn. 2.1 Abs. 1 UStAE eine gewerbliche und eine berufliche Tätigkeit selbstständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausübt, § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG.

Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit, § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG.

Zum Unternehmen der R gehören:

- Fachhandel für Bastelbedarf inkl. Studio,
- Vermietung des Gebäudes in Leipzig.

Nicht zum Unternehmen gehören:

- Eigengenutzte Eigentumswohnung mangels Einnahmeerzielungsabsicht, Folgerung aus Abschn. 2.3 Abs. 8 Satz 1 UStAE,
- Aktienfonds, da keine gewerbliche und berufliche Tätigkeit, Abschn. 2.3 Abs. 2 UStAE,
- Sparkonto, da kein Leistungsaustausch vorliegt, Abschn. 1.1 Abs. 14 UStAE,
- Euro-Münzensammlung, mangels Nachhaltigkeit, Abschn. 2.3 Abs. 6 Satz 2 UStAE.

2. Besteuerungsart/Voranmeldezeitraum

R hat am 19. Mai 2015 einen Antrag auf Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten gestellt, der im Jahr der Gründung des Unternehmens vom Finanzamt gestattet wurde. Die Grenzen des § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG werden jedoch im Vorjahr (2024) nicht mehr erfüllt. Der Gesamtumsatz betrug im Kalenderjahr 2024 859.000 € und somit mehr als 800.000 €. Andere Voraussetzungen des § 20 Satz 1 Nr. 2 bis 4 UStG liegen ebenso nicht vor.

R muss daher ihre Umsätze im Kalenderjahr 2025 im Rahmen der Regelbesteuerung nach vereinbarten Entgelten gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG versteuern.

Beim Wechsel von der Besteuerung nach § 20 UStG zu § 16 UStG dürfen Umsätze nicht doppelt erfasst oder un versteuert bleiben, § 20 Satz 3 UStG.

Voranmeldungszeitraum im Kalenderjahr 2025 ist der Kalendermonat, da die Zahllast des Vorjahres mehr als 9.000 € betrug, § 18 Abs. 2 S. 1 und 2 UStG. Zu beachten: ab 2025 geänderte Grenzen!

Beachte! Die Umsatzgrenze für die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten wurde mit dem Wachstumschancengesetz mit Wirkung ab 01.01.2024 auf 800.000 € erhöht. Damit entspricht sie betragsmäßig der Umsatzgrenze für Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 Nr. 1 AO (auch diese Grenze ist mit dem Wachstumschancengesetz auf 800.000 € angehoben worden).

Für das Examen heißt das: wenn der Gesamtumsatz im Jahr 2024 mit mehr als 800.000 € angegeben ist, käme für das Prüfungsjahr 2025 keine Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten mehr in Frage.

Weiterer Hinweis! Ab 2025 ist in Bezug auf den Voranmeldungszeitraum nach § 18 Abs. 2 UStG als Grenze der Umsatzsteuerzahllast des vorangegangenen Kalenderjahres ein Betrag von **2.000 € und 9.000 €** zu beachten. Das bedeutet bei einer Umsatzsteuerzahllast **für 2024** von 2.000 € oder 9.000 € ändert sich der Voranmeldungszeitraum **für 2025** auf das Kalendervierteljahr bzw. den Kalendermonat.

2.3.1.3 Ausführungen zu den Einzelsachverhalten (Schwerpunkte)

Bei der **Bearbeitung der einzelnen Aufgabenteile** der Klausur ist die Einhaltung der „**gesetzlichen Reihenfolge**“ von **erheblicher Bedeutung**. Die gesetzliche Reihenfolge der Prüfung stellt zugleich einen „**Lösungsalgorithmus**“ von umsatzsteuerlichen Problemstellungen dar, der die Bearbeitung der Umsatzsteuerklausuren erleichtert. Auf dem Weg durchs Gesetz achten Sie bitte auf ausreichende Begründungen zu den Ergebnissen.

Tipp! Halten Sie sich an die Systematik des Umsatzsteuergesetzes und begründen Sie Ihr Ergebnis (z.B.):

Steuerbar (§ 1 UStG, Ort im Inland?) – steuerfrei (§ 4 UStG greift) – steuerpflichtig (§ 4 UStG greift nicht) – Steuersatz (§ 12 UStG) – weitere Bereiche (bspw. § 9 UStG – Option möglich, § 13b UStG – Steuerschuld geht über, weil ... oder VoSt-Abzug § 15 UStG ganz, teilweise, nicht möglich, weil ...).

Das Prüfungsschema für Aufgaben aus dem Umsatzsteuerrecht

Beachte! Dem Besteuerungssystem der Umsatzsteuer entsprechend regelt das Gesetz zunächst in den §§ 1–13 UStG die Ausgangsumsatzsteuer, in §§ 14, 14a–c UStG den Rechnungsbegriff und daraus folgende Fragen sowie in §§ 15 und 15a UStG die Vorsteuer.

Da gem. § 15 Abs. 2 UStG Fragen der Umsatzsteuer des Ausgangsumsatzes für den Vorsteuerabzug von Bedeutung sind, sollte man **zunächst** die **Ausgangsumsätze** prüfen, ehe man sich der Vorsteuerproblematik zuwendet:

I. Steuerbarkeit (§ 1 UStG)

Hier steht:

(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. [...]

[...]

5. der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt.

Was müssen Sie prüfen? ➔ die **Tatbestandsmerkmale (alle)**.

Bei Nr. 1 wäre das: Lieferung/sonstige Leistung – Unternehmer (Unternehmereigenschaft?) – im Inland (wo ausgeführt) – gegen Entgelt (also mit Bezahlung) – im Rahmen des Unternehmens (was gehört dazu?).

Ist der Handelnde Unternehmer (§ 2 UStG):

- eine natürliche Person?
- eine juristische Person?
- ein Personenzusammenschluss, der nach außen als Einheit auftritt?
- eine Privatperson bei Lieferung eines neuen Fahrzeugs (§ 2a UStG)?

Besteht die Leistung des Unternehmers in einer **Lieferung** (§ 3 Abs. 1 UStG) oder **sonstigen Leistung** (§ 3 Abs. 9 UStG)?

Beachten Sie **Sonderfälle**:

bei Lieferungen
• Kommissionsgeschäfte (§ 3 Abs. 3 UStG)
• Ab 01.07.2021: Lieferfiktion bei E-Commerce-Umsätzen (§ 3 Abs. 3a und Abs. 6b UStG)
• Werklieferungen (§ 3 Abs. 4 UStG)
• Lieferung des Gehalts eines Gegenstandes (§ 3 Abs. 5 UStG)
• Reihengeschäfte (§ 3 Abs. 6a UStG)
• Einfuhr aus Drittländern (§ 3 Abs. 8 UStG)
• Tausch und tauschähnlicher Umsatz (§ 3 Abs. 12 UStG)
• Gutscheine (§ 3 Abs. 13 bis 15 UStG)

und bei sonstigen Leistungen

- Werkleistung (§ 3 Abs. 4 UStG) Umkehrschluss
- „Umtauschmüllerei“ (§ 3 Abs. 10 UStG)
- Dienstleistungskommission (§ 3 Abs. 11 UStG)

Und Ersatztatbestände:

- Unentgeltliche Wertabgaben:
 - der Lieferung gleichgestellt (§ 3 Abs. 1b UStG),
 - der sonstigen Leistung gleichgestellt (§ 3 Abs. 9a UStG).
- Einfuhr (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG).
- Innergemeinschaftlicher Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG).
- Anzahlungen gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG.

Erfolgt der Umsatz im Inland (§ 1 Abs. 2 UStG)?

Ortsbestimmungen prüfen

Lieferungen	Zuerst § 3 Abs. 5a i.V.m. §§ 3c (neu ab 01.07.2021), 3e, 3g prüfen und dann § 3 Abs. 6–8 UStG
Sonstige Leistungen	Zuerst §§ 3b, 3e prüfen und dann § 3a UStG
Einfuhr	§ 3 Abs. 8 UStG
Inneregemeinschaftlicher Erwerb	§ 3d UStG



Umsatz ausgeführt im

Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG)

steuerbar

Sind die **Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 Nr. 1, 4 oder 5 UStG erfüllt**, ist der Umsatz **steuerbar (Fußgängerpunkt!)**. Beachten Sie auch den **Sonderfall der nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen** nach § 1 Abs. 1a UStG.

Ausland (§ 1 Abs. 2 Satz 2 UStG)

nicht steuerbar

keine weitere Prüfung des deutschen UStG

- Steuersatz, § 19 Abs. 1 ErbStG
- Härteausgleich, § 19 Abs. 3 ErbStG?
- Festzusetzende ErbSt

Es ist eine individuell zu entscheidende Frage, wie umfangreich und in welcher Form die Examenkandidaten den Sachverhalt visuell aufbereiten. Für die visuelle Aufbereitung des Klausursachverhalts darf nicht zu viel Zeit verwendet werden. Wichtig ist, die Lösungsstruktur mit den „Eckpunkten“ transparent zu machen.

Jeder Examenskandidat hat individuell für sich zu entscheiden, wie ausführlich oder kompakt und selektiv die visuelle Aufbereitung sein kann bzw. sein muss. Bestenfalls sollte dies in mehreren Probeklausuren mit unterschiedlichem Detailgrad getestet werden. Dabei ist individuell auch das richtige Maß zwischen notwendiger Visualisierung und für die Lösung letztlich vorhandener Zeit zu finden.

Mit dem Lösungsschema, den Themenschwerpunkten und den Hinweisen zur „formalen“ Herangehensweise vor Augen geht es nun an die Ausarbeitung der Klausurlösung. Jetzt heißt es, knapp (in Anbetracht des Zeitfaktors) und präzise Wissen zu Papier zu bringen. Und da helfen Ihnen in den einzelnen Lösungsschritten der dargestellten Lösungsstruktur effektive **Standardformulierungen**, die („schlafwandlerisch“) sicher abrufbar sein müssen.

3.4 Zu den Lösungsschritten im Einzelnen

3.4.1 Klausureinstieg – Steuerpflicht

Nahezu in jeder Klausur kann, wenn die Aufgabe so gestellt ist, wie dies in den Examensklausuren der letzten Jahre der Fall war, mit dem mehr oder weniger gleichen Klausureinstieg begonnen werden, indem auf die sachliche und persönliche Steuerpflicht, die Entstehung der Steuer und den Bewertungsstichtag, die Steuerklasse und die Steuerschuldnerschaft eingegangen wird. Die dafür i.d.R. zu vergebenden zwei Punkte müssen standardisiert eingefahren werden. Die nachstehende Beispielsformulierung ist in dieser oder ähnlicher Form zu verwenden. Die Examenkandidaten müssen dabei natürlich erkennen, dass ggf. zu dem einen oder anderen Punkt ausführlicher oder auch weniger ausführlich oder gar nicht Stellung zu nehmen ist.

Beispielsformulierung: Die Ehefrau Carola Rundlich (CR) wird Alleinerbin nach ihrem Ehemann Robert Rundlich (RR).

Lösung: Die Ehefrau CR ist testamentarische Alleinerbin und damit Gesamtrechnachfolgerin nach § 1922 BGB. Für sie liegt ein Erwerb von Todes wegen durch Erbanfall nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Alt. ErbStG vor.

(Alternativ für Vermächtnis [bei testamentarischer Zuwendung einzelner Vermögensgegenstände]: V steht ein Vermächtnis zu. Dadurch wird das Recht begründet, vom Erben die Herausgabe [Übereignung/Übertragung] des Wertpapierdepots, des Grundstücks, der Goldbarren, der Uhr, des Fahrrads etc. zu fordern. Das Vermächtnis unterliegt als Erwerb von Todes wegen nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 1 Nr. 1, 2. Alt. ErbStG der Erbschaftsteuer.)

Der Erwerb durch CR unterliegt nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der unbeschränkten Steuerpflicht mit dem gesamten Vermögensanfall, da der Erblasser RR seinen Wohnsitz (§ 8 AO) im Inland hatte und somit Inländer war, § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG.

Als steuerpflichtiger Erwerb gilt die Bereicherung der CR, soweit sie nicht steuerfrei ist, § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG. Zur Ermittlung der Bereicherung sind von dem Vermögensanfall die Nachlassverbindlichkeiten gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG abzuziehen.

Die Bewertung richtet sich gem. § 12 ErbStG nach den Vorschriften des BewG. Bewertungsstichtag ist der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer am ... (Todesstag des Erblassers) gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 11 ErbStG (bei einer Schenkung: mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung, § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).

CR gehört der Steuerklasse I an, § 15 Abs. 1 Steuerklasse I Nr. 1 ErbStG. Sie ist Steuerschuldnerin nach § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG (bei einer Schenkung: der Beschenkte als auch der Schenker).

a) Sachliche Steuerpflicht

Erwerb von Todes wegen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

Klausurtyp! Leiten Sie aus der Aufgabenstellung ab, wer – Erbe(n), Vermächtnisnehmer und/oder Pflichtteilsberechtigte – zu beurteilen ist. Prüfen Sie diese Frage sehr genau, damit Sie weder zu viel noch zu wenig bearbeiten.

Gegebenenfalls sind erbrechtliche Überlegungen anzustellen. Insbesondere muss hier geprüft werden, wer aufgrund welcher Rechtsvorschriften welchen Erbteil erhält.

Ist ausschließlich der Erbe zu würdigen und gehen zugleich Vermögenswerte auf einen Vermächtnisnehmer über bzw. hat ein Pflichtteilsberechtigter seinen Anspruch geltend gemacht, ist zu beachten, dass diese Tatbestände beim Erben im Rahmen der Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG) mindernd zu berücksichtigen sind.

Insbesondere bzgl. vorhandener Pflichtteilsansprüche ist der Sachverhalt genau auf Hinweise zu „durchforsten“, ob ein von der Erbfolge ausgeschlossener Pflichtteilsberechtigter seinen Anspruch geltend gemacht hat oder nicht.

Klausurtyp! Bei einem zu beurteilenden Erwerb von Todes wegen durch Erbanfall ist stets auch zu prüfen, ob es Vermächtnisnehmer bzw. Pflichtteilsberechtigte gibt, denn das hätte wiederum Einfluss auf die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs (Nachlassverbindlichkeiten) des Erben.

Schenkung unter Lebenden gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG

Der Sachverhalt einer **Schenkung unter Lebenden** hat sich in der Examensklausur 2020/2021 auf den **Haupttatbestand** des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, die **freigebigte Zuwendung** (Vollschenkung), konzentriert.

Verpflichtet sich der Bedachte, Gegenleistungen (die unter dem tatsächlichen Wert des zugewendeten Vermögens liegen) zu erbringen bzw. Auflagen zu übernehmen, liegt insoweit keine Bereicherung vor. Es handelt sich dann vielmehr um den Sonderfall einer **gemischten Schenkung** bzw. einer **Schenkung unter Auflage** (Leistungs- bzw. Nutzungs-/Duldungsaufgabe).

Daraus abgeleitet könnten sich auch folgende **Sachverhaltskonstellationen für künftige Examensklausuren** ergeben:

- eine gemischte Schenkung oder Schenkung unter Auflage (Leistungs- und/oder Nutzungs- und Duldungsaufgabe) bzw. ein Mischfall aus gemischter Schenkung und Schenkung unter Auflage (R E 7.4 ErbStR 2019);
- eine Kombination einer Schenkung unter Lebenden (als Vollschenkung oder gemischte Schenkung bzw. Schenkung unter Auflage) mit nachfolgendem Erwerb von Todes wegen unter Anwendung des § 14 ErbStG.

Beispielformulierung:

- a) Mutter M schenkt ihrer Tochter T ein Grundstück.
- b) Mutter M schenkt ihrer Tochter T das selbst genutzte Einfamilienhausgrundstück unter dem Vorbehalt des lebenslänglichen Wohnrechts für sich selbst. Die Kosten der Übertragung soll die T übernehmen.

Lösung:

- a) Für die Tochter T als Beschenkte liegt mit der unentgeltlichen Zuwendung des Grundstücks durch die Mutter eine Schenkung unter Lebenden durch freigebige Zuwendung nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor.
- b) Für die Tochter T als Beschenkte liegt mit der Zuwendung des Einfamilienhausgrundstücks unter Vorbehalt des lebenslänglichen Wohnrechts für die Schenkerin eine Schenkung unter Nutzungsaufgabe vor, die als Schenkung unter Lebenden gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2, § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. R E 7.4 ErbStR 2019 der Schenkungsteuer unterliegt. Die Vorschriften über Erwerbe von Todes wegen sind nach § 1 Abs. 2 ErbStG/R E 1.1 ErbStR grundsätzlich auch für Schenkungen unter Lebenden anzuwenden. Als steuerpflichtiger Erwerb gilt die Bereicherung der T, soweit sie nicht steuerfrei ist, § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG. Zur Ermittlung der Bereicherung sind die Auflage (das Wohnrecht mit seinem Kapitalwert gem. § 14 Abs. 1 BewG) sowie die von der Beschenkten getragenen Erwerbsnebenkosten nach R E 7.4 Abs. 1 und Abs. 4 ErbStR 2019 i.V.m. H E 7.4 Abs. 4 und H E 10.7 „Behandlung von Erwerbsnebenkosten ...“ ErbStH 2019, abzuziehen.

b) Persönliche Steuerpflicht

Der Umfang der Besteuerung richtet sich danach, ob die Voraussetzungen für die unbeschränkte bzw. für die beschränkte persönliche Steuerpflicht nach § 2 ErbStG gegeben sind.

- **Unbeschränkte Steuerpflicht** nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG liegt vor, wenn der Erblasser, der Schenker oder der Erwerber **Inländer** ist.

Erfahrungsgemäß wird in den Examensklausuren hinsichtlich der Inländereigenschaft in erster Linie nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG auf natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland abgestellt. Sie sollten daher mit den Definitionen „Wohnsitz“ und „gewöhnlicher Aufenthalt“ i.S.d. §§ 8, 9 AO vertraut sein. Nutzen Sie dazu auch den AEO. Dieser kann bzgl. der Definitionen – wie die Erfahrung gezeigt hat – ausgesprochen hilfreich sein.

Klausurtyp!

Beachten Sie, dass für die unbeschränkte persönliche Steuerpflicht ausreichend ist, wenn einer der am Erwerbsvorgang Beteiligten – Erblasser bzw. Schenker oder Erwerber – Inländer ist. Dies muss sich (auch wenn beide Beteiligte Inländer sein sollten) so auch verbal in der Lösung widerspiegeln.

Die Steuerpflicht tritt dann für den gesamten Vermögensanfall ein, d.h. in die Ermittlung des Vermögensanfalls ist sowohl das im Inland als auch das im Ausland belegene Vermögen einzubeziehen.

2. Klausur Körperschaftsteuer

2.1 Besonderheiten der Klausur Körperschaftsteuer

2.1.1 Punkteanteil und Zeitpunkt im Rahmen der Steuerberaterprüfung

Am Mittwoch, dem Tag nach der gemischten Klausur müssen sich die Teilnehmer der Ertragsteuerklausur zum Steuerberaterexamen stellen. Grundsätzlich kann diese sich vorwiegend aus den folgenden Themeninhalten zusammensetzen:

- Einkommensteuer,
- Gewerbesteuer,
- Körperschaftsteuer,
- Umwandlungssteuerrecht,
- Internationales Steuerrecht.

Regelmäßig kamen in den vergangenen Jahren der Einkommensteuerteil (immer flankiert mit dem Sonderbereich des Internationalen Steuerrechts) sowie der Körperschaftsteuerteil an diesem zweiten Bearbeitungstag vor. Zumeist wird bei der Aufgabenstellung eine Gewichtung zugunsten des Einkommensteuerteils vorgenommen, welches für sich genommen natürlich das breitere Aufgabenspektrum bietet. Der Körperschaftsteuerteil – in den letzten beiden Jahren schwerpunktmäßig flankiert durch die Gewerbesteuer – machte meistens einen Bearbeitungsteil von 25 % bis 30 % aus. Dies ergibt bei einer Auspunkung von 100 für die gesamte Ertragsteuerklausur einen Punkteanteil von 25 bis 30 Punkten für den Bereich Körperschaftsteuer, wobei in den letzten Jahren verzeichnet werden muss, dass der Bearbeitungsanteil der Körperschaftsteuer zugunsten der Einkommen- und Gewerbesteuer schwindet bzw. sich die Ertragsteuer allgemein nicht mehr nur auf den nationalen Teil beschränkt, sondern vielmehr auch grenzüberschreitende Sachverhalte beinhaltet. Natürlich kann aufgrund des bereits vorgestellten Aufgabenspektrums nicht von einer gleichmäßigen Gewichtung in jedem Jahr ausgegangen werden. Zwar wird zumeist bei der Hinzunahme einer Aufgabenstellung aus der Gewerbesteuer die Auspunkung des reinen Einkommensteueranteils gemindert, jedoch ergeben sich aufgrund der fließenden Verknüpfungsmöglichkeiten zwischen dem Einkommen- und Körperschaftsteuerteil sowie dem Teil für das internationale Steuerrecht und dem Körperschaftsteuerteil ständige Überlagerungen, die sich in beiden Bereichen wiederfinden.

Aufgrund der augenscheinlich geringen Anzahl von Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes gegenüber dem Einkommensteuergesetz und einer damit verbundenen Annahme einer vermeintlichen fehlenden Bandbreite ist jedoch Vorsicht geboten, da über die Vorschrift des § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG eine Vielzahl von Vorschriften aus dem Einkommensteuergesetz für anwendbar erklärt wird und der geneigte Klausurenlöser sich im Zweifel sogar nach Prüfung der beiden Normen mit der Anwendung einer Vorschrift im Weg des „lex specialis“ entscheiden muss.

Jedoch Bange machen gilt nicht. Auch im Körperschaftsteuerteil ist es enorm wichtig, sich über die absolut notwendigen Fußgängerpunkte die Punkte für das fundierte Fachwissen zu holen. Die selten vorkommende Anwendung von ganz bestimmten BFH-Urteilen kann als Spitze der Punktesammlung angesehen werden. Was natürlich nicht gleichbedeutend damit ist, nun jede Rechtsprechung des BFH in sich aufzusaugen, deren Kenntnis für die Prüfung zwar von hohem Wert ist, jedoch zumeist solche Problemstellungen in den Klausuren betraf, die in den Verwaltungsanweisungen bereits enthalten sind. Eine Ausnahme stellt hier vielleicht die Teilaufgabe bezüglich der Beurteilung von Gründungskosten einer Kapitalgesellschaft aus dem Körperschaftsteuerteil des Jahres 2018/2019 dar, welche für sich gesehen jedoch aufgrund der

Sachverhaltsdarstellung und der gegebenen Präsenz in jeder medialen Darstellung nicht als schwierig einzustufen war.

In der Regel haben die meisten Prüfungskandidaten aufgrund der bisher stark abgegrenzten Aufgabengebiete im praktischen Berufsleben kaum oder nur wenig Berührungspunkte mit der Körperschaftsteuer, die zumeist auf der Basis des Bilanzsteuerrechts und des Einkommensteuerrechts im Bereich der rechtlichen Beurteilung von tatsächlichen Lebenssachverhalten anzuwenden ist. Insoweit dies bei der Aufnahme und Verarbeitung der eben gelesenen Zeilen zu einem un guten Gefühl führt, kann diesem mit folgendem Argument entgegengetreten werden. Es erscheint aufgrund der bisherigen Erfahrungen augenscheinlich einfacher, wenig oder kaum Kenntnis von der körperschaftsteuerlichen Materie zu haben, da somit zumeist kein gefährliches „Halbwissen“ vorhanden ist und der Aufbau des Fachwissens unvoreingenommen stattfinden kann. Einzige Voraussetzung sollte sein, dass man bereit ist, sich einer neuen Grundsystematik im Wege einer dreistufigen Einkommensermittlung zu öffnen, die so grundsätzlich im Einkommensteuerrecht nicht gegeben ist.

In Auswertungen der Klausurergebnisse der letzten 15 Jahre bleibt eindeutig festzustellen, dass die Prüfungskandidaten, die sich streng an das System zur Lösung auf der Basis der dreistufigen Einkommensermittlung der Klausurbestandteile halten, die besten Ergebnisse erzielen. Denn gegenüber dem Einkommensteuerrecht ist diese „feste“ Lösungsstruktur für das Körperschaftsteuerrecht durchaus gegeben. Das bietet einerseits für den Prüfungsteilnehmer immer einen Anhaltspunkt für den Beginn der Lösung der Körperschaftsteuerklausur mit dem Gefühl einer gewissen Sicherheit dem Lösungsweg im ausreichenden Maße nahezukommen. Andererseits kann mit dem einführenden gezielt angesetzten strukturierten Grundlagenwissen ein gewisses Maß an „Fußgängerpunkten mitgenommen“ werden, die am Ende den Ausschlag geben können. Das trifft insbesondere auf die Lösungsstruktur des Jahres 2018/2019 zu, in der neben der Systematik der Anwendung von Bewertungsvorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG die körperschaftsteuerliche „Nachfolge“-Beurteilung eine besondere Bedeutung zukam. Die Klausur 2021/2022 beinhaltete – wie bereits in den Vorjahren – im Körperschaftsteuer-Teil eine Verlagerung zwischen der gewerbe- und körperschaftsteuerlichen Gewichtung, welches sich konsequenterweise auch auf den Schwierigkeitsgrad der Aufgabenstellungen ausgewirkt hat. Diese Ungleichheit hatte sich in der Steuerberaterklausur 2022/2023 zwar wieder zugunsten des Körperschaftsteuerrechts verlagert, jedoch muss bei den Prüfungsaufgaben der Steuerberaterklausur 2023/2024 ff. wiederum eine Abkehr davon festgesellt werden, welches überwiegend der einkommensteuerlichen Abhandlungen von Wechselwirkungen im Rahmen der steuerlichen Entstrickung sowie der Durchgriffbesteuerung bei Zwischengesellschaften bzw. insgesamt der Themen aus dem AStG geschuldet war. Im Jahr 2024/2025 ergab sich aufgrund der Verteilung der Themengebiete ein ungefähres Verhältnis von 60 % für die Einkommensteuer sowie 40 % – jeweils zu gleichen Teilen – für die Gewerbe- und Körperschaftsteuer, welches sich konsequent in der Klausur 2025/2026 fortgesetzt hat. Um aber immer eine gewisse Palette von Fragestellungen im Bereich der Körperschaftsteuer abzudecken, neigten die Klausurenhersteller in der Vergangenheit zur Wiedergabe von kurzen, in sich geschlossenen Sachverhalten.

Trotzdem bleibt die Siegerdevise: Hält man sich an das strukturierte Lösungssystem im überwiegenden Maße, ist die Lösungsfindung weitgehend erleichtert und ermöglicht es dem Teilnehmer, seine fundamentalen Grund- und Systemkenntnisse dem Korrektor zu vermitteln, was dann bei der einen oder anderen Benotung durchaus zu Wohlwollen also Punkten führen kann.

2.1.2 Mehrläufige Fragestellungen und Zeitmanagement

Erste und wichtigste Aufgabe für den Teilnehmer bei der Lösung einer Körperschaftsteuerklausur sollte (wie auch in allen anderen Fachbereichen) sein, die Aufgabenstellung genau zu lesen und festzustellen, wonach wirklich gefragt wird. Da in der Regel im Klausurfall die rechtliche Würdigung der Besteuerung einer Kapitalgesellschaft vorzunehmen ist, wird die Aufgabe nicht auf die Art der Ermittlung der Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG) hinauslaufen, was den geneigten Klausurenlöser jedoch schon wieder zum Leichtsinn verleiten lässt, dass das nie der Fall sein könnte. Als Tipp an dieser Stelle: Eine holländische B.V. (Kapitalgesellschaft) könnte mit inländischen Einkünften mindestens 6 Einkunftsarten haben und dann wäre die Fragestellung nach den Einkünften schon wieder plausibler. Auch die Vereine sowie ein Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts fallen nicht unter die gesetzliche Fiktion des § 8 Abs. 2 KStG und dürfen sich mit der Auseinandersetzung mehrerer Einkunftsarten erfreuen. Der „Teufel“ steckt mithin im Detail.

Bei Kapitalgesellschaften wird die Fragestellung eher nach dem zu versteuernden Einkommen der Gesellschaft als nach dem Jahresüberschuss nach Handelsbilanz und nach dem Gewinn aufgrund der Steuerbilanz lauten. Die größte Herausforderung ist dabei aber, dass sowohl die Veränderung der Handelsbilanz und das Steuerbilanzergebnis als auch das zu versteuernde Einkommen der Gesellschaft ermittelt werden müssen. Hieraus ergeben sich für die Lösung, die nachfolgend im Kap. 2.3 aufgeführten Bearbeitungshinweise sowie konkret dargestellte Lösungsoptionen, in der neben der Handelsbilanz auch das Steuerbilanzergebnis und das zu versteuernde Einkommen aus einer tabellarischen Darstellung der Lösung direkt entnommen werden kann.

Zwingend und unerlässlich ist es, darauf zu achten, dass die Bearbeitung der Sachverhalte des Körperschaftsteuerteiles in der Ertragsteuerklausur immer so zu erfolgen hat, dass der **Sachverhalt zunächst einmal handelsrechtlich zu prüfen** ist (siehe Klausur 2024/2025 Rückstellungen für drohende Verluste). Erst wenn diese Prüfung vollumfänglich abgeschlossen ist, kann in einem weiteren Schritt dann die steuerliche Beurteilung im Rahmen der Steuerbilanz erfolgen, wobei mit dem Abschluss dessen der bilanzielle Auswirkungsbereich verlassen wird. Erst im Anschluss erfolgt die außerbilanzielle Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der GmbH auf der Grundlage aller außerbilanziellen „Korrektur“-Ermittlungsvorschriften. Diese Einkommensermittlung hat der BFH in ständiger Rechtsprechung als Gewinnermittlungsstufe 1 (insoweit die Auswirkung der Handelsbilanz und der Steuerbilanz) und Gewinnermittlungsstufe 2 (insoweit die Auswirkung auf das zu versteuernde Einkommen) bezeichnet, wobei die Begrifflichkeit der Gewinnermittlung sich ausschließlich auf § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 2 KStG bezieht.

Abschließend stellt sich nach der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens immer die Frage nach der Verwendung des Einkommens und damit verbunden dem Ausschüttungsverhalten der Kapitalgesellschaft. Dabei kann neben der nunmehr schon standardmäßigen Fortschreibung und Feststellung des steuerlichen Einlagekontos (ebenso in den Jahren 2019/2020, 2020/2021 und auch wiederholt im Jahr 2023/2024 sowie auch in den Jahren 2024/2025 sowie 2025/2026) auch die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos mit den Folgewirkungen für die betroffenen Anteilseigner (im Jahr 2022/2023 und 2025/2026) sowie die Wirksamkeit von Ausschüttungen sowie Ausschüttungssperren eine Rolle spielen (so wiederholt im Jahr 2018/2019). Erstmals im Bearbeitungsjahr 2021/2022 fanden sich auch verfahrensrechtliche Aspekte und ihre Auswirkungen auf die Körperschaftsteuer wieder.

Weitere Feststellungen könnten sich im Rahmen von Nennkapitalerhöhungen aus eigenen Mitteln der Gesellschaft bzw. einer Herabsetzung des Nennkapitals bezogen auf den Sonderausweis ebenso ergeben wie die Feststellung von Verlusten im Rahmen von möglichen mittelbaren und unmittelbaren Rotationen von Gesellschaftsanteilen.

2.2 Themenschwerpunkte der letzten Jahre

Sicherlich erscheint es für die Vorbereitung auf den ersten Blick hilfreich, sich einen Überblick über die **Themenschwerpunkte der Klausuren der letzten Jahre** zu verschaffen. Jedoch ist das nur die halbe Wahrheit, denn die wichtigste Aufgabe beim Lösen einer Klausur ist es, anhand des Sachverhaltes zu erkennen, welche Rechtsprobleme zu erörtern sind. Mithin sollte die Wertigkeit des verstehenden Lesens immer noch vor der Hoffnung einer vermeintlichen Wiederholung von Sachthemen liegen.

Nichtsdestotrotz – ein Blick lohnt sich alle Mal. Besonders auffällig ist, dass die Problemstellung der **verdeckten Gewinnausschüttung** in den letzten Jahren wieder präsenter in den Vordergrund gerückt wurde und somit mehr oder weniger umfangreich in den Klausuren der letzten vier Jahre enthalten war. Aufgrund der ausführlichen Problemstellungen bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung von Kapitalerträgen (2023/2024) sowie der Beurteilung einer Tantieme (2024/2025) war die verdeckte Gewinnausschüttung auch im einkommensteuerlichen Teil mit abzuhandeln. Daneben stellt auch die verdeckte Einlage ein relativ „sicher vorkommendes“ Prüfungsfeld in dem Körperschaftsteuerteil der Ertragsteuerklausur dar, wobei es häufig darum geht, die Nichtvorlage der verdeckten Einlage mangels einlagefähigen Vermögensvorteil zu untersuchen. Beide Themengebiete waren auch im 2018/2019 als Hauptbestandteil im Körperschaftsteuerteil vertreten, welches sich im Körperschaftsteuerteil 2021/2022 aber nur für die verdeckte Gewinnausschüttung fortgesetzt hatte; nunmehr wurde im Körperschaftsteuerteil der Klausur 2022/2023 der Trend fortgesetzt. Neben den Themenbereichen der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage sind die außerbilanziellen Korrekturen rund um den § 8b KStG immer wiederkehrend in den Aufgabenstellungen enthalten, welches jedoch in der Klausur 2024/2025 nicht fortgesetzt wurde. Auch die ertragsteuerliche Organschaft (ebenfalls in 2021/2022 und stark vertreten in 2024/2025) sowie Umwandlungsvorgänge kann immer wieder ein beliebtes Thema sein. Auffällig in der Prüfungsklausur 2022/2023 war, dass die bilanzielle Behandlung von Sonderbetriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft sich ebenso im Körperschaftsteuerteil wie auch die differenziert zu betrachtende Übertragung eines Mitunternehmeranteils wiedergefunden hatte. Erstmals in 2025/2026 wurde die Option einer Personenhandelsgesellschaft zur Körperschaftsteuerpflicht problematisiert, wobei hier die abstrakte Subsumtion der Eigenkapital- und Fremdkapitalbestandteile eine Herausforderung darstellte.

Da die Körperschaftsteuer aufgrund der Fülle der außerbilanziellen Hinzurechnungsvorschriften (aus dem EStG, KStG und AO) sowie der fehlenden Privatsphäre bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sich nahezu perfekt für die Anwendung außerbilanzieller Korrekturvorschriften eignet, verwundert es auch nicht, dass in den letzten 25 Jahren zwanzig mal das Steuerbilanzergebnis durch „normale“ außerbilanzielle Korrekturvorschriften zu korrigieren gewesen ist. Hierbei handelt es sich in der Regel um den Abzug von Körperschaft- oder Gewerbesteuvorauszahlungen, die Abzugsfähigkeit von Steuernachzahlungszinsen, der Anwendung von nichtabziehbaren Aufwendungen im Rahmen des § 4 Abs. 5 EStG (Ausgleichszahlungen für außenstehende Anteilseigner – 2024/2025) oder Aufsichtsratsvergütungen im Sinne des § 10

Das größere Problem dieses Jahres, lag in der Kombination von Problemfällen. Die Divisionskalkulation mit Äquivalenzziffern für die Berechnung der Herstellungskosten wurde im Jahresabschluss noch kombiniert mit der Subtraktionsmethode für die Ermittlung des Teilwerts. Oder die Abbruchkosten entstanden im Zusammenhang mit der Herstellung von zwei Wirtschaftsgütern (Gebäude und BVo). Hier forderte die Musterlösung die Aufteilung der Kosten und damit die Hinzurechnung bei beiden Wirtschaftsgütern entsprechend der Kaufpreise. Diese Lösung ist gar nicht eindeutig. Eine vollständige Hinzurechnung bei dem abnutzbaren Wirtschaftsgut ergibt die höhere Abschreibung und daher den niedrigst möglichen Gewinn.

Die Forderung in der Aufgabenstellung, so weit wie möglich die steuerrechtliche Abschreibung im Handelsrecht zu übernehmen, kann gar nicht umgesetzt werden. Ein Vermögensgegenstand kann nach der Kommentierung im Handelsrecht nur degressiv abgeschrieben werden, wenn dies auch der Abnutzung entspricht.

Dies sind nur einige Beispiele für die nicht eindeutige Musterlösung. Es bleibt zu hoffen, dass in diesem Jahr die Lösung wieder zutreffend und eindeutig sein wird.

1.12 Ausblick auf die Steuerberaterprüfung 2026/2027

Nimmt man als Maßstab die letzten vier Prüfungsjahre, also den Zeitraum seitdem die Bilanzklausur in Baden-Württemberg erstellt wird, haben wir eine bewegte Zeit hinter uns gebracht. Von ertragsteuerlichen Themen sowie Kosten- und Leistungsrechnung (Betriebsabrechnungsbogen), bzw. Finanzierung (Kapitalerhöhung bei einer AG), bis hin zu Bilanzsteuerrecht war die gesamte Bandbreite gegeben.

Spätestens in diesem Jahr handelt es sich um einen neuen Klausurersteller, der seine Art der Klausur zunächst einmal beibehalten wird. Man kann also davon ausgehen, dass wieder „komplexe“ komplexe Bilanzthemen enthalten sein werden.

Betrachtet man die letzten zehn Jahre kann man folgendes feststellen:

Die Bilanzklausuren seit der Einführung des BilMoG haben sich von ihrer Art geändert. Bis einschließlich 2014/2015 wurde die handelsrechtliche Problembewältigung konsequent gefordert, auch wenn dies bedeutet mit Kommentaren (oder IDW Stellungnahmen) begründen zu müssen.

In der „Auspunktung“ wurde aber fast ausschließlich Wert auf die Fundstellen aus dem HGB gelegt.

Das ist ein Problem, welches in der Zukunft für Steuerberaterprüfungsklausuren weiter bestehen bleiben wird.

In den Klausuren 2017 bis 2022 ist vom Klausurersteller wieder in allen drei Sachverhalten eine handelsrechtliche Lösung erwartet worden. Dies ist in den Aufgabenstellungen der beiden Jahre davor und in Teilen im Jahr 2023 und 2025 ausnahmsweise nicht der Fall gewesen.

Fazit betreffend der Klausuren der letzten zehn Jahre:

Die Bilanzklausuren sind (bis auf zwei Jahre) ausrechenbar gewesen. Es gibt im Normalfall einen Bereich zum Bilanzsteuerrecht (auch mit handelsrechtlichen Problemen), einen Sachverhalt zu Personengesellschaften (evtl. nur steuerrechtlich orientiert) und einen Fall zu Kapitalgesellschaften (immer mit latenter Steuerabgrenzung).

Für die **Prüfung 2025/2026** sollte man wieder eine Klausur auf dem Niveau des Vorjahres erwarten.

Bei den Themengebieten kann man nur spekulieren, da gerade in der Klausur im Vorjahr ein Großteil der Themen schon Gegenstand der Prüfung waren.

Da die §§ 20, 21 und 24 UmwStG in den Jahren 2020, 2024 und 2025 Gegenstand der Prüfung waren und im Jahr 2021 eine Verschmelzung zweier GmbHs gelöst werden musste, kann ich mir einen weiteren Fall des UmwStG nicht vorstellen. Aber auch in 2024 und 2025 – zwei Jahre hintereinander – wurde jeweils ein Fall zur Einbringung in eine Kapitalgesellschaft thematisiert. Der „älteste“ Fall war eine Einbringung in eine Personengesellschaft, sodass dieser am ehesten auf sie zukommen könnte.

Aus diesem Grund würde ich einen größeren Fall im Bereich der Personengesellschaften wie z.B. Gesellschafterwechsel oder Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft eher erwarten.

Im Bereich der Personengesellschaften gab es rückblickend folgende Themen:

- 2025/26 vorweggenommene Erbfolge Mitunternehmeranteil und Sonderbetriebsvermögen, Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG sowie GmbH & Co KG,
- 2023/24 Erbfolge betreffend eines Mitunternehmeranteils/Gründung einer Personengesellschaft,
- 2022/23 Echte Realteilung,
- 2021/22 Kein Thema enthalten,
- 2020/21 Gründung einer Personengesellschaft,
- 2019/20 Gesellschafterwechsel,
- 2018/19 Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Pers-Ges,
- 2017/18 Gesellschafterwechsel,
- 2016/17 Aufnahme eines Gesellschafters in eine bestehende Pers-Ges,
- 2015/16 Gesellschafterwechsel.

Auch ein Sachverhalt zur Anpassung nach Betriebsprüfung kann wieder einmal enthalten sein, da es sich hierbei um einen Tätigkeitsbereich eines Steuerberaters handelt. Es gab eine Zeit, da war dieses Thema drei Jahre hintereinander in der Klausur enthalten.

Abschließende Themenschwerpunkte für die anstehende Steuerberaterprüfung lassen sich für die Bilanzklausur wie folgt vermuten, obwohl die Auswahlmöglichkeiten eingeschränkt sind.

Zusammengefasst sind m.E. folgende Themen zu erwarten:

- Forderungen oder eher Verbindlichkeiten in ausländischer Währung evtl. verbunden mit einer Bewertungseinheit,
- Garantie- bzw. Gewährleistungsrückstellung,
- Grundstücke i.V.m. § 6b EStG, Mietereinbauten, selbständige Gebäudeteile,
- Ein Fall von § 4f EStG oder § 5 Abs. 7 EStG mit Drohverlustrückstellung,
- Latente Steuerabgrenzung,
- Im Bereich der Warenbewertung ein Bewertungsvereinfachungsverfahren (evtl. permanente Lifo-Methode),
- Anpassung nach Betriebsprüfung,
- Aktien evtl. mit Anwendung von § 6b Abs. 10 EStG (Themen: dauernde Wertminderung, § 6b Abs. 10 EStG bei Personengesellschaften),