

Themenbereich Kurzvortrag

1. Phase bis zum Prüfungstag

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

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

Häufig haben die **Kurzvortragsthemen auch aktuelle Probleme** zum Gegenstand. Sie sollten sich daher über die aktuelle Rechtsprechung (empfehlenswert: www.bundesfinanzhof.de) und die neuesten Verwaltungserlasse (Pflichtlektüre: www.bundesfinanzministerium.de) auf dem Laufenden halten. Besonders wichtig sind neu verabschiedete Gesetze oder derzeit laufende Gesetzgebungsvorhaben; hilfreich ist hier der sogenannte Reformradar auf www.nwb.de oder die Seite www.sis-verlag.de (neben vielen anderen guten Seiten). Selbst wenn die Materie nicht Gegenstand der Kurzvortragsthemen ist, dreht sich häufig die mündliche Prüfung selbst um diese aktuellen Fragen.

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

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

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

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

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

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

2. Der Prüfungstag

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

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

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

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

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

3. Die Prüfungsthemen

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

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

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

Themenbereich Einkommensteuer

Problembereich 1: Verluste

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

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

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

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

Frage: Gilt das auch für Verluste?

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

Frage: Nehmen Sie an, die Immobilie läge in Holland.

Antwort: Da Holland ein Mitgliedstaat der Europäischen Union ist, ist hier der Progressionsvorbehalt nicht anzuwenden (s. § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG).

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

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

Zu prüfen ist wieder, ob der Progressionsvorbehalt greift. Dies ist nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG zu bejahen. Die Ausnahmeregelung des § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG greift nicht, da die Türkei ein Drittstaat ist. Wenn der Progressionsvorbehalt greift, ist im nächsten Schritt zu prüfen, ob § 2a EStG dem nicht entgegensteht (negativer Progressionsvorbehalt). Nach § 2a Abs. 1 Nr. 2 EStG dürften die Verluste in Deutschland grundsätzlich nicht berücksichtigt werden (also auch nicht im Wege des negativen Progressionsvorbehalts). Es könnte aber die Ausnahmeregelung des § 2a Abs. 2 EStG anwendbar sein. Nach § 2a Abs. 2 EStG können Verluste einer Betriebsstätte, die die Negativvoraussetzungen nicht erfüllt, mithin also eine erwünschte produktive Tätigkeit ausübt, in Deutschland geltend gemacht werden. Damit fallen die Verluste der türkischen Betriebsstätte in den negativen Progressionsvorbehalt.

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

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

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

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

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

Antwort: Die Entscheidung des BFH bezieht sich lediglich auf vortragsfähige Verluste nach § 10d EStG. Die Verwaltung geht daher zu Recht davon aus, dass verrechenbare Verluste nach § 15a Abs. 2 EStG nicht untergehen (vgl. R 10d Abs. 9 EStR).

Frage: Wir wechseln wieder das Thema. Ein Kapitalanleger möchte sich an einer GmbH & Co. KG beteiligen, die einen Kinofilm produziert. An der KG sollen sich Hunderte von Kommanditisten mit unterschiedlichen Einlagen beteiligen. Laut Verkaufsprospekt soll den Anlegern im ersten Jahr ein Verlust in Höhe von 80 % ihrer Einlage zugewiesen werden. Auch im zweiten und dritten Jahr sollen Verluste entstehen. Erst ab dem vierten Jahr sind Gewinne aus der Vermarktung des Films geplant. Welche steuerlichen Probleme sehen Sie (§ 15a EStG ist nicht zu prüfen)?

Antwort: Zuerst einmal ist zu prüfen, ob hier eine Gewinnerzielungsabsicht gegeben ist. Danach müssen die Kommanditisten einen Totalüberschuss für die Laufzeit der KG anstreben und dies anhand eines schlüssigen Konzeptes plausibel machen können (vgl. H 15.3 EStH „Verlustzuweisungsgesellschaft“). Dabei wäre ein Gewinn aus der Betriebsaufgabe der KG im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG einzubeziehen (vgl. H 15.3 EStH „Totalgewinn“).

Sollte keine Liebhaberei gegeben sein, müsste § 15b EStG geprüft werden (vgl. BMF vom 17.07.2007, BStBl I 2007, 542, Beck'sche Erlasse § 15b/1). Eine modellhafte Gestaltung liegt hier vor, da zahlreiche Gesellschafter aufgrund eines einheitlichen Verkaufsprospektes beigetreten sind. Die Erzielung steuerlicher Anfangsverluste war sicherlich ein Motiv für die Anleger. Da die Verluste bereits im ersten Jahr 80 % der Einlage (= eingesetztes Eigenkapital) betragen und damit die Grenze des § 15b Abs. 3 EStG (10 %) überschreiten, kann der einzelne Anleger seine Verluste nur mit späteren Gewinnen aus demselben Filmfonds verrechnen.

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

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

Frage: Wann sind Verluste lediglich verrechenbar?

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

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

Frage: Können Einlagen die Höhe der ausgleichsfähigen Verluste beeinflussen?

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

Frage: Ein Kommanditist hat am 01.01.2019 ein Kapitalkonto in Höhe von ./ 100 T€. Er legt in 2019 30 T€ ein. Sein Verlustanteil beträgt in 2019 150 T€. Wie ist der Verlust zu beurteilen?

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

Frage: Wandeln wir den Fall ab. In 2019 entsteht ein Gewinn von 0 €. Der Verlustanteil in Höhe von 150 T€ entsteht nun in 2020. Welche Auswirkungen hat nun die Einlage?

Antwort: Die Einlage bleibt hier ohne Auswirkung. Das Kapitalkonto steht am 01.01.2020 auf ./ 70 T€. Durch den Verlust erhöht sich das negative Kapitalkonto um 150 T€. Damit ist der gesamte Verlust lediglich verrechenbar.

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

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

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

Frage: Gehen Sie von folgendem Sachverhalt aus: Das Kapitalkonto eines Kommanditisten steht am 01.01.2019 aufgrund von Verlusten (nicht Entnahmen) auf + 20 T€. Er entnimmt 80 T€. Die Hafteinlage beträgt 100 T€ und wurde in vollem Umfang einbezahlt. Wie hoch ist die Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG?

Antwort: Durch die Entnahme entsteht ein negatives Kapitalkonto in Höhe von ./ 60 T€. Da das Kapitalkonto aufgrund von Verlusten auf + 20 T€ gesunken ist, müssen mindestens 80 T€ ausgleichsfähige Verluste in den Vorjahren entstanden sein (Hafteinlage 100.000 € abzüglich ausgleichsfähige Verluste

Themenbereich Umsatzsteuer

Problembereich 1: Der Unternehmer und sein Unternehmen

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

Antwort: Die Unternehmereigenschaft ist in § 2 Abs. 1 UStG definiert. Danach ist jede gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, die selbstständig ausgeübt wird, eine unternehmerische Tätigkeit. Dabei ist die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit umsatzsteuerrechtlich eigenständig zu interpretieren und ist jede Tätigkeit, die nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht ausgeübt wird.

Frage: Wer kann denn alles Unternehmereigenschaft haben?

Antwort: Unternehmer kann jede natürliche Person (ab Geburt), sowie jeder Personenzusammenschluss sein. Der BFH (Urteil vom 22.11.2018, V R 65/17, BFH/NV 2019, 359) hat allerdings aufgrund mangelnder Rechtsfähigkeit Bruchteilsgemeinschaften in der Umsatzsteuer die Unternehmerfähigkeit abgesprochen. Danach ist Voraussetzung, dass ein Personenzusammenschluss als solcher rechtsfähig ist. Die Finanzverwaltung hat allerdings zu diesem Urteil noch nicht Stellung genommen. Sollten diese Grundsätze auf vergleichbare Fälle übertragen werden, würden sich – so z.B. bei der ungeteilten Erbengemeinschaft – erhebliche Probleme in der Praxis ergeben. In jedem Fall sind aber die Personenhandelsgesellschaften oder auch die Gesellschaften bürgerlichen Rechts eigenständige Unternehmen. Aber auch juristische Personen des privaten und des öffentlichen Rechts können Unternehmereigenschaft haben. Allerdings sind bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts noch weitere Einschränkungen nach § 2b bzw. übergangsweise auch noch nach § 2 Abs. 3 UStG zu beachten.

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

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

Antwort: Die Unternehmereigenschaft beginnt grundsätzlich mit dem ersten, nach außen erkennbaren in Erscheinung treten. Dabei begründen auch schon Vorbereitungshandlungen die Unternehmereigenschaft. Vorbereitungshandlungen liegen vor, wenn ein Unternehmer in die konkrete Planung eintritt, unternehmerisch tätig werden zu wollen. Von Bedeutung ist das deshalb, da ab der Begründung der Unternehmereigenschaft im Regelfall vom Unternehmer bereits Leistungen in Anspruch genommen werden, bevor dieser selbst seine Leistungen gegenüber Dritten erbringen kann. Da für die Vorsteuerabzugsberechtigung nach § 15 UStG die Unternehmereigenschaft wesentliche Voraussetzung ist, muss die Unternehmereigenschaft schon zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs vorliegen.

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

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

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

Tipp! Der BFH hat in dem Fall insbesondere darauf abgestellt, dass der Verkäufer aktive Schritte zum Vertrieb von Gegenständen unternommen hatte, indem er sich ähnlicher Mittel bediente, wie ein gewerblicher Händler. Damit kann bei der laufenden Veräußerung von Gegenständen in erheblichem Umfang nicht mehr von einer privaten Vermögensverwaltung ausgegangen werden. Grundsätzlich ergibt sich kein Unterschied, ob der Verkauf über eine Internet-Auktionsplattform erfolgt oder auf einem Trödelmarkt – lediglich die Erfassung und damit die Nachweisbarkeit sind bei Internet-Auktionen deutlich einfacher. Beachten Sie in diesem Fall auch die zum 01.01.2019 neu in das Gesetz aufgenommenen Aufzeichnungspflichten für Betreiber elektronischer Marktplätze in § 22f UStG sowie die Haftungsregelungen in § 25e UStG. Beachten Sie bitte, dass durch das Jahressteuergesetz 2020 zum 01.01.2021 oder 01.07.2021 sich noch Veränderungen an den § 22f UStG und § 25e UStG ergeben können.

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

Antwort: Die Frage der Unternehmereigenschaft bei professionellen Pokerspielern war in der Tat umstritten. Glücksspiel ist regelmäßig keine unternehmerische Betätigung, da es in diesem Fall an einer erwartbaren Gegenleistung fehlt. Gewinne sind gerade nicht Gegenleistung für eine ausgeführte Leistung, sondern eher zufällig. Der BFH (Urteil vom 25.10.2017, XI R 37/14, BFH/NV 2017, 1689) hat dazu entschieden, dass ein Berufspokerspieler keine Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches gegen Entgelt erbringt, wenn er an Spielen fremder Veranstalter teilnimmt und ausschließlich im Falle der erfolgreichen Teilnahme Preisgelder oder Spielgewinne erhält. Zwischen der Teilnahme am Pokerspiel und dem im Erfolgsfall erhaltenen Preisgeld oder Gewinn fehlt der für einen Leistungsaustausch erforderliche unmittelbare Zusammenhang. Allerdings ist zu beachten, dass die Teilnahme an einem Pokerspiel aber eine im Rahmen eines Leistungsaustausches gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung darstellt, wenn der Veranstalter für sie eine von der Platzierung unabhängige Vergütung zahlt. In einem solchen Fall ist die vom Veranstalter geleistete Zahlung die tatsächliche Gegenleistung für die vom Spieler erbrachte Dienstleistung, an dem Pokerspiel teilzunehmen.

Tip! Der BFH (Urteil vom 02.08.2018, V R 21/16, BFH/NV 2019, 174) hat diese Rechtsprechung fortgesetzt und entschieden, dass die Teilnahme an einem Wettbewerb (Pferderennen) nicht steuerbar ist, wenn dem Eigentümer der Pferde als Gegenleistung lediglich ein platzierungsabhängiges Preisgeld gezahlt wird. Die Finanzverwaltung (BMF, Schreiben vom 27.05.2019, BStBl I 2019, 512) hat diese Vorgaben umgesetzt. Wenn unsicher ist, ob überhaupt eine Zahlung erfolgt (platzierungsabhängiger Gewinn), liegt keine steuerbare Leistung vor. Ist lediglich die Höhe der Zahlung von der Platzierung abhängig, liegt ein Leistungsaustausch vor.

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

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

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

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

Frage: Können Sie uns dafür ein konkretes Beispiel angeben?

Antwort: Gerne, ein konkretes Beispiel kann die Überlassung eines Fahrzeugs, das einem Gesellschafter der Personengesellschaft gehört, gegenüber der Personengesellschaft sein. Überlässt er das Fahrzeug nur gegen seinen allgemeinen Gewinnanteil, liegt ein nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag vor, erhält er aber von der Gesellschaft ein konkretes Entgelt für die Überlassung des Fahrzeugs, vollzieht sich diese Überlassung im Rahmen eines steuerbaren und steuerpflichtigen Leistungsaustauschs. Der Gesellschafter ist dann als Unternehmer zum Vorsteuerabzug aus dem Kauf des Fahrzeugs berechtigt. Ein weiteres Beispiel ist die entgeltliche Geschäftsführungsleistung bei einer Personengesellschaft. Erhält der Gesellschafter für die Führung der Geschäfte der Personengesellschaft ein gesondert berechnetes Entgelt – also keinen vom Gewinn der Gesellschaft abhängigen Betrag –, ist dies als steuerbare und steuerpflichtige Leistung gegenüber der Gesellschaft anzusehen.

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

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

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

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

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

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

Weiterhin hat der BFH entschieden (Urteil vom 11.11.2015, V R 8/15, BFH/NV 2016, 863), dass der Gesellschafter einer noch zu gründenden GmbH im Hinblick auf eine beabsichtigte Unternehmertätigkeit der GmbH nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt sein kann, wenn der Leistungsbezug durch den Gesellschafter bei der GmbH zu einem Investitionsumsatz führen soll.

Frage: Kommen wir jetzt einmal zu den juristischen Personen. Welche Voraussetzungen müssen erfüllt sein, damit eine juristische Person des privaten Rechts die Unternehmereigenschaft hat?

Antwort: Eine juristische Person des privaten Rechts (GmbH oder AG) muss ebenfalls – wie jeder andere Unternehmer auch – selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht tätig werden. Besonderheiten bestehen hier bei der Voraussetzung der Selbstständigkeit. Die Selbstständigkeit ist dabei nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG negativ abgegrenzt. Die juristische Person ist dann nicht selbstständig tätig, wenn sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist. In diesem Fall liegt eine sog. Organschaft vor, bei der die juristische Person unselbstständiger

Themenbereich Bilanzsteuerrecht

Problembereich 1: Kaufmannseigenschaft, grundlegende Verpflichtungen des Kaufmanns, Inventur und Jahresabschluss (Teil I)

Frage: Nennen Sie die wesentlichen Personengruppen, die den Kaufmannsbegriff des HGB erfüllen.

Antwort: Kaufmann ist gemäß § 1 Abs. 1 HGB, wer ein Handelsgewerbe betreibt (Kaufmann kraft Betätigung). Liegt diese Voraussetzung vor, ist der Unternehmer zwingend Kaufmann. Die dann erforderliche Eintragung in das Handelsregister ist damit lediglich deklaratorischer Natur. Ein gemeinsam tätiger Zusammenschluss von Personen ist als Personenhandelsgesellschaft Kaufmann, wenn die Personen gemeinschaftlich ein Handelsgewerbe betreiben (§§ 1, 105 Abs. 1 und 161 Abs. 1 HGB).

Ein gewerbliches Unternehmen, dessen Gewerbebetrieb nicht schon als Handelsgewerbe anzusehen ist, gilt als Handelsgewerbe im Sinne des HGB, wenn die Firma des Unternehmens in das Handelsregister eingetragen ist (§ 2 S. 1 HGB). Der Unternehmer ist berechtigt, aber nicht verpflichtet, die Eintragung nach den für die Eintragung kaufmännischer Firmen geltenden Vorschriften herbeizuführen (§ 2 S. 2 HGB). Dieser sogenannte „Kaufmann kraft Eintragung“ erlangt die Kaufmannseigenschaft erst mit der Eintragung der Firma in das Handelsregister (§§ 8 ff. HGB). § 2 HGB ist auch für kleingewerbliche oder (nur) eigenes Vermögen verwaltende OHG und KG von Bedeutung (§§ 105 Abs. 2, 161 Abs. 2 HGB).

Kraft Rechtsform zwingend (Form-)Kaufleute sind die juristischen Personen wie GmbH (§ 6 HGB i.V.m. §§ 1, 13 Abs. 3 GmbHG), AG (§ 6 HGB i.V.m. § 3 AktG), KgaA und GmbH & Co. KG, auch wenn sie kein Handelsgewerbe betreiben.

Frage: Wo ist definiert, was ein Handelsgewerbe ist?

Antwort: Die Vorschrift des § 1 Abs. 2 HGB definiert, was ein Handelsgewerbe ist.

Handelsgewerbe ist demnach jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, dass das Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert.

Frage: Nennen Sie mögliche Kriterien, wann ein Unternehmen einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert.

Antwort: Die Kriterien dafür, wann ein Unternehmen einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, sind nicht rechtlich normiert. Maßgeblich sind, wenn die Kaufmannseigenschaft nicht bereits zwingend aus der Rechtsform des Unternehmens folgt, Kriterien wie Umsatz- und Ertragsstärke, Höhe des Anlagevermögens, Mitarbeiterzahl, Umfang und Komplexität der Geschäftsvorfälle usw. Als Anhaltspunkt können die Werte aus § 141 AO gelten.

Frage: Was hat ein Kaufmann zu Beginn seiner Tätigkeit zu veranlassen und wo ist das geregelt?

Antwort: Grundsätzlich hat jeder Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines Bargelds sowie seine sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (§ 240 Abs. 1 HGB). Der Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss (Eröffnungsbilanz) aufzustellen (§ 242 Abs. 1 S. 1 HGB).

Tipp! § 138 Abs. 1 S. 1 AO regelt, dass Steuerpflichtige die Eröffnung eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft, eines gewerblichen Betriebes oder einer Betriebstätte gegenüber der Gemeinde mitzuteilen haben, in der sich der Betrieb oder die Betriebstätte befindet. Diese unterrichtet bisher das Finanzamt unverzüglich über den Inhalt der Mitteilung.

Nach § 138 Abs. 1b S. 1 AO, der durch das Dritte Bürokratieabbaugesetz eingefügt worden ist, haben Steuerpflichtige, sofern sie nach § 138 Abs. 1 S. 1 bis 3 AO verpflichtet sind, die Betriebseröffnung oder Aufnahme einer freiberuflichen Tätigkeit mitzuteilen, dem örtlich zuständigen Finanzamt weitere Auskünfte über die für ihre Besteuerung maßgeblichen Verhältnisse zu erteilen. Einer gesonderten Aufforderung des Finanzamts bedarf es künftig nicht mehr. Die Auskünfte über die für die Besteuerung maßgeblichen Verhältnisse sind gegenüber dem nach § 138 Abs. 1 S. 1 bis 3 AO für die Betriebssteuern zuständigen Finanzamt zu erteilen. § 138 Abs. 1b S. 2 AO bestimmt, dass die vorgenannten Auskünfte nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle an die örtlich zuständigen Finanzämter innerhalb eines Monats nach dem meldepflichtigen Ereignis (also der Betriebseröffnung) zu erstatten bzw. zu übermitteln sind.

Frage: Was hat ein Kaufmann am Ende eines Geschäftsjahres zu veranlassen und wo ist das geregelt?

Antwort: Grundsätzlich hat jeder Kaufmann für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs ein Inventar (§ 240 Abs. 2 S. 1 HGB) und zum Schluss eines jeden Geschäftsjahrs einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen (§ 242 Abs. 1 S. 1 HGB). Außerdem ist zum Schluss eines jeden Geschäftsjahrs eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs (Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen (§ 242 Abs. 2 HGB).

Frage: Gibt es von diesen Grundsätzen für bestimmte Gruppen eventuell Ausnahmen?

Antwort: Der Gesetzgeber sieht eine Befreiung von Inventur-, Buchführungs- und Abschlusserstellungspflichten für solche Einzelkaufleute vor, die an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen höchstens bestimmte Grenzwerte betreffend den Umsatz bzw. den Gewinn ausweisen. Personenhandelsgesellschaften sind von dieser Regelung nicht erfasst, da das Gesetz ausdrücklich nur von Einzelkaufleuten spricht. Im Falle der Neugründung tritt die Befreiung gemäß § 242 Abs. 4 HGB bereits dann ein, wenn die Werte am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.

Frage: Wie stellt sich die von Ihnen benannte Vorschrift aktuell im Einzelnen dar?

Antwort: Betroffen ist auch die Vorschrift des § 241a HGB in der Fassung des Bürokratieentlastungsgesetzes:

Die damals wohl wichtigste Änderung ist die Erhöhung der Grenzwerte für die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten. Die seinerzeitigen Schwellenwerte (Umsatz: 500.000 € bzw. Gewinn: 50.000 €) wurden mit Wirkung ab dem 01.01.2016 auf 600.000 € bzw. 60.000 € erhöht. Die Erhöhung der Schwellenwerte im HGB ist inhaltsgleich auch in die AO übernommen worden. Damit ist gewährleistet, dass für Zwecke der Buchführungspflicht ein Gleichklang besteht. Es soll kein Unterschied zwischen Betrieben bestehen, die bereits nach dem HGB buchführungspflichtig sind und Betrieben, für welche sich die Buchführungspflicht allein aus den Regeln der AO ergibt (§ 141 AO).

Tipp! Es war lange Zeit umstritten, ob eine auf ausländischem Recht beruhende Buchführungspflicht eines Steuerpflichtigen zu einer Buchführungspflicht auch für das deutsche Steuerverfahren führt. Der wohl überwiegende Teil der Literatur hatte dies gegen die Finanzverwaltung lange bestritten. Der BFH hat allerdings in seinem Urteil vom 14.11.2018 (I R 81/16, BStBl II 2019, 390) die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt. Diese Ansicht war bereits bislang im Anwendungserlass zur AO (AEAO zu § 140 AO) zu finden.

Frage: Sie haben doch schon einmal vom „MicroBilG“ gehört. Für welche Gesellschaften gilt das MicroBilG?

Antwort: Die Regelung gilt für Kleinstkapitalgesellschaften. Die Basis der Neuerungen bildet zunächst die Festlegung von Schwellenwerten für die Erleichterungen respektive Befreiungen für die Gesellschaften. Als derartige Unternehmen gelten gemäß § 267a Abs. 1 Satz 1 HGB diejenigen, die an den Abschlussstichtagen von 2 aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr aufweisen als:

- 350.000 € Bilanzsumme,
- 700.000 € Nettoumsatzerlöse und
- eine durchschnittliche Anzahl der Mitarbeiter eines Geschäftsjahres von 10.

Wie schon bei den bisherigen Größenklassenbestimmungen nach § 267 HGB ist auch nach § 267a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB der Schwellenwert für die Bilanzsumme als Bilanzsumme abzüglich eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags i.S.d. § 268 Abs. 3 HGB zu ermitteln. Hinsichtlich der Ermittlung der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl gelten die Regelungen des § 267 Abs. 5 HGB analog, wonach der Durchschnitt aus den jeweils zum Quartalsende Beschäftigten zu ermitteln ist. Gleiches gilt für § 267 Abs. 4 und 6 HGB. Entsprechend ist im Falle einer Umwandlung oder Neugründung auch dann eine Befreiung gegeben, wenn mindestens 2 der 3 Schwellenwerte am aktuellen Abschlussstichtag unterschritten werden, am vorhergehenden Abschlussstichtag jedoch kein Befreiungsrecht bestand.

Frage: Wir reden gerade von Schwellenwerten. Ist Ihnen bekannt, inwieweit sich die in § 267 HGB genannten Beträge in den vergangenen Jahren geändert haben?

Antwort: Am 22.7.2015 wurde das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) im Bundesgesetzblatt verkündet; es ist einen Tag darauf in Kraft getreten.

Eine wichtige, vermutlich die wichtigste damalige Änderung waren die erhöhten monetären Schwellenwerte für die Klassifikation der Größenklassen für Kapitalgesellschaften. Konkret wurden die Werte für kleine Kapitalgesellschaften um fast $\frac{1}{4}$ erhöht, während die Werte für mittelgroße Kapitalgesellschaften oder die Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht lediglich um knapp 4 % erhöht werden (§ 267 und § 293 HGB-BilRUG).