

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 2020/2021 (Quelle: Bundessteuerberaterkammer, die Ergebnisse der Prüfung 2021/2022 waren zur Drucklegung noch nicht veröffentlicht) haben in diesem Prüfungszeitraum statistisch gesehen 48,5 % (Vorjahr: 57,2 %) 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
4.914	3.746	1.168	1.756	1.979	1.815	36,9 %

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 36,9 % (Vorjahr: 45,3 %). Die Statistik zeigt nämlich, dass 1.168 (Vorjahr: 1.053) von 4.914 (Vorjahr: 5.045) und somit 23,8 % (Vorjahr: 20,9 %), 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 Ausnahmereischeinungen 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 2022** wird vom 11.10.2022 bis 13.10.2022 stattfinden. Sie beginnt am Dienstag, den 11.10.2022 mit der Prüfungsarbeit aus dem Verfahrensrecht und anderen Steuerrechtsgebieten (insbesondere Abgabenordnung, Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer und Bewertung), wird am 12.10.2022 mit der Klausur „Ertragsteuern“ (insbesondere Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) fortgesetzt und endet donnerstags (13.10.2022) 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.

Tipp! 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.

2.3.2.6 Der Vorsteuerabzug (§ 15 UStG)

2.3.2.6.1 Allgemeines/Überblick

Der Vorsteuerabzug ist in der Umsatzsteuer immer ein zentrales Thema.

Grundsätzlich ist ein Vorsteuerabzug immer dann zu gewähren, wenn der Unternehmer den Leistungsbezug für steuerbare – den Vorsteuerabzug nicht ausschließende – Ausgangsumsätze verwendet. Der Vorsteuerabzug kann deshalb immer erst nach Prüfung der Ausgangsumsätze beurteilt werden. Vermeiden Sie deshalb in der Klausur unbedingt die Prüfung des Vorsteuerabzugs bevor Sie die Ausgangsumsätze angesehen haben!

Dabei gibt es (umgangssprachlich gesprochen) „gute“ und „schlechte“ Ausgangsumsätze, wobei schlechte Ausgangsumsätze den Vorsteuerabzug auf die zugehörigen Eingangsleistungen ausschließen (siehe § 15 Abs. 2 UStG).

In § 15 Abs. 3 UStG werden die schlechten Ausgangsumsätze dann wieder zu guten Ausgangsumsätzen, weil insoweit der Ausschluss des Vorsteuerabzugs wieder ausgenommen ist.

Ein erster Überblick:	
§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG	
Bezug von Leistungen für das Unternehmen	die Vorsteuer ist abziehbar (Frage dem Grunde nach)
§ 15 Abs. 2 (meist Nr. 1) UStG	
Verwendung für Ausschlussumsätze	die Vorsteuer ist nicht abzugsfähig (Frage der Höhe nach)
§ 15 Abs. 3 UStG	
Ausschluss vom Vorsteuerausschluss	die Vorsteuer ist (doch) abzugsfähig

Die durch die Finanzverwaltung festgelegten Begrifflichkeiten in Bezug für die Verwendung von bezogenen Lieferungen und sonstigen Leistungen finden sich in den BMF-Schreiben vom 02.01.2014 (IV D 2-S 7300/12/10002:001 mit Bezug vor allem auf BFH vom 07.07.2011, V R 41/09 und V R 42/09 sowie V R 21/10) und vom 10.04.2014 (IV D 2 – S 7306/13/10001). Diese beiden BMF-Schreiben sind das Grundwerk zum Vorsteuerabzug und in den Abschnitten 15.2b und 15.2c UStAE verarbeitet.

Man kann sich merken, dass man zunächst folgende Frage beantworten muss (abziehbar?):

- Kann man einen Leistungsbezug (Gegenstand oder Dienstleistung) dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen grundsätzlich zuordnen?
- In welchem Umfang kann oder muss man den Leistungsbezug (Gegenstand oder Dienstleistung) dem Unternehmensvermögen zuordnen?

Im Anschluss daran stellt sich folgende Frage (abzugsfähig?):

- Kann der Leistungsbezug direkt einem zugehörigen Ausgangsumsatz zugeordnet werden?
- Welche Qualität hat der Ausgangsumsatz (vorsteuerschädlich oder vorsteuerunschädlich) **§§ 15 Abs. 2 und 3 UStG)?**
- Ist keine direkte Zuordnung zu einem Ausgangsumsatz möglich, muss der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 4 UStG aufgeteilt werden („Sammeltopf“, Aufteilungsschlüssel?).

Übersicht zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen und zur Zuordnung bezogener Leistungen:

Unternehmenssphären		
unternehmerischer Bereich	nicht unternehmerischer Bereich	
Zuordnungs-Gebot (bei ausschließlicher Verwendung)	Zuordnungs-Verbot (bei ausschließlicher Verwendung)	
Beispiel: Erwerb Hebebühne durch Kfz-Werkstatt zweifelsfrei für unternehmerischen Bereich → keine Zuordnungsentscheidung notwendig	Beispiel: Erwerb Kinderzimmer durch Autohändler zweifelsfrei für nicht unternehmerischen Bereich → keine Zuordnungsentscheidung notwendig	
steuerbare, steuerpflichtige oder steuerfreie Umsätze Leistungsbezug sowohl für unternehmerischen als auch nichtunternehmerischen Bereich: - vertretbare Sachen und sonstige Leistungen - einheitliche Gegenstände Direkte Zuordnung hat immer Vorrang! Ist keine direkte Zuordnung möglich: „Sammeltopf“, § 15 Abs. 4 UStG, Aufteilungsschlüssel	nichtwirtschaftliche Tätigkeit i.e.S. unternehmensspezifisch Tätigkeitsspezifisch Hoheitsbereich juristischer Personen öR Ideeller Bereich Vereine nicht steuerbare Leistungen ohne privaten Charakter	
	unternehmensfremde Tätigkeit Gegenstands-entnahmen Leistungs-entnahmen § 3 Abs. 1b UStG § 3 Abs. 9a UStG	steuerbare Leistungen mit privatem Charakter
	vertretbare Sachen (Gegenstände, die nach Maß, Zahl oder Gewicht bestimmbar sind) und sonstige Leistungen (Nr. 1a) des BMF-Schreibens)	Aufwendungen in Zusammenhang mit teilunternehmerisch genutzten, einheitl. Gegenständen (Nr. 1. c) des BMF-Schreibens
Aufteilungs-Gebot	nichtunternehmerische Verwendung: nichtwirtschaftlich Aufteilungs-Gebot	
	nichtunternehmerische Verwendung: unternehmensfremd Aufteilungs-Gebot Zuordnungs-Wahlrecht	
	Aufteilungs-Gebot	

Nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne sind dabei:

- Unentgeltliche Tätigkeiten eines Vereins die aus ideellen Vereinszwecken verfolgt werden.
- Hoheitliche Tätigkeiten einer juristischen Person des öffentlichen Rechts.
- Veräußerungen von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen, wenn diese nicht dem Unternehmensvermögen zugeordnet waren.
- nicht steuerbare Leistungen ohne privaten Charakter.

In Abhängigkeit der Verwendung des Gegenstands bzw. der sonstigen Leistung bestehen verschiedene Zuordnungsregelungen (Zuordnung des Leistungsbezugs) zum Unternehmensvermögen, siehe Abschn. 15.2c. Abs. 1 UStAE:

a) Zuordnungsgebot

Verwendung ausschließlich für unternehmerische Tätigkeiten.

b) Zuordnungsverbot

Verwendung ausschließlich für nicht unternehmerische Tätigkeiten.

Verwendung zu weniger als 10 % für unternehmerische Tätigkeiten.

c) Zuordnungswahlrecht

Verwendung für unternehmerische und nicht unternehmerische unternehmensfremde Tätigkeiten:

- in vollem Umfang zum Unternehmensvermögen,
- in vollem Umfang zum nicht unternehmerischen Bereich,
- im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung.

d) Aufteilungsgebot

Verwendung sowohl für unternehmerische als auch nicht unternehmerische (teilunternehmerische) Tätigkeiten:

- Vertretbare Sachen (Sachen die nach Zahl, Maß oder Gewicht bestimmt werden können) und sonstige Leistungen – immer Aufteilungsgebot.
- Einheitliche Gegenstände:
Aufteilungsgebot nur bei einer teilunternehmerischen nicht wirtschaftlichen Verwendung (in Abgrenzung zur teilunternehmerischen unternehmensfremde Verwendung, siehe c): hier Zuordnungswahlrecht) möglich.
Besonderheit: Grundstücke – s. u.

Fazit für Examensklausur:

- Sie müssen die o.g. **Begrifflichkeiten** verstehen und einordnen können. Von diesen Begriffen hängt die weitere Beurteilung in Bezug auf den Vorsteuerabzug ab.
- Prüfen Sie immer **zuerst die Zuordnung** zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen und **danach die Höhe** des möglichen Vorsteuerabzugs (zuerst „ob“ und dann „wie hoch“).
- **Merken Sie sich** – wenn Sie die o.g. Begriffe verinnerlicht haben – die Stelle im UStAE und lesen diese gut durch: **Abschnitt 15.2b ff.**, sodass Sie in der Klausur noch einmal kurz nachlesen können, welche Verwendungsart zu welcher Zuordnungsregel führt. Das müssen Sie nicht auswendig können.
- In Abschn. 15.2b Abs. 2 UStAE gibt es außerdem eine gute Übersicht zu den Folgen der unterschiedlichen Verwendung von Eingangsleistungen für Ausgangsumsätze.

3.4.2.4 Bewertung und Besteuerung von Betriebsvermögen und von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften

a) Bewertungsebene

aa) Einleitung

Es dürfte davon auszugehen sein, dass in der Examensklausur entweder Betriebsvermögen **oder** nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 11 Abs. 2 BewG zu bewerten sind, da der Bewertungsmodus im Ergebnis derselbe ist.

Betriebsvermögen ist gem. § 12 Abs. 5 ErbStG für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke mit dem nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG auf den Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) festgestellten Wert anzusetzen.

Nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 11 Abs. 2 BewG sind gem. § 12 Abs. 2 ErbStG für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke mit dem nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG auf den Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) festgestellten Wert anzusetzen.

Klausurtyp! In der Klausurlösung sollten Sie neben der gesonderten Feststellung des Wertes der wirtschaftlichen Einheit nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bzw. Nr. 3 BewG stets auch auf die gesonderte Feststellung der Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit nach § 151 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 BewG hinweisen.

Einen direkten „Wegweiser“ auf § 157 BewG, wie dies bei der Grundbesitzbewertung unmittelbar in § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG für das weitere Vorgehen vorgegeben ist, gibt es in § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 BewG nicht. Für die Bewertung von Betriebsvermögen und von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften gilt aber auch, dass das weitere bewertungsrechtliche Vorgehen über § 157 BewG geregelt ist.

Nach **§ 157 Abs. 5 BewG** ist für **Betriebsvermögen** der gemeine Wert (Betriebsvermögenswert) unter Zugrundelegung der tatsächlichen und der Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag unter Anwendung des **§ 109 Abs. 1 bzw. Abs. 2 BewG i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG** zu ermitteln.

Nach **§ 157 Abs. 4 BewG** ist für **nicht notierte Anteilen an Kapitalgesellschaften** der gemeine Wert (Anteilswert) unter Zugrundelegung der tatsächlichen und der Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag unter Anwendung des **§ 109 Abs. 2 BewG i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG** zu ermitteln.

Klausurtyp! Vergessen Sie nicht, den ermittelten gemeinen Wert einer Kapitalgesellschaft nach **§ 97 Abs. 1b BewG** aufzuteilen.

Beispielformulierung:

- a) Im Rahmen eines Erwerbs von Todes wegen durch Erbanfall wird ein Gewerbebetrieb (Einzelunternehmen) vom Vater V auf den Sohn S übertragen.
- b) Im Rahmen eines Erwerbs von Todes wegen durch Erbanfall werden vom Vater V auf den Sohn S die vom Erblasser gehaltenen 100 % an der Z-GmbH übertragen.

Lösung:

- a)** Der Gewerbebetrieb (§ 95 Abs. 1 BewG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) ist eine wirtschaftliche Einheit des Betriebsvermögens (§ 2 BewG). Das Betriebsvermögen ist gem. § 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG mit dem auf den Bewertungsstichtag (Todesstag, § 11 ErbStG) gesondert festgestellten gemeinen Wert anzusetzen. Im Feststellungsbescheid mit anzugeben ist nach § 151 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 BewG die Zurechnung: Sohn S als Gesamtrechtsnachfolger zu 1/1, § 39 Abs. 1 AO, § 1922 BGB. Der Bewertung sind gem. 157 Abs. 5 BewG die tatsächlichen und die Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag zugrunde zu legen. Der Betriebsvermögenswert ist unter Anwendung des § 109 Abs. 1 BewG i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG zu ermitteln.
- b)** Der 100 %ige Anteil an der Z-GmbH ist mit dem auf den Bewertungsstichtag (Todesstag, § 11 ErbStG) gesondert festgestellten Anteilswert gem. § 12 Abs. 2 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, § 97 Abs. 1 Nr. 1 BewG anzusetzen. Im Feststellungsbescheid mit anzugeben ist nach § 151 Abs. 2 Nr. 2 BewG die Zurechnung: Sohn als Gesamtrechtsnachfolger zu 1/1, § 39 Abs. 1 AO, § 1922 BGB. Der Bewertung sind gem. 157 Abs. 4 BewG die tatsächlichen und die Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag zugrunde zu legen. Der gemeine Wert ist unter Anwendung des § 109 Abs. 2 BewG i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG zu ermitteln.

[Berechnung]

Gehen Sie aufgrund der Ihnen im Examen zur Verfügung stehenden Hilfsmittel davon aus, dass die Bewertung von Betriebsvermögen und von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften nach dem **vereinfachten Ertragswertverfahren** (§ 11 Abs. 2 Satz 4 BewG) **oder** der **Substanzwertermittlung** (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG) vorzunehmen ist, ggf. ergänzt um die **Aufteilung** des Betriebsvermögenswertes **bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft** (§ 97 Abs. 1a BewG).

Die Annahme, dass allein schon aus Zeitgründen im Examen nur eine der beiden Wertermittlungsmethoden (ausführlich) Anwendung findet, wurde spätestens in der Examensklausur 2020/2021 mit der Bewertung der übergelassenen GmbH-Anteile sowohl nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren als auch dem Substanzwertverfahren widerlegt.

bb) Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens

Klausurtyp! Eine Orientierungshilfe für die Ermittlung des gemeinen Wertes nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren bietet das **Ermittlungsschema in R B 200 Abs. 1 ErbStR 2019**.

Beispielformulierung: Für erbschaftsteuerliche Zwecke ist ein Gewerbebetrieb nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren inkl. nicht betriebsnotwendigem Vermögen zu bewerten. Der Substanzwert liegt vor.

Lösung: Die Bewertung erfolgt gem. § 11 Abs. 2 Satz 4 BewG i.V.m. §§ 199–203 BewG im vereinfachten Ertragswertverfahren, da der gemeine Wert nicht aus Verkäufen ableitbar ist und eine andere Wertermittlung durch den Steuerpflichtigen nicht vorgenommen wurde. Der Substanzwert als Mindestwert darf nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG nicht unterschritten werden.

I. Ermittlung des Jahresertrages

Zur Ermittlung des Ertragswertes ist gem. § 200 Abs. 1 BewG der zukünftig nachhaltig erzielbare Jahresertrag mit dem Kapitalisierungsfaktor gem. § 203 BewG zu multiplizieren. Dabei ist gem. §§ 201 Abs. 1 und 2, 202 BewG von den Betriebsergebnissen der letzten drei abgelaufenen Wirtschaftsjahre auszugehen (sog. Durchschnittsertrag). Das nicht betriebsnotwendige Vermögen und die damit im Zusammenhang stehenden Schulden sind hierbei nach § 200 Abs. 2 BewG gesondert anzusetzen. Die damit korrespondierenden Aufwendungen und Erträge sind nach § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. f und Nr. 2 Buchst. f BewG (R B 202 Abs. 1 und 3 ErbStR 2019) zu korrigieren.

[Berechnung]

= Durchschnittsertrag = zukünftig nachhaltig erzielbarer Jahresertrag

II. Multiplikation des Jahresertrages mit dem Kapitalisierungsfaktor von 13,75 (§ 203 Abs. 1 BewG)

= Ertragswert

III. Hinzurechnung des – einzeln zu bewertenden – nicht betriebsnotwendigen Vermögens (§ 200 Abs. 2 BewG)

= Zwischenwert

Mindestens ist der Substanzwert gem. § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG anzusetzen. Dieser ist lt. Sachverhalt (nicht) überschritten.

= Gemeiner Wert des Betriebsvermögens (Zwischenwert oder Substanzwert)

Beachten Sie für die Wertermittlung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren im Interesse einer effektiven Vorgehensweise Folgendes:

- Den **umfangreichsten und damit zeitintensivsten Teil in der Bearbeitung** wird die **Ermittlung** des zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrags ausmachen, d.h. **des Durchschnittsertrages**, der gem. **§ 201 Abs. 1 und Abs. 2 BewG aus den Betriebsergebnissen der letzten drei Wirtschaftsjahre** vor dem Bewertungsstichtag abzuleiten ist.
- Bevor Sie jedoch mit der Ermittlung der Betriebsergebnisse der letzten drei Wirtschaftsjahre beginnen, sollten Sie zunächst prüfen, ob **einzeln anzusetzende Wirtschaftsgüter** i.S.d. § 200 Abs. 2-4 BewG lt. Sachverhalt vorhanden sind, da diese auch Auswirkung auf die Betriebsergebnisse der einzelnen Wirtschaftsjahre haben, denn die damit korrespondierenden Aufwendungen und Erträge sind nach § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. f und Nr. 2 Buchst. f BewG (R B 202 Abs. 1 und 3 ErbStR 2019) zu korrigieren.
- Für die Ermittlung der jeweiligen Betriebsergebnisse ist **§ 202 BewG** heranzuziehen. Analysieren Sie – ausgehend vom **Gewinn (§ 202 Abs. 1 Satz 1 bzw. Abs. 2 BewG)** – **für jedes einzelne Wirtschaftsjahr, ob solche Vermögensminderungen oder Vermögensmehrungen** vorliegen, die einmalig sind bzw. den zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag nicht beeinflussen. **Korrigieren** Sie diese nach § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1-3 BewG entsprechend durch Hinzurechnung oder Kürzung und berücksichtigen Sie den Abzug eines **pauschalen Ertragsteueraufwands von 30 %** gem. § 202 Abs. 3 BewG (R B 202 ErbStR 2019).

Die 50.000 € Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagenkonto führen beim Anteilseigner nach § 28 Abs. 2 S. 2 KStG zu einem Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Dieser unterliegt dann je nachdem dem Teileinkünfteverfahren (Achtung hier § 3 Nr. 40e und nicht d EStG), der Abgeltungssteuer oder bei Körperschaften den Regelungen des § 8b Abs. 1 und 5 bzw. Abs. 4 KStG. Soweit, wie hier in Bezug auf die 30.000 €, ein darüberhinausgehender Betrag herabgesetzt wird, kommt es zu einer Minderung der Anschaffungskosten und zu Einnahmen im Zusammenhang mit dem „Verkauf“ von Anteilen an Körperschaften. Insoweit sind dann die Regelungen des § 17 Abs. 4 EStG, des Teileinkünfteverfahrens und des § 8b Abs. 2 und 3 KStG zu beachten.

2.3.1.5 Reihenfolge der rechtlichen Würdigung – die RGMB-Regel

Bei der Bearbeitung der Sachverhalte ist in den letzten Jahren häufig ein Teil der Punkte für die Beurteilung der Wertansätze in der Handelsbilanz vergeben worden. Dies dürfte einerseits durch die gesonderten Regelungen für einen handelsbilanziellen Ausweis bei Kapitalgesellschaften gegenüber anderen Kaufleuten und andererseits durch die Einführung der Regelungen durch das BilMoG und die damit einhergehende Ausweitung der Abweichungsmöglichkeit zwischen Handels- und Steuerbilanz begründet sein.

Unabhängig von der Bepunktung sollte bei einer komplexen Struktur des Sachverhaltes die **RGMB-Regel** beachtet werden:

1. R = Ruhe bewahren.
2. G = ganz genau lesen.
3. M = malen.
4. B = buchen.

Es ist wichtig, dass bereits bei der Erarbeitung von Übungsklausuren prüfungsähnliche Umgebungselemente aufgebaut werden. Demzufolge sollte jeder, dem die Möglichkeit eingeräumt wird, Übungsklausuren weniger in hermetisch abgeschlossenen Räumen unter Ausschluss der Öffentlichkeit schreiben, sondern vielmehr den Fokus auf die Ausarbeitung in einer Gruppe legen. Damit übt der Kandidat neben dem aktiven Wegdenken von akustischen Störsignalen auch das auf sich fokussierte Lösen der einzelnen Sachverhalte. Es gilt die Umgebung völlig auszublenken und sich nicht von den Aktionen und Reaktionen in unmittelbarer Nähe beeinflussen zu lassen.

Vorrangig gilt es, anhand des Aufgabenteils, die Anforderungen aufzunehmen und in das verstehende Lesen zu integrieren. Dabei sollte sofort auch aufgenommen werden, ob der Verfasser der Klausur bestimmte Themenbereiche laut Aufgabenstellung komplett ausgegrenzt wissen will oder ob mit Unterstellungen gearbeitet wird, wie zum Beispiel mit der nachfolgenden Aussage: Insoweit sich aus dem Sachverhalt nichts anderes ergibt, gelten notwendige Anträge als gestellt.

In den Lösungen zahlreicher Probeklausuren und auch bei der Durchsicht der von den Prüflingen gefertigten Originallösungen (zumeist im möglichen Überdenkungsverfahren) zeigt sich immer wieder, dass die Sachverhalte von den Prüflingen nicht zutreffend oder nicht vollumfänglich erfasst werden. Dies ist insbesondere dem ungenauen und flüchtigen Lesen der Sachverhalte geschuldet und führt leider oft zum Nicht-Erlangen der „Fußgängerpunkte“ und damit zum möglichen Nichtbestehen der Prüfung. Es liegt in der Natur der Sache, dass bei der Ausarbeitung

des sich auftuenden Sachverhaltes bereits im Kopf eine grobe Lösungsskizze umrissen wird, welches durch kurze, stichprobenartige Randnotizen am Sachverhalt ihren Niederschlag finden sollte. Jedoch sollte man sich durch diese anfängliche Überlegung nicht dazu verleiten lassen, den Lösungsweg konsequent nach den gesetzlichen Anforderungen gutachterlich darzulegen. Allzu oft wird dann in der Lösung mit Unterstellungen gearbeitet bzw. mit Sachverhaltsangaben, die so aus diesem nicht entnommen werden können. Als Faustformel sollte gelten: Wenn der Punkt erreicht ist, dass mit Unterstellungen argumentiert werden muss, dann ist entweder der Sachverhalt nicht korrekt aufgearbeitet worden oder der eingeschlagene Lösungsweg nicht der richtige.

Mit diesen Regeln – die natürlich nicht das Nonplusultra darstellen können – werden die Sachverhalte im Körperschaftsteuerteil der Steuerberaterklausuren sicherlich einfacher zu lösen sein.

Da die außerbilanziellen Korrekturen – wie die verdeckte Einlage oder die verdeckten Gewinnausschüttungen – immer davon ausgehen, wie sich der Vorgang in der Handels- oder Steuerbilanz ausgewirkt hat, ist es absolut hilfreich diese erfolgswirksame Auswirkung auch darzustellen. Das hilft einerseits dem Korrektor der Klausur, den Lösungsweg des Kandidaten nachvollziehen zu können und andererseits bleibt bei Beibehaltung dieser „sturen“ Abarbeitung der Lösungskette die Fehlerquote hinreichend gering. Demnach erscheint es greifbarer, wenn die handels- oder steuerbilanztechnische Buchung des Sachverhaltes aufgezeigt werden kann.

Wie die Reihenfolge als solches sich darstellen kann und welche Fehlerquellen sich bei der Nichteinhaltung offenbaren können, soll an dem folgenden Fallbeispiel dargelegt werden.

Beispiel: Der Anteilseigner A (35 Jahre alt – 100 %-Beteiligung – seit fünfzehn Jahren angestellter Geschäftsführer) lässt sich von der Gesellschaft eine Pension einräumen. Diese Pensionszusage erfolgt im Rahmen eines zivilrechtlich nicht wirksamen Vertrages. Darüber hinaus fehlt es an der schriftlichen Vereinbarung der Pensionszusage. Aufgrund einer Überversorgung ist die Pensionszusage in Höhe von 40 % ohne Zweifel gesellschaftsrechtlich veranlasst. Der Jahresüberschuss laut Handelsbilanz beträgt 300.000 €, die Rückstellung von 200.000 € ist nicht passiviert worden. Der steuerlich anzusetzende Wert der Rückstellung beträgt gem. § 6a EStG 160.000 €.

Beachte! Bei dem Wort „Pensionszusage“ in einem Sachverhalt zucken die Kandidaten in aller Regel erst einmal zusammen – wie vermutlich auch im Prüfungsjahr 2018/2019 (hier allerdings im Einkommensteuerteil der Prüfung) bzw. im Prüfungsjahr 2020/2021 – und im Kopf ergeben sich die ersten Gedanken, dass man diese Aufgabe ohnehin nicht lösen kann. Dabei ist es doch grundsätzlich kein Problem, solch einen Fall zu meistern. Es liegt auf der Hand, dass niemand verlangen wird, im Rahmen eines Steuerberaterexamens ein versicherungsmathematisches Gutachten über die Anwendung der Heubeckschen Tabellen zu fertigen; also handelt es sich doch um einen ganz normalen passiven Ausweis einer zukünftigen Verbindlichkeit, deren Wertgrundlage im Rahmen der Pensionsvereinbarung geschaffen wurde.

Deshalb ist bei einer Prüfung dieser Pensionszusage im Rahmen der Körperschaftsteuereklausur in Bezug auf die Prüfungsreihenfolge festzustellen, dass die meisten Prüflinge dazu neigen, mit dem Wort Pensionszusage in aller Regel die verdeckte Gewinnausschüttung vorrangig in Verbindung zu bringen. Jedoch ist **immer** zuerst zu prüfen, ob es sich um ein zivilrechtlich wirksames Schuldversprechen der GmbH gegenüber dem Geschäftsführer handelt. Diese Reihenfolge ergibt sich auch aus R 8.7 KStR 2015.

Dabei wird durch die Aufgabenstellung natürlich bewusst suggeriert, dass aufgrund der 100 %-Beteiligung der Kandidat darauf „anspringt“, das erlernte Wissen über die Voraussetzung für die Anerkennung von Verträgen zwischen einem beherrschenden Gesellschafter und der Gesellschaft niederzuschreiben und die verdeckte Gewinnausschüttung als Lösung zu präsentieren.

Lösung: Die Gesellschaft ist nicht verpflichtet, dem Gesellschafter eine Pensionszusage zu gewähren. Das Gewähren der Pensionszusage setzt für die GmbH voraus, dass diese zivilrechtlich verpflichtet ist, eine solche Pension später auch zu zahlen. Mangels zivilrechtlicher Wirksamkeit entfällt bereits bei Aufstellung der Handelsbilanz ein Ansatz der Pensionsrückstellung. Insoweit ist kein handelsrechtlicher Aufwand entstanden, der somit auch nicht nach § 6a EStG zu korrigieren ist oder als verdeckte Gewinnausschüttung hinzugerechnet werden kann. Insbesondere für die verdeckte Gewinnausschüttung mangelt es neben der Vermögensminderung an einer Minderung des Unterschiedsbetrages, da es sich nicht um einen Aufwand der Handelsbilanz und damit der Steuerbilanz gehandelt hat. A hat somit auch keinen Anspruch auf die Auszahlung einer Pension.

Fortentwicklung des Beispiels: Der Vertrag ist zivilrechtlich wirksam mündlich abgeschlossen worden.

Lösung: Es ist erneut zu prüfen, ob es sich um eine handelsrechtlich zutreffende Verpflichtung der Gesellschaft gegenüber dem Geschäftsführer handelt. Dies ist aufgrund der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Pensionszusage gegeben, da insoweit aus der Vertragsfreiheit keine formellen Anforderungen an die Wirksamkeit einer Pensionszusage gestellt werden. Insoweit schuldet die GmbH ihrem Geschäftsführer eine Pension, eine Rückstellung ist unter Hinweis auf § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB i.V.m. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB in der Handelsbilanz aufwandswirksam zu erfassen.

Die in der Handelsbilanz erfasste Rückstellung wird über den Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG auch auf der Ebene der ertragsteuerlichen Beurteilung der Kapitalgesellschaft übernommen. Jedoch sind darüber hinaus nach § 5 Abs. 6 EStG die steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften zu berücksichtigen. Eine Rückstellung nach Steuerrecht kann aufgrund von § 6a EStG nicht erfolgen, da die Zusage laut Sachverhalt nicht schriftlich erfolgte, was § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG für die Bildung einer Rückstellung in der Steuerbilanz jedoch fordert. Insoweit ist für die Pensionsrückstellung § 6a EStG mit der Maßgabe anzuwenden, dass die in der Handelsbilanz als Aufwand behandelte Rückstellungseinbuchung wieder zu korrigieren ist.

An dieser Stelle ist es absolut wichtig, dass man die Lösung nicht „vorwegnimmt“. Nichts wäre jetzt verheerender als die Aussage, dass die Pensionsrückstellung aufgrund formaler Kriterien nicht anzuerkennen ist. Damit würden wesentliche Punkte (mithin „Fußgängerpunkte“) der Lösung liegen bleiben. Der Kandidat sollte bestrebt sein, den Korrektor auf seinem Lösungsweg „mitzunehmen“, damit dieser ohne Kenntnis der vermeintlichen Musterlösung die Herleitung einwandfrei nachvollziehen kann. Handelsrechtlich handelt es sich um einen Aufwand, da zivilrechtlich eine Pensionsverpflichtung eingetreten ist. Somit ist in der Handelsbilanz eine Rückstellung nach § 249 Abs. 16 Satz 1 HGB zwingend zu passivieren.

