

# Teil A Vorbereitung für die mündliche Prüfung

## 1. Einleitung

### 1.1 Zulassung zur mündlichen Prüfung

Zur mündlichen Prüfung werden die Teilnehmer der Bewerber eingeladen, wenn die Gesamtnote der schriftlichen Prüfung die Zahl 4,5 nicht übersteigt. Die zuständige Steuerberaterkammer hat die Bewerber, die an der mündlichen Prüfung teilnehmen, hierzu spätestens zwei Wochen vorher zu laden. Mit der Ladung können die Teilnoten der schriftlichen Prüfung mitgeteilt werden.

Telefonische Vorweganfragen werden aus datenschutzrechtlichen Gründen nicht beantwortet.

### 1.2 Einladung und Ablauf der mündlichen Prüfung

Bei der Einladung zur mündlichen Prüfung wird Ihnen die Prüfungskommission mitgeteilt. Es geht hieraus nicht hervor, welche Prüfer in der Kommission sitzen. Dieses können Sie aber im Vorfeld durch Ihr Lehrgangsinstitut erfahren.

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

Dem Prüfungsausschuss gehören drei Beamte des höheren Dienstes oder vergleichbare Angestellte der Finanzverwaltung an, davon einer als Vorsitzender sowie drei Steuerberater oder zwei Steuerberater und ein Vertreter der Wirtschaft.

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

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

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

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

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

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

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

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

Die Prüfungsgebiete sind gem. § 37 Abs. 3 StBerG:

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

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

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

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

Grundsätzlich werden die gleichen Hilfsmittel wie bei der schriftlichen Prüfung zugelassen. Mindestens benötigen Sie die Texte folgender Gesetze (Textausgaben) einschließlich ggf. hierzu erlassene Durchführungsverordnungen und Richtlinien (s. Fin-Min Baden-Württemberg koordinierter Ländererlass vom 11.10.2021, FM3 - S-0954 - 1/13):

- Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Verwaltungszustellungsgesetz,
- Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz, Bewertungsgesetz,
- Umsatzsteuergesetz,
- Einkommen-, Gewerbe- und Gewerbesteuerengesetz,
- Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz,
- Außensteuergesetz,
- Investitionszulagengesetz,
- Grunderwerbsteuergesetz, Grundsteuergesetz,
- BGB, HGB, AktG, GmbH-Gesetz,
- Steuerberatungsgesetz.

Es liegt in der Verantwortung der Bewerber, dafür Sorge zu tragen, dass ihnen neben dem aktuellen Rechtsstand des Prüfungsjahres 2022 die vorgenannten Vorschriften auch in der für das Kalenderjahr 2021 geltenden Fassung zur Verfügung stehen. Sofern bei der Lösung einzelner Aufgaben ein anderer Rechtsstand maßgeblich ist, werden die entsprechenden Rechtsvorschriften dem Aufgabentext als Anlage beigelegt.

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

Die jeweiligen Textausgaben sind von den Bewerbern selbst zu beschaffen und zur Prüfung mitzubringen. Sie dürfen außer Unterstreichungen, Markierungen und Hilfen zum schnelleren Auffinden der

Vorschriften (sog. Griffregister) keine weiteren Anmerkungen oder Eintragungen enthalten. Die Griffregister dürfen Stichworte aus der Überschrift und Paragraphen enthalten. Eine weitere Beschriftung ist nicht zulässig.

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

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

Die mündliche Prüfung gilt als nicht abgelegt, wenn der Bewerber aus einem von ihm nicht zu vertretenden Grund an der Ablegung der Prüfung gehindert ist. Die Prüfung kann in diesem Fall nachgeholt werden. Eine Erkrankung ist durch ein amtsärztliches Zeugnis nachzuweisen. Wird die mündliche Prüfung ohne ausreichende Entschuldigung versäumt, so gilt die Prüfung als nicht bestanden.

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

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

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

Hat der Bewerber die Prüfung nicht bestanden, kann er eine Bekanntgabe der tragenden Gründe der Entscheidung verlangen.

### 1.3 Der Kurzvortrag

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

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

Eine Vortragszeit von 7 bis 9 Minuten ist sicherlich optimal. Natürlich können Sie nicht stetig zwischendurch auf Ihre Uhr oder u.U. auf die Uhr im Prüfungsraum sehen. Einige Kandidaten haben ihre Armbanduhr auf dem Handgelenk verdreht. Somit haben Sie die Möglichkeit, wenn sie zwischendurch auf die Notizen sehen, auch die Zeit „im Auge“ zu haben.

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

Natürlich: „Alles ist leichter geschrieben als getan!“, aber mit viel Übung ist alles möglich.

In diesem Buch wird ausführlich erläutert, was Sie bei der Vorbereitung und während des Vortrags alles zu beachten haben. Sinn und Zweck dieser „Veranstaltung“ ist es überwiegend, dass die Prüfungskommission einen Gesamteindruck von Ihnen erhält. Schließlich können Sie nach der bestandenen Prüfung und Bestellung sofort als Steuerberater tätig werden und damit den Berufstand vertreten.

### **3.5 Themen zum Verfahrensrecht**

- 382. § 130 und § 131 AO
- 383. § 160 AO
- 384. § 164, § 165 AO
- 385. § 174 AO
- 386. § 204 AO
- 387. § 364a AO
- 388. § 364b AO (Präklusion)
- 389. Aberkennung der Gemeinnützigkeit
- 390. Abtretung, Pfändung und Verpfändung von Steuererstattungsansprüchen
- 391. Adressat bei Gesamtrechtsnachfolge
- 392. Änderungsvorschriften der AO
- 393. Anfechtung von Willenserklärungen
- 394. Antrag auf schlichte Änderung
- 395. Arrestverfahren
- 396. Aufbau der Finanzverwaltung und ihrer Organe
- 397. Aufzeichnungspflichten in der AO
- 398. Auskunftsverweigerungsrecht
- 399. Außenprüfung – Zulässigkeit und Rechte des Steuerpflichtigen
- 400. Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren, Voraussetzungen
- 401. Aussetzung der Vollziehung nach der AO und FGO
- 402. Aussetzung des Verfahrens, § 363 AO
- 403. Bekanntgabe von Steuerbescheiden
- 404. Besteuerungsgrundsätze und Beweismittel der AO
- 405. Berichtigung von Steuerbescheiden nach der AO
- 406. Dienstaufsichtsbeschwerde
- 407. Drittwirkung im Steuerrecht
- 408. Einsicht in Steuerakten beim Finanzamt
- 409. Einstweilige Anordnung in der FGO
- 410. Erledigung in der Hauptsache beim FG
- 411. Erlöschen von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis
- 412. Erlöschensgründe in der AO (Zahlung, Aufrechnung, Erlass, Verjährung)
- 413. Ermessen, Ermessensgebrauch, -ausübung
- 414. Ermittlungsverfahren in der AO – Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen und des Finanzamts
- 415. Festsetzungs- und Zahlungsverjährung bei Steuerbescheiden
- 416. Folgen der Fristversäumnis im Steuerrecht
- 417. Fristen in der AO
- 418. Gemeinnützigkeit nach der AO und ihre steuerliche Bedeutung für eine Vereinigung
- 419. Gesetzliche Erbfolge, Erbenhaftung und Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung
- 420. Gesetzliche und gewillkürte Erbfolge, Erbenhaftung
- 421. Gesonderte und einheitliche Feststellung
- 422. Grundlagenbescheid, Folgebescheid in der AO
- 423. Haftung bei Betriebsübernahme
- 424. Haftung des Geschäftsführers der GmbH für Lohn- und Umsatzsteuer
- 425. Haftung des GmbH-Geschäftsführers
- 426. Haftung für Steuerschulden nach Steuerrecht und nach Zivilrecht

427. Haftungs- und Vollstreckungsschutz
428. Hinzuziehung und Beiladung im Steuerstrafverfahren
429. Innerer und äußerer Betriebsvergleich im Rahmen der Betriebsprüfung
430. Kassennachschau. Erläutern Sie die Rechte des Amtsträgers sowie die Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen
431. Klagearten in der FGO, Voraussetzungen für Anfechtungsklage
432. Klagearten nach FGO
433. Konkursgründe von Kapitalgesellschaften und Haftung des Geschäftsführers
434. Korrektur nach § 173 AO
435. Korrekturvorschriften der AO
436. Offenbare Unrichtigkeit gem. § 129 AO
437. Örtliche und sachliche Zuständigkeit von Finanzämtern
438. Präklusion im Einspruchs- und Klageverfahren
439. Rechtsmittel gegen Entscheidungen der Finanzgerichte
440. Rechtsbehelfsverfahren nach AO/FGO
441. Ruhen im Rechtsbehelfsverfahren
442. Sachliche und örtliche Zuständigkeit im Finanzgerichtsverfahren
443. Sachlicher, persönlicher und zeitlicher Umfang einer Außenprüfung
444. Sachverhaltsaufklärung im finanzgerichtlichen Verfahren
445. Schutz von Bankkunden, § 30a AO
446. Selbstanzeige nach §§ 371, 378 AO
447. Steuerfahndung – Aufgaben und Möglichkeiten, Tätigkeit und Befugnisse
448. Steuerfestsetzung gem. § 164 und § 165 AO
449. Steuergeheimnis
450. Steuerliches Ermittlungsverfahren – Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen und des Finanzamts
451. Steuerordnungswidrigkeiten
452. Testamentsvollstrecker
453. Treu und Glauben im Steuerrecht
454. Unterschiede der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach AO und FGO
455. Verböserung von Steuerbescheiden und Haftungsbescheiden
456. Verjährung im Steuerrecht und im Zivilrecht
457. Verspätungszuschläge, Stundungszinsen
458. Versteuerung von Steuern und Steuererstattungsansprüchen
459. Vertrauensschutz im Steuerrecht, Verbindliche Zusage/Auskunft
460. Verwaltungsakt, Form und Inhalt
461. Verwirkung im Steuerrecht
462. Verzinsung von Steuerschulden nach der AO
463. Vollstreckungsmaßnahmen
464. Vor- und Nachteile des Antrags auf schlichte Änderung (§ 172 AO) im Vergleich zum Rechtsbehelfsverfahren
465. Vorläufiger Rechtsschutz in der AO und FGO
466. Widerstreitende Steuerfestsetzung nach § 174 AO
467. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eines gemeinnützigen Vereins und dessen steuerliche Folgen
468. Zahlung, Aufrechnung, Erlass in der AO
469. Zinsen in der AO
470. Zulässigkeitsvoraussetzungen im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren

- 471. Zweckentsprechende Mittelverwendung bei gemeinnützigen Vereinen
- 472. Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte
- 473. Berichtigung offenbarer Unrichtigkeiten nach § 173a AO
- 474. Grenzen der Aufbewahrungspflicht und die Ablaufhemmung, § 147 Abs. 3 S. 5 AO

### **3.6 Themen zur Umsatzsteuer**

- 475. Steuerbare Umsätze, § 1 UStG
- 476. Berichtigung des Vorsteuerabzugs, § 15a UStG
- 477. Innergemeinschaftlicher Erwerb, § 1a UStG, Innergemeinschaftliche Lieferung, § 6a UStG
- 478. Besteuerung von Reiseleistungen, § 25 UStG
- 479. Differenzbesteuerung, § 25a UStG
- 480. Abzugsverfahren nach § 18 UStG
- 481. Befreiung in der Umsatzsteuer (§ 4 UStG)
- 482. Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Lieferungen
- 483. Berichtigungsmöglichkeiten in der Umsatzsteuer
- 484. Besteuerung der Kleinunternehmer
- 485. Bewirtungskosten im Einkommen- und Umsatzsteuerrecht
- 486. Buchmäßige Nachweise bei Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftlichem Warenverkehr
- 487. Die Behandlung drittländergrenzüberschreitender Lieferungen im Umsatzsteuerrecht
- 488. Die Organschaft in der Umsatzsteuer
- 489. Die Steuerbefreiung und Option im Umsatzsteuerrecht
- 490. Die Umsatzsteuer bei Land- und Forstwirten
- 491. Die Zusammenfassende Meldung
- 492. Untersagung der Fiskalvertretung, § 22e UStG
- 493. Entstehung, Fälligkeit und Steuerschuldner im UStG
- 494. Erhebung der Umsatzsteuer im Abzugsverfahren
- 495. Ermäßigter Steuersatz in der Umsatzsteuer
- 496. Erwerbs- und Lieferschwelen in der Umsatzsteuer
- 497. Fahrzeugeinzelbesteuerung
- 498. Fahrzeugkosten im Umsatzsteuerrecht
- 499. Formelle Systematik der Umsatzsteuer
- 500. Bußgeldvorschriften, § 26a UStG
- 501. Geschäftsveräußerung im Ganzen und der Vorsteuerabzug für damit zusammenhängende Leistungen
- 502. Innergemeinschaftliche Güterbeförderungen und damit zusammenhängende sonstige Leistungen
- 503. Innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge
- 504. Innergemeinschaftliche Warenlieferungen zwischen Unternehmen
- 505. Innergemeinschaftlicher Erwerb in der Umsatzsteuer im Hinblick auf die sonstigen Leistungen
- 506. Innergemeinschaftlicher Versandhandel
- 507. Kleinunternehmer im Umsatzsteuerrecht
- 508. Liefer- und Erwerbsfiktion in der Umsatzsteuer
- 509. Lohn- und umsatzsteuerliche Behandlung von Sachleistungen an Arbeitnehmer
- 510. Option in der Umsatzsteuer
- 511. Ort der sonstigen Leistung
- 512. Organschaft im Umsatzsteuerrecht
- 513. Ortsbestimmung in der Umsatzsteuer

## 3. Gewerbesteuer

### 3.1 10 Fragen zur Gewerbesteuer

**Frage 1:** Um was für eine Steuerart handelt es sich bei der Gewerbesteuer?

**Lösung:** Es handelt sich bei der Gewerbesteuer um eine Besitzsteuer, genauer gesagt um eine Ertragsteuer, da sie den Vermögenszuwachs, auch Ertrag genannt, besteuert. Die wirtschaftliche Belastung durch die Steuer erfolgt direkt beim Steuerobjekt Gewerbebetrieb, daher ist sie eine direkte Steuer. Man bezeichnet sie auch als Objektsteuer, da die sachliche bzw. objektive Ertragskraft des Steuerobjekts Gewerbebetrieb maßgeblich ist und besteuert wird (anders bei der Personensteuer, welche die Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts ebenfalls berücksichtigt, etwa durch steuerliche Vergünstigungen, die an persönliche Verhältnisse des Steuerschuldners anknüpfen z.B. EStG). Die Gewerbesteuer wird auch als Realsteuer bezeichnet (§ 3 Abs. 2 AO). Die Gewerbesteuer ist eine Gemeindesteuer (§ 1 GewStG), da die Ertragshoheit den Gemeinden zusteht. Laut R 1.1 der GewStR wird durch die Abführung einer Umlage aus dem Gewerbesteueraufkommen an den Bund und das jeweilige Bundesland der Charakter als Gemeindesteuer nicht berührt.

**Frage 2:** Was bedeutet Gewerbesteuerpflicht?

**Lösung:** Gem. § 2 GewStG unterliegt jeder inländische stehende Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer. Des Weiteren unterliegen gem. § 35a GewStG auch Reisegewerbebetriebe, soweit sie im Inland betrieben werden, der Gewerbesteuer. Die Definition des Begriffs „Reisegewerbebetrieb“ befindet sich in R 35a.1 GewStR.

Für die Gewerbesteuer ist Steuerobjekt der Gewerbebetrieb und Steuersubjekt derjenige, der die Gewerbesteuer schuldet.

**Frage 3:** Zu welchem/n Zeitpunkt/en hat der Steuerschuldner Gewerbesteuer-Vorauszahlungen zu entrichten und wie lange kann die Gemeinde die Vorauszahlungen anpassen?

**Lösung:** Der Steuerschuldner hat am 15. Februar, am 15. Mai, am 15. August und am 15. November Gewerbesteuer-Vorauszahlungen zu entrichten. Die Kommune kann die Vorauszahlungen grundsätzlich bis zum Ende des 15. auf den Erhebungszeitraum folgenden Kalendermonats vornehmen.

**Frage 4:** Was ist ein Gewerbebetrieb?

**Lösung:** Aus § 2 GewStG ergeben sich drei Arten von Gewerbebetrieben:

1. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen (§ 2 Abs. 1 S. 2 GewStG und R 2.1 Abs. 1 GewStR). Für die Begriffsbestimmung des Gewerbebetriebs müssen daher die Merkmale des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt sein:

- Selbstständigkeit,
- Nachhaltigkeit der Betätigung,
- Gewinnerzielungsabsicht,
- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr,
- keine Ausübung von Land- und Forstwirtschaft,
- keine Ausübung eines freien Berufs noch einer selbständigen Arbeit und
- keine Ausübung bloßer Vermögensverwaltung.

Näheres hierzu siehe auch R 15.1 bis 15.7 EStR.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, liegt ein Gewerbebetrieb aufgrund der Tätigkeit vor.



2. Die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften gilt gem. § 2 Abs. 2 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb ebenso die weiteren in § 2 Abs. 2 GewStG aufgeführten Rechtsformen. Es liegt dann ein Gewerbebetrieb kraft Rechtsform vor.
3. Eine sonstige juristische Person des privaten Rechts, die nicht bereits in § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG aufgeführt ist, oder ein nicht rechtsfähiger Verein unterliegen der Gewerbesteuer soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten (R 2.1 Abs. 5 GewStR). Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist gegeben, wenn der Geschäftsbetrieb die Kriterien Selbstständigkeit, Nachhaltigkeit, Erzielung von Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erfüllt und über den Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung hinausgeht (§ 14 S. 1 AO). Anders als bei dem Gewerbebetrieb kraft Tätigkeit müssen Gewinnerzielungsabsicht und Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht gegeben sein. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb der Land- und Forstwirtschaft ist zudem ausdrücklich von der Gewerbesteuerpflicht ausgenommen (§ 2 Abs. 3 GewStG).

**Frage 5:** Anhand welcher Kriterien würden Sie bei einem Einzelunternehmer abgrenzen, ob es sich bei seinen gewerblichen Tätigkeiten um einen oder mehrere Gewerbebetriebe handelt?

**Lösung:** Sind mehrere Tätigkeiten gegeben, ist im Einzelfall anhand der folgenden Kriterien abzugrenzen, ob es sich um einen oder mehrere Gewerbebetriebe handelt. Das Merkmal Gleichartigkeit der Tätigkeit spricht dafür, dass es sich um einen Gewerbebetrieb handelt. Es ist zu prüfen, ob die ausgeübten Tätigkeiten eine wirtschaftliche Einheit darstellen und sachlich, wirtschaftlich, finanziell oder organisatorisch innerlich zusammenhängen. Das ist gegeben, wenn eine überwiegende Übereinstimmung der folgenden Punkte gegeben ist:

- Art der Betätigung,
- Kunden und Lieferantenkreis,
- die Geschäftsleitung,
- die Arbeitnehmerschaft,
- die Betriebsstätten und
- die Zusammensetzung und Finanzierung des Aktivvermögens.
- Aber auch die Nähe/Entfernung der „Betriebe/Betriebsteile“ zueinander ist ein Kriterium.

Die Verschiedenartigkeit der Betätigung spricht dafür, dass es sich um mehrere Gewerbebetriebe handelt. Sind aber nach Verkehrsauffassung und nach Betriebsverhältnissen die verschiedenartigen Tätigkeiten finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eng miteinander verflochten und jeweils als Teil eines Gewerbebetriebes anzusehen, ist von einem einheitlichen Gewerbebetrieb auszugehen (R 2.4 Abs. 1 GewStR). Die Tätigkeit einer Personengesellschaft bildet auch bei verschiedenartigen Tätigkeiten einen einheitlichen Gewerbebetrieb (R 2.4 Abs. 3 GewStR). Die Tätigkeit der Gewerbebetriebe kraft Rechtsform gilt stets und in vollem Umfang als einheitlicher Gewerbebetrieb (R 2.4 Abs. 4 GewStR). Werden von einer sonstigen juristischen Person des privaten Rechts oder einem nichtrechtsfähigen Verein mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten, so gelten sie ebenso als ein einheitlicher Gewerbebetrieb, § 8 GewStDV.

**Frage 6:** Wie ist der Verfahrensablauf zur Festsetzung der Gewerbesteuer (Besteuerungsverfahren)? Wo ist der Einspruch einzulegen?

**Lösung:** Die Verwaltung der Gewerbesteuer steht grundsätzlich den Landesfinanzbehörden zu (Art. 108 Abs. 2 S. 1 GG). Sie kann von einem Land ganz oder zum Teil auf die Gemeinden übertragen werden (Art. 108 Abs. 4 S. 2 GG). Daraus ergibt sich dann ein zweigeteiltes Verfahren. Für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und für die Festsetzung der Steuermessbeträge (und ggf. dessen Zerlegung) sind die Finanzämter zuständig. Die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer, einschließ-



lich Stundung und Erlass, obliegen den heheberechtigten Gemeinden. Nur in den Stadtstaaten ist die Verwaltungshoheit zum Teil nicht auf die Gemeinden übertragen, dort sind die Finanzämter auch für die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer zuständig. Das Finanzamt setzt zunächst nur die Besteuerungsgrundlage im Gewerbesteuermessbescheid fest und gibt diesen an den Steuerpflichtigen bekannt. Es handelt sich um einen Grundlagenbescheid. Der Messbescheid ist ein Steuerbescheid im Sinne der AO (§ 184 Abs. 1 i.V.m. § 155 Abs. 1 AO). Der Steuerpflichtige kann gegen diesen beim Finanzamt Einspruch (§§ 347 ff. AO) einlegen. Der Gemeinde wird der festgesetzte Messbetrag mitgeteilt, diese erlässt dann den Gewerbesteuerbescheid. Der Gewerbesteuerbescheid kann bei der Gemeinde mit einem Widerspruch (§§ 69 ff. VwGO) angefochten werden.

**Frage 7:** Was ist die Grundlage der Besteuerung?

**Lösung:** Besteuerungsgrundlage ist der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG). Seine Berechnung ergibt sich aus § 7 GewStG:

Gewinn nach den Vorschriften des EStG oder KStG  
 + Hinzurechnungen, § 8 GewStG  
 ./.. Kürzungen, § 9 GewStG  
 ./.. verrechenbare Verluste im Sinne des § 10a GewStG  
 = **maßgeblicher Gewerbeertrag**

**Frage 8:** Wie ist eine nach § 1a KStG optierende Gesellschaft bezüglich der Gewerbesteuerfestsetzung zu behandeln?

**Lösung:** Nach § 2 Abs. 8 GewStG ist eine optierende Gesellschaft im Sinne des § 1a des KStG als Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln.

**Frage 9:** Erläutern Sie den Vortrag von Gewerbeverlusten und deren Verrechnung.

**Lösung:** Der Verlustvortrag ist in § 10a GewStG und z.T. auch in § 35b Abs. 2 GewStG geregelt. Die Höhe der vortragsfähigen Fehlbeträge ist gesondert festzustellen. Der festzustellende Fehlbetrag ergibt sich aus dem Fehlbetrag zu Beginn des Erhebungszeitraums abzüglich des im Erhebungszeitraum verbrauchten Fehlbetrags oder zuzüglich weiterer Verluste.

Im ersten Schritt ist zu prüfen, ob für die auf den Schluss des vorangegangenen Erhebungszeitraums festgestellten Verluste Unternehmensidentität (R 10a.2 GewStR) und Unternehmeridentität (R 10a.3 GewStR) gegeben sind. Soweit diese entfallen sind, können die Verluste nicht mehr verrechnet werden. Bei Personengesellschaften sind Träger des Rechts für den Verlustabzug die einzelnen Mitunternehmer. Ist ein Wechsel im Gesellschafterbestand oder eine Änderung der Beteiligungsquote gegeben, entfällt ggf. der Verlust anteilig (R 10a.3 Abs. 3 GewStR). Bei Körperschaften ist zu beachten, dass § 8c KStG auch für die Gewerbesteuer gilt (§ 10a S. 10 GewStG). Den Regelungen liegt der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer zugrunde: nur derselbe Betrieb, der einen Verlust erlitten hat, soll diesen später mit Gewerbeerträgen verrechnen dürfen. Ein Verlustrücktrag ist bei der Gewerbesteuer nicht möglich.

Im zweiten Schritt wird die Verlustverrechnung in zwei Stufen vorgenommen. Sie erfolgt vor dem Abzug des Freibetrags vom maßgebenden Gewerbeertrag. Der Freibetrag geht dann ggf. ins Leere.

Auf der ersten Stufe kann der Fehlbetrag bis zu einem Betrag von 1 Mio. € (Sockelbetrag) direkt vom positiven Gewerbeertrag abgezogen werden.

Auf der zweiten Stufe kann der noch nicht verrechnete Fehlbetrag mit maximal 60 % des den Betrag von 1 Mio. € übersteigenden Gewerbeertrags verrechnet werden.

Dadurch ist eine Mindestbesteuerung von 40 % des den Betrag von 1 Mio. € übersteigenden Gewerbeertrags gesichert. Damit will man das Steueraufkommen für die Gemeinden verstetigen.

**Frage 10:** Bitte erörtern Sie die Gewerbesteuer finanzpolitisch.

- a) Wie hoch ist das Gesamtaufkommen der Gewerbesteuer und an welcher Stelle steht es im Vergleich mit den anderen Steuern?
- b) Wie hoch sind die Gewerbesteuer-Hebesätze in Deutschland?
- c) Erläutern Sie den Finanzausgleich horizontal/vertikal.
- d) Wie viele Gewerbebetriebe gibt es in Deutschland? Wie viele davon hatten einen Steuermessbetrag von Null?

**Lösung:**

- a) Die Einnahmen aus der Gewerbesteuer stiegen im Jahr 2021 auf 61,1 Mrd. €. Die gesamten Steuereinnahmen betragen im Jahr 2021 insgesamt 833,2 Mrd. €. Die Gewerbesteuer stellt damit die viertgrößte Steuereinnahme dar.
- b) Der Mindesthebesatz beläuft sich auf 200 % (§ 16 Abs. 4 GewStG). Die Gemeinden können den Gewerbesteuerhebesatz frei bestimmen. In 2020 betrug der durchschnittliche Hebesatz laut des Statistischen Bundesamts 400 %. Durch die unterschiedlichen Hebesätze kann es zu Wettbewerbsverzerrungen kommen, etwa durch Gewerbesteuergefälle zwischen Großstädten und Umlandgemeinden.
- c) Das Verfahren ist nach den jeweiligen Landesgesetzen geregelt. Es gibt einen kommunalen Finanzausgleich, in dem unter anderem eine Zuweisung von Mitteln des Landes an die Kommunen (sog. vertikaler Finanzausgleich) erfolgt. Besonders finanzstarke Gemeinden müssen ggf. im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs eine Finanzausgleichsumlage zugunsten finanzschwacher Gemeinden zahlen (sog. horizontaler Finanzausgleich).
- d) Laut Statistischem Bundesamt gab es in 2017 ca. 3,9 Millionen Gewerbesteuerpflichtige. Davon hatten ca. 2,4 Millionen einen Steuermessbetrag von Null, was in etwa 64 % der Steuerpflichtigen entspricht.

### 3.2 10 Fälle zur Gewerbesteuer

**Fall 1:** Es wurde die Wind GmbH & Co. KG gegründet, welche Windkraftanlagen zur Montage auf Dächern herstellen soll. Die Eintragung ins Handelsregister erfolgte am 25.03.05. Aufgrund der hohen Nachfrage wurden bereits Lieferverträge am 25.05.05 unterzeichnet. Die zur Serienreife führende Forschungs- und Entwicklungsarbeit der GmbH & Co KG begann aufgrund baulicher Verzögerungen erst am 28.08.05. Ab dem 01.03.06 ist die GmbH & Co KG lieferfähig. Am 25.03.06 wird das erste Modell ausgeliefert.

**Frage:** Wann beginnt die Gewerbesteuerpflicht?

**Lösung:** Erst mit der Lieferfähigkeit am 01.03.06 beginnt die Gewerbesteuerpflicht.

Die GmbH & Co. KG ist originär gewerblich tätig. Sowohl ihr Gewerbebetrieb als auch die Gewerbesteuerpflicht beginnt mit dem Zeitpunkt indem die Voraussetzungen erfüllt sind, die zur Annahme eines Gewerbebetriebs erforderlich sind. Entscheidendes Kriterium ist hier, ob die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr möglich ist. Die Eintragung im Handelsregister führt nicht zur sachlichen Gewerbesteuerpflicht, auch ist der bloße Abschluss von Lieferverträgen noch keine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, ebenso die Entwicklung der Windkraftanlagen. Bloße Vorbereitungs-handlungen genügen nicht für die Annahme der Inangangsetzung des Gewerbebetriebs, siehe auch R/H

2.5 Abs. 1 GewStR/H. Anlaufverluste, die auf den Zeitraum vor Inangangsetzung des Gewerbebetriebs entfallen, können für die Gewerbesteuer daher nicht vorgetragen werden.

**Exkurs:** Auch ein gewerblich geprägter Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG beginnt erst, wenn der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt ist (R 2.5 Abs. 1 S. 4 GewStR).

**Fortsetzung:** Zwischenzeitlich ist ein Konkurrent an den Markt getreten, der ein ähnliches Produkt zu Kampfpreisen unter den Produktionskosten der Wind GmbH & Co. KG anbietet. Die Wind GmbH & Co. KG beschließt unter diesen Umständen den Gewerbebetrieb zu veräußern. Der Betrieb wird am 25.09.06 an die Z-AG veräußert.

**Frage:** Welche gewerbesteuerlichen Konsequenzen ergeben sich dadurch?

**Lösung:** Mit der Veräußerung gilt der Betrieb der GmbH & Co. KG als eingestellt (§ 2 Abs. 5 S. 1 GewStG und R 2.7 Abs. 1 GewStR). Die Gewerbesteuerpflicht endet. Der Gewinn aus der Veräußerung des Betriebs durch die Mitunternehmerschaft ist insoweit gewerbesteuerfrei, als er auf unmittelbar beteiligte natürliche Personen entfällt (R 7.1 Abs. 3 S. 4 GewStR). Der Anteil aus der Veräußerung der auf Kapitalgesellschaften als unmittelbar beteiligte Mitunternehmer entfällt, gilt gem. § 7 S. 2 GewStG als zum Gewerbeertrag zugehörig und unterliegt der Gewerbesteuer.

**Fall 2:** V betreibt einen Supermarkt. Ab 03 verpachtet er diesen im Ganzen an seinen Angehörigen X und geht keiner weiteren Tätigkeit mehr nach.

**Frage:** Besteht weiterhin die Gewerbesteuerpflicht?

**Lösung:** Durch die Verpachtung des ganzen Gewerbebetriebs erlischt die Gewerbesteuerpflicht des V (siehe auch R/H 2.2 GewStR/H). Voraussetzung für die Gewerbesteuer ist eine werbende Tätigkeit. Liegt die Verpachtung eines Gewerbebetriebs im Ganzen vor, ist zu prüfen, ob der Besitzer des Betriebs seine werbende Tätigkeit mit der Verpachtung eingestellt hat. Wenn dies zu bejahen ist, erlischt die Gewerbesteuerpflicht. Es ist im Einzelfall zu prüfen, ob im Überlassungsverhältnis ein reiner Pachtvertrag gegeben ist. Bestehen weitere Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Überlassung des Betriebs, ist zu prüfen, ob durch diese nicht weiterhin eine werbende Tätigkeit ausgeübt wird.

**Fallvariante:** V betreibt fünf Supermärkte als einheitlichen Gewerbebetrieb. Einen der fünf Supermärkte verpachtet er ab 03 an den Angehörigen X und betreibt die anderen vier weiterhin. Der Auftritt am Markt erfolgt für die fünf Märkte nach außen hin einheitlich (Werbung, Wareneinkauf etc.).

**Frage:** Besteht weiterhin die Gewerbesteuerpflicht?

**Lösung:** Die Verpachtung des Supermarkts ist im Zuge seines einheitlichen Gewerbebetriebs zu beurteilen. Wenn die neue Tätigkeit (hier: Überlassung eines Supermarkts und Übernahme von Werbung und Einkauf für diesen) Teil des einheitlichen Gewerbebetriebs wird, unterliegt sie auch der Gewerbesteuer.

**Fall 3:** E betreibt auf dem Dach seines vermieteten Hauses eine Photovoltaikanlage mit einer Größe von 4,56 kWp. Der Strom wird vollständig eingespeist.

**Frage:** Besteht eine Gewerbesteuerpflicht?

**Weitere Frage:** Hat E eine Gewerbesteuererklärung abzugeben?

**Lösung:** Nach § 3 Nr. 32 GewStG sind stehende Gewerbebetriebe von Anlagenbetreibern i.S.d. § 3 Nr. 2 EEG von der Gewerbesteuer befreit, wenn sich deren Tätigkeit ausschließlich auf die Erzeugung und

## 5. Umsatzsteuerrecht

### 5.1 15 Fragen zum Umsatzsteuerrecht

**Frage 1:** Was verstehen Sie unter dem Begriff „Schadenersatz“ und wie wird dieser im Umsatzsteuerrecht behandelt?

**Lösung:** Schadenersatz liegt vor, wenn jemand einem anderen gegenüber zum Ersatz eines ihm zugefügten Schadens – gleich auf welcher Rechtsgrundlage – verpflichtet ist. Wichtig ist, dass der Schadenersatz nicht geleistet wird, weil der Leistende eine Lieferung oder eine sonstige Leistung erhalten hat, sondern weil er nach Gesetz oder Vertrag für den Schaden oder seine Folgen einzustehen hat. Im diesem Fall mangelt es an einem Leistungsaustausch i.e.S., sodass kein steuerbarer Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG vorliegt.

Der Schadenersatz ist im Umsatzsteuerrecht nicht gesetzlich geregelt. Da ein Schadenersatz nicht alle Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG erfüllt, ist er von Grundsatz her nicht steuerbar. Es ist jedoch zwischen einem echten und einem unechten Schadenersatz zu unterscheiden. Lediglich der echte Schadenersatz ist nicht steuerbar. Abgrenzungen dazu ergeben sich aus Abschnitt 1.3 UStAE.

#### Echter Schadenersatz

„Echter Schadenersatz“ ist insbesondere gegeben, wenn der Schädiger den Schaden selbst beseitigt oder durch einen von ihm beauftragten Erfüllungsgehilfen beseitigen lässt. Entsprechendes gilt, wenn die Schadensbeseitigung durch eine Geldzahlung an den Geschädigten erfolgt oder die Geldzahlung an einen Dritten geleistet wird, der den Schaden im Auftrag des Geschädigten beseitigt.

Auf die Bezeichnung kommt es nicht an. Beispiele für den echten Schadenersatz sind:

- Vertragsstrafen wegen Nichterfüllung (Abschnitt 1.3 Abs. 3 Satz 1 UStAE),
- Erstattung von Kosten für ein gerichtliches Mahnverfahren (Abschnitt 1.3 Abs. 6 Satz 1 UStAE),
- Verzugszinsen, Fälligkeitsszinsen und Prozesszinsen (Abschnitt 1.3 Abs. 6 Satz 3 UStAE),
- Ersatzleistungen aufgrund einer Warenkreditversicherung (Abschnitt 1.3 Abs. 7 Satz 1 UStAE).

#### Unechter Schadenersatz

Demgegenüber liegt ein „unechter Schadenersatz“ vor, wenn eine Entschädigung aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht die Voraussetzungen einer entgeltlichen Leistung und damit eines Leistungsaustauschs erfüllt. Eine Grundregel für das Vorliegen eines unechten Schadenersatzes gibt es nicht. Es muss laut ständiger Rechtsprechung und h.M. in der Literatur stets anhand des jeweiligen Einzelfalles geprüft werden, ob ein Leistungsaustauschverhältnis vorliegt oder nicht.

Beseitigt der Geschädigte im Auftrag des Schädigers einen ihm zugefügten Schaden selbst, ist die Schadenersatzleistung als Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustauschs anzusehen. Ein „Klassiker“ für einen unechten Schadenersatz liegt z.B. vor, wenn der Geschädigte ein Betreiber einer Kfz-Werkstatt ist und der Schädiger den Geschädigten ausdrücklich beauftragt, den Schaden an seinem Firmenfahrzeug in seiner Kfz-Werkstatt selbst zu beseitigen. In diesem Fall liegt ein steuerbarer und wohl auch steuerpflichtiger Umsatz vor.

Beispiele für den unechten Schadenersatz sind:

- Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter nach § 89b HGB (Abschnitt 1.3 Abs. 12 UStAE),
- Ausgleichszahlungen an Mieter wegen vorzeitiger Räumung der Mieträume (Abschnitt 1.3 Abs. 13 UStAE m.w.N.),
- Vorzeitige Auflösung von Beraterverträgen (Abschnitt 1.1 Abs. 8a UStAE m.w.N.).

**Hinweis!** Für die Beurteilung von Ausgleichszahlungen im Zusammenhang mit der Beendigung von **Leasingverträgen** ist entscheidend, ob der Zahlung für den jeweiligen Schadensfall eine mit ihr eng verknüpfte Leistung gegenübersteht. Die Zahlung eines Minderwertausgleichs ist nicht als Schadenersatz, sondern als Entgelt für die bereits erfolgte Gebrauchsüberlassung und Duldung der Nutzung in vertragsgemäßen Gebrauch hinaus zu beurteilen. Soweit aber bei Kündigung des Leasingverhältnisses Ausgleichszahlungen für künftige Leasingraten geleistet werden, handelt es sich um echten Schadenersatz.

**Hinweis!** Vgl. zum **Leasing** im Umsatzsteuerrecht auch **Frage 15!**

**Frage 2:** Was ist eine „Geschäftsveräußerung im Ganzen“?

**Lösung:** Die Geschäftsveräußerung im Ganzen ist in § 1 Abs. 1a UStG geregelt; der Wortlaut ist:

„Die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen nicht der Umsatzsteuer. Eine Geschäftsveräußerung liegt vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. Der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers.“

Nach Rechtsauffassung des EuGH (Urteil vom 27.11.2003, C-497/01 „Zita Modes Sàrl“) ist Sinn und Zweck einer Geschäftsveräußerung im Ganzen die steuerliche Erleichterung von Unternehmensübertragungen oder der Übertragung von Unternehmensteilen.

Für den Veräußerer führt die Geschäftsveräußerung nicht zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 15a Abs. 10 UStG), sodass der vom veräußernden Unternehmer vorgenommene Vorsteuerabzug erhalten bleibt. Es ist allerdings zu beachten, dass durch den Eintritt des Erwerbers in den Berichtigungszeitraum der Veräußerer verpflichtet ist, dem Erwerber die für die Durchführung der Berichtigung erforderlichen Angaben zu machen.

Da § 1 Abs. 1a UStG nicht als Wahlrecht ausgestaltet ist („unterliegen nicht der Umsatzsteuer“) darf keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden. Wird sie trotzdem unberechtigt ausgewiesen, so ist § 14c Abs. 1 Satz 3 UStG mit der Folge anzuwenden, dass der Rechnungsaussteller die ausgewiesene Umsatzsteuer schuldet.

**Frage 3:** Welche Anforderungen muss umsatzsteuerrechtlich ein „Unternehmer“ erfüllen?

**Lösung:** Der Unternehmer ist in § 2 Abs. 1 UStG geregelt; der Wortlaut ist:

„Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.“

Nach Abschnitt 2.1. Abs. 1 Satz 1 UStAE können natürliche und juristische Personen sowie Personenzusammenschlüsse Unternehmer sein.

„Der Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Sinne des UStG geht über den Begriff des Gewerbebetriebes nach dem EStG und dem GewStG hinaus“ (Abschnitt 2.1. Abs. 1 Satz 1 UStAE). Eine selbständige Tätigkeit liegt nach Abschnitt 2.2. Abs. 1 Satz 1 UStAE vor, wenn sie auf eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung ausgeübt wird. Ob natürliche Personen selbständig sind, ist im Wesentlichen nach den Kriterien des § 19 EStG, des § 1 LStDV und der Verwaltungsauffassung (H 19.0. „Allgemeines“ LStH) zu beurteilen. Personengesellschaften sind stets selbständig. Es sei denn, sie sind ausnahmsweise nach § 2 Abs. 2 UStG in das Unternehmen eines Organträgers eingegliedert (Abschnitt 2.8 Abs. 2 Satz 5 UStAE).

Eine Kapitalgesellschaft ist stets selbständig, wenn sie nicht nach § 2 Abs. 2 UStG in das Unternehmen eines Organträgers eingegliedert ist.

**Hinweis!** Vgl. in diesem Zusammenhang Frage 4 zur Organschaft.

Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nachhaltig ausgeübt, wenn sie auf Dauer zur Erzielung von Entgelten angelegt ist (Abschnitt 2.3. Abs. 5 Satz 1 UStAE).

Als Kriterien für die Nachhaltigkeit einer Tätigkeit kommen nach Abschnitt 2.3. Abs. 5 Satz 2 UStAE m.w.N. in Betracht:

- „mehrjährige Tätigkeit;
- planmäßiges Handeln;
- auf Wiederholung angelegte Tätigkeit;
- die Ausführung mehr als nur eines Umsatzes;
- Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses;
- langfristige Duldung eines Eingriffs in den eigenen Rechtskreis;
- Intensität des Tätigwerdens;
- Beteiligung am Markt;
- Auftreten wie ein Händler;
- Unterhalten eines Geschäftslokals;
- Auftreten nach außen, z.B. gegenüber Behörden.“

Die Unternehmereigenschaft beginnt mit dem ersten nach außen erkennbaren auf eine Unternehmertätigkeit gerichteten Tätigwerden (Abschnitt 2.6. Abs. 1 Satz 1 UStAE). Sie endet mit dem letzten Tätigwerden; der Zeitpunkt der Einstellung oder Abmeldung eines Gewerbebetriebes ist unbeachtlich (Abschnitt 2.6. Abs. 6 Satz 1 und 2 UStAE).

**Frage 4:** Was verstehen Sie unter einer Organschaft? Welche Voraussetzungen sind zu erfüllen?

**Lösung:** Die Organschaft ist in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG geregelt; der Wortlaut ist:

„Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer.“

Die umsatzsteuerliche Organschaft wurde in den letzten Jahren durch zahlreiche Rechtsprechungsänderungen, insbesondere bei der Eingliederung von Personengesellschaften, beherrscht. Durch das BMF-Schreiben vom 26.05.2017, III C 2 S 7105/15/10002 hat sich die Finanzverwaltung mit der umsatzsteuerlichen Organschaft auseinandergesetzt und einige Änderungen des UStAE vorgenommen.

Eine Organschaft im Sinne des Umsatzsteuergesetzes liegt vor, wenn eine juristische Person in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist. Dabei sind drei Eingliederungsvoraussetzungen zu erfüllen:

- Finanzielle Eingliederung,
- Wirtschaftliche Eingliederung,
- Organisatorische Eingliederung.

Die Rechtsform des Organträgers ist im Umsatzsteuergesetz zwar nicht ausdrücklich geregelt. Aus dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG kann jedoch abgeleitet werden, dass Organträger jedes Unternehmen i. S. d. § 2 Abs. 1 UStG sein kann (Abschn. 2.8. Abs. 2 Satz 2 UStAE). Der Organträger muss daher lediglich Unternehmer sein.

Nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG kann grundsätzlich nur eine juristische Person Organgesellschaft sein. Nach Abschnitt 2.8 Abs. 5a UStAE können allerdings ausnahmsweise auch Personengesellschaften Organgesellschaft sein; im Einzelnen:

„Die finanzielle Eingliederung einer Personengesellschaft setzt voraus, dass Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, so dass die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit selbst bei der stets möglichen Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet ist (vgl. BFH-Urteile vom 2.12.2015, V R 25/13, BStBl 2017 II S. 547, und vom 3.12.2015, V R 36/13, BStBl 2017 II S. 563).“

Die Änderung von Absatz 5a ist das Ergebnis der verwaltungsrechtlichen Umsetzung der Rechtsprechung des BFH und des EuGH, die sich u.a. zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft geäußert haben.

**Hinweis!** Vgl. in diesem Zusammenhang das BMF-Schreiben vom 26.05.2017, III C 2 S 7105/15/10002, BStBl I 2017, S. 790.

Nach Abschnitt 2.8. Abs. 5 Satz 1 UStAE ist „unter der finanziellen Eingliederung einer juristischen Person [...] der Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft zu verstehen, die es dem Organträger ermöglicht, durch Mehrheitsbeschlüsse seinen Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen (Eingliederung mit Durchgriffsrechten, vgl. BFH-Urteil vom 2.12.2015, V R 15/14, BStBl II 2017, S. 553).“ Im Zweifel kommt es daher in der Praxis auf die Stimmrechtsverhältnisse an.

Abschnitt 2.8. Abs. 6 Satz 1 UStAE führt zur wirtschaftlichen Eingliederung aus:

„Wirtschaftliche Eingliederung bedeutet, dass die Organgesellschaft nach dem Willen des Unternehmers im Rahmen des Gesamtunternehmens, und zwar in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesem, wirtschaftlich tätig ist (vgl. BFH-Urteil vom 22.6.1967, V R 89/66, BStBl III S. 715).“

Bei einer Betriebsaufspaltung ist dieses regelmäßig zu bejahen (Abschnitt 2.8. Abs. 6b UStAE).

Die organisatorische Eingliederung setzt nach Abschnitt 2.8. Abs. 7 Satz 1 und 2 UStAE voraus, „dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung tatsächlich wahrgenommen wird (BFH-Urteil vom 28. 1. 1999, V R 32/98, BStBl II S. 258). Es kommt darauf an, dass der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht und seinen Willen in der Organgesellschaft durchsetzen kann.“ Das ist z.B. bei einer Personenidentität in den Leitungsgremien beider Gesellschaften gegeben (Abschnitt 2.8. Abs. 8 Satz 2 UStAE).

Liegen diese Voraussetzungen der Organschaft vor, handelt es sich umsatzsteuerrechtlich um ein Unternehmen. Dies führt dazu, dass Leistungen innerhalb des Organkreises nicht steuerbar sind (sog. „nicht steuerbarer Innenumsatz“). Diese im Inland gelegenen Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG). Die umsatzsteuerrechtliche Organschaft ist nicht als „Wahlrecht“ ausgestattet, da es am Tatbestandsmerkmal „Gewinnabführungsvertrag“ wie bei der Körperschaft- und gewerbesteuerrechtlichen Organschaft (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG bzw. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG) bereits aus systematischen Gründen fehlt bzw. fehlen muss.

Steuerschuldner ist im Falle einer Organschaft der Organträger als Unternehmer (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG).

Es gelten Besonderheiten für grenzüberschreitende Organschaften.

**Hinweis!** Der BFH hatte sich im Jahre 2019 (Beschluss vom 11.12.2019, XI R 16/18, BFH/NV 2020, 598) und 2020 Beschluss vom 07.05.2020, V R 40/19, BFH/NV 2020, 839) mit der Organschaft auseinandergesetzt. In diesem Zusammenhang hatte er u.a. zu prüfen, ob es zulässig ist, den Organträger als den Unternehmer anzusehen oder ob nicht eher der gesamte Organkreis als einheitliches Gebilde der Unternehmer ist. Im Ergebnis hatte der BFH erhebliche Zweifel an der nationalen



Umsetzung der umsatzsteuerrechtlichen „Gruppenbesteuerung“ in Deutschland und hat dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist die in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG für die Mitgliedstaaten vorgesehene Ermächtigung, in ihrem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, in der Weise auszuüben:
  - a) dass die Behandlung als ein Steuerpflichtiger bei einer dieser Personen erfolgt, die Steuerpflichtige für alle Umsätze dieser Personen ist oder in der Weise,
  - b) dass die Behandlung als ein Steuerpflichtiger zwingend – und damit auch unter Inkaufnahme erheblicher Steuerausfälle – zu einer von den eng miteinander verbundenen Personen getrennten Mehrwertsteuergruppe führen muss, bei der es sich um eine eigens für Mehrwertsteuerzwecke zu schaffende fiktive Einrichtung handelt?
2. Falls zur ersten Frage die Antwort a) zutreffend ist: Folgt aus der EuGH-Rechtsprechung zu den unternehmensfremden Zwecken i.S.v. Art. 6 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG (EuGH-Urteil VNLTO, EU:C:2009:88), dass bei einem Steuerpflichtigen,
  - a) der zum einen eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und dabei entgeltliche Leistungen i.S.v. Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG erbringt und
  - b) der zum anderen zugleich eine Tätigkeit ausübt, die ihm im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt (Hoheitstätigkeit), für die er nach Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG nicht als Steuerpflichtiger gilt,
 die Erbringung einer unentgeltlichen Dienstleistung aus dem Bereich seiner wirtschaftlichen Tätigkeit für den Bereich seiner Hoheitstätigkeit keine Besteuerung nach Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG vorzunehmen ist?“

**Frage 5:** Wie bestimmt sich der Ort einer Lieferung?

**Lösung:** Die Bestimmung des Lieferortes ist unverzichtbar für die Frage, ob ein Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar ist. Es ist zwischen allgemeinen und besonderen Vorschriften zum Lieferort zu unterscheiden. Die Grundregeln unterscheiden zwischen bewegten und unbewegten Lieferungen.

Eine bewegte Lieferung (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG) erfolgt durch Befördern oder Versenden durch den Lieferer, seinen Abnehmer oder einem beauftragten Dritten. Dieses Befördern oder Versenden setzt voraus, dass der Abnehmer bei Beginn des Warentransports feststeht (sog. „rechtliche Lieferverpflichtung“), nicht jedoch, dass dem Beauftragten der Versendung der Abnehmer bekannt ist. Der Ort ist dann dort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt.

Besonderheiten bestehen für sog. Reihengeschäfte, die ab dem 01.01.2020 neu geregelt wurden. § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG gibt hier folgende Legaldefinition vor:

„Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Liefergeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer (Reihengeschäft), so ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands nur einer der Lieferungen zuzuordnen.“

Demnach gibt es nur eine bewegte Lieferung, deren Ort am Beginn der Beförderung oder Versendung liegt. Ausnahme ist die Zuordnungsregelung nach § 3 Abs. 6a UStG. Alle anderen Lieferungen im Reihengeschäft gelten als unbewegt. Die im Reihengeschäft der bewegten Lieferung vorangehenden Lieferungen werden am Beginn des Transports ausgeführt (§ 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG). Die der bewegten Lieferungen folgenden Lieferungen werden am Ende des Transports ausgeführt (§ 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG).

Der „Klassiker“ einer unbewegten Lieferung (§ 3 Abs. 7 UStG) ist z.B. eine Grundstückslieferung. Nach dieser Norm befindet sich der Ort dort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Neben der Unterscheidung in bewegte und unbewegte Lieferungen existieren noch spezialgesetzliche Ausnahmeregelungen. Diese finden sich in § 3 Abs. 5a UStG i.V.m. §§ 3c, 3e und 3g UStG. Ähnlich wie bei den sonstigen Leistungen (§ 3 Abs. 9 UStG i.V.m. § 3a UStG) sind die Grundregeln nur subsidiär anzuwenden, d.h. die spezialgesetzlichen Regelungen gehen vor. Im Einzelnen:

Die Vorschrift des § 3c UStG (früher: sog. „Versandhandelsregelung“) regelt seit dem 01.07.2021 den Ort der Lieferung bei sog. Fernverkäufen (sog. „Fernverkaufsregelung“) und kann wie folgt systematisiert werden:

- Abs. 1: Begriff des innergemeinschaftlichen Fernverkaufs und Lieferort,
- Abs. 2: Fernverkauf in einen Mitgliedstaat, der nicht der Mitgliedstaat der Einfuhr ist,
- Abs. 3: Fernverkauf in einen Mitgliedstaat, der Mitgliedstaat der Einfuhr ist,
- Abs. 4: Lieferort bei innergemeinschaftlichen Fernverkäufen in geringem Umfang,
- Abs. 5: Von der Ortsregelung für Fernverkäufe ausgenommene Umsätze.

#### **Zu Abs. 1:**

Bei Lieferungen eines Gegenstandes mit Ausnahme von neuen Fahrzeugen (§ 3c Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 UStG) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in einen anderen Mitgliedstaat durch einen Unternehmer an bestimmte „Erwerber“ gilt die Lieferung grundsätzlich an dem Ort als ausgeführt, an dem die Beförderung oder Versendung endet. Die Ortsverlagerung an den Bestimmungsort erfolgt nach § 3c Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG allerdings nur, wenn z.B. folgende Erwerber vorliegen wird (§ 3c Abs. 1 Satz 4 UStG):

- Nichtunternehmer (§ 3a Abs. 5 Satz 1 UStG), sog. „B2C-Umsätze“,
- Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen,
- Kleinunternehmer.

**Beispiel:** Die Lieferung beginnt in Frankreich und endet in Deutschland.

#### **Zu Abs. 2:**

Für Fernverkäufe aus dem Drittland gilt nach § 3c Abs. 2 Satz 2 UStG Folgendes:

„Als Ort der Lieferung eines Fernverkaufs eines Gegenstands, der aus dem Drittlandsgebiet in einen anderen Mitgliedstaat als den, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands an den Erwerber endet, eingeführt wird, gilt der Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet.“

Die Ortsverlagerung findet ebenso wie beim innergemeinschaftlichen Fernverkauf nur für die vorstehend beispielhaft genannte Personengruppe statt.

**Beispiel:** Die Lieferung beginnt in den USA und gelangt über Frankreich nach Deutschland, wo die Lieferung endet.

#### **Zu Abs. 3:**

Der Ort der Lieferung beim Fernverkauf eines Gegenstands, der aus dem Drittlandsgebiet in den Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung der Gegenstände an den Erwerber endet, eingeführt wird, gilt als in diesem Mitgliedstaat gelegen, sofern die Steuer auf diesen Gegenstand gemäß dem besonderen Besteuerungsverfahren (sog. „Import-One-Stop-Shop“) nach § 18k zu erklären ist (§ 3c Abs. 3 Satz 1 UStG).