

Klausurtechnik kompakt

Erster Prüfungstag: Verfahrensrecht und andere Rechtsgebiete

Andrea Jost, Prof. Dr. Oliver Zugmaier, Dr. Stefanie Becker und Alexandra Kandler*

Die alljährlichen Analysen zur StB-Prüfung¹ zeigen, dass eine einschlägige Vorbildung entscheidend für den Prüfungserfolg sein kann. Berufspraktische Erfahrung und damit einhergehende steuerliche Kenntnisse scheinen nicht ausreichend zu sein. So steht der Prüfungserfolg der Berufspraktiker weit hinter dem der Dipl.-Finanzwirte und Steuerfachwirte², die sich im Vorfeld bereits auf eine ähnlich strukturierte Prüfung vorbereitet haben. Die Erklärung liegt in einem Schlagwort, welches Sie während Ihrer Vorbereitung auf die StB-Prüfung bis hin zur schriftlichen Prüfung begleiten wird: fundierte Klausurtechnik. Im Rahmen einer dreiteiligen Reihe werden wir Ihnen daher, geclustert nach den einzelnen Prüfungstagen, wichtige Grundlagen vermitteln. Nachfolgend starten wir mit dem ersten Prüfungstag: Verfahrensrecht und andere Rechtsgebiete.

i Die weiteren Teile der Reihe „Klausurtechnik kompakt“ folgen in **SteuerStud 5/2021** (Ertragsteuerrecht) und **SteuerStud 7/2021** (Buchführung und Bilanzwesen).

I. Einführung

Klausurtechnik lässt sich definieren als die **Methodik, gefragtes Wissen effizient und punktebringend anzuwenden**. Wie in allen anderen Bereichen auch, wird eine Fähigkeit durch wiederholtes Üben und Trainieren verbessert, um so zur Perfektion zu gelangen (nach der „10.000-Stunden-These“ von Anders Ericsson ist das die Zeit, die man aufwenden muss, um in einem Bereich zum „Profi“ zu werden).

In Ihrem Fall bedeutet dies, sich intensiv und ausführlich mit StB-Prüfungsklausuren zu beschäftigen – **Klausuren zu schreiben und vor allem: nachzuarbeiten**. Durch diese Klausurroutine eignen Sie sich die Klausurtechnik zunehmend an. Da Ihnen hierfür jedoch keine „10.000 Stunden“ zur Verfügung stehen, möchten wir Sie mit der Reihe „Klausurtechnik kompakt“ unterstützen, einen optimalen Einstieg in die Klausurarbeit zu finden, und Ihnen hierfür die Klausurtechnik **für jeden Prüfungstag in komprimierter Form** vermitteln.

Diese Reihe geht dabei auf die jeweiligen

- ▶ Besonderheiten des einzelnen Prüfungstags,
- ▶ Themenschwerpunkte sowie
- ▶ typische Klausursachverhalte und Fehler ein,

um Ihnen einen Wissensvorsprung für Ihre ersten Klausuren zu ermöglichen.

Lernen Sie in jedem Fachgebiet, die „Dauerbrenner“³ richtig zu erkennen, und erzielen Sie schnell und sicher wesentliche Punkte!

II. Besonderheiten der Klausur des ersten Prüfungstags

Die Prüfungsaufgabe des ersten Prüfungstags ist dem **Verfahrensrecht und anderen Rechtsgebieten** entnommen. In der Regel sind die „anderen Rechtsgebiete“ die Umsatzsteuer sowie die Erbschaft-/Schenkungsteuer samt Bewertungsrecht.

* Andrea Jost, Dipl.-Kffr., Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin, ist geschäftsführende Gesellschafterin des Steuerrechts-Instituts KNOLL und als Dozentin im Bereich Erbschaftsteuer und Bilanzierung tätig. Prof. Dr. Oliver Zugmaier, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, ist Gesellschafter des Steuerrechts-Instituts KNOLL und als Dozent für Verfahrensrecht und Umsatzsteuer tätig. Zudem ist er Partner der Kanzlei KMLZ, München/Düsseldorf, sowie Honorarprofessor an der Universität Augsburg. Dr. Stefanie Becker, Dipl. Wirtschaftsjuristin, Dipl.-Finanzwirtin (FH), Steuerberaterin, ist beim Steuerrechts-Institut KNOLL als Dozentin tätig. Sie ist darüber hinaus als Beraterin unter umsatzsteuer³ spezialisiert im nationalen und internationalen Umsatzsteuerrecht sowie Fachautorin und Lehrbeauftragte an der Universität Augsburg. Alexandra Kandler, Betriebswirtin (VWA), ist Steuerberaterin in München. Sie ist als Lehrgangsleitung beim Steuerrechts-Institut KNOLL zuständig für den Lehrgang zur Vorbereitung auf die StB-Prüfung. Vormalig war sie langjährig steuerberatend tätig bei EY und Deloitte.

1 Vgl. hierzu zuletzt Rennebarth, DStR 2020 S. 2156; Zugmaier, NWB 39/2020 S. 2928 NWB EAAA-59120, sowie ders., NWB 52/2019 S. 3839 NWB KAAA-37601; Kandler, SteuerStud 10/2020 S. 621 NWB DAAA-54567 (tabellarische Übersicht s. SteuerStud 10/2020 S. 692 NWB SAAA-54575), und dies., SteuerStud 3/2021 S. 174 NWB UAAA-66610.

2 Vgl. hierzu „Das kleine Quantchen Vorbildung“ von Kandler, Karriereführer 2019 S. 4 NWB ZAAA-33250.

3 Vgl. dazu auch die Themenauswertung der StB-Prüfungsklausuren der letzten zehn Jahre: für den ersten Prüfungstag zum Verfahrensrecht Große, SteuerStud 3/2021 S. 177 NWB EAAA-66611, zur Umsatzsteuer Becker, SteuerStud 3/2021 S. 182 NWB OAAA-66612, und zu Erbschaft-/Schenkungsteuer, Bewertung und Grunderwerbsteuer Lehmann, SteuerStud 3/2021 S. 186 NWB YAAA-66613; für den zweiten Prüfungstag (Ertragsteuerrecht) Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196 NWB IAAA-66614; für den dritten Prüfungstag (Buchführung und Bilanzwesen) Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2021 S. 208 NWB SAAA-66615. Allgemeine Grundlagen zur schriftlichen StB-Prüfung vermittelt der Leitfaden von Vossell/Horst, SteuerStud 3/2021 S. 164 NWB XAAA-66609; zur Frage nach der optimalen Strategie für die einzelnen Prüfungstage vgl. zudem Kandler, SteuerStud 3/2021 S. 174 NWB UAAA-66610. Alle SteuerStud-Inhalte zu den „Dauerbrennern“ der letzten Jahre, geclustert nach den einzelnen Prüfungstagen, finden Sie zudem in der NWB Datenbank: PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung 2021 NWB GAAA-44658. Diese Übersichtsseite wird von uns fortlaufend ergänzt.

Die bisherige **Auspunktung** der Klausur des ersten Prüfungstags sieht wie folgt aus:

StB-Prüfung	Verfahrensrecht	Umsatzsteuer	Erbschaft-/Schenkungsteuer/Bewertung
2020	35	35	30
2019	35	35	30
2018	35	35	30
2017	35	35	30
2016	35	35	30
2015	35	35	30
2014	30	35	35
2013	35	35	30
2012	35	35	30
2011	35	35	30

Leider wird Ihnen die Auspunktung, die der Musterlösung zugrunde liegt, nicht mit der Aufgabenstellung bekannt gegeben. Für die Zeiteinteilung der insgesamt sechsstündigen Klausur bedeutet dies, dass Sie für die Teilklausuren aus dem **Verfahrensrecht** und der **Umsatzsteuer jeweils etwas mehr als zwei Stunden** veranschlagen können, und für den Teil **Erbschaft-/Schenkungsteuer und Bewertung etwas weniger als zwei Stunden**.

III. Teilaufgabe zum Verfahrensrecht

1. Besonderheiten des Prüfungsfachs

Nach § 37 Abs. 3 Nr. 1 StBerG ist das steuerliche Verfahrensrecht sowie Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht ein Prüfungsgebiet der StB-Prüfung. Die Klausur des ersten Prüfungstags ist überschrieben mit „Prüfungsaufgabe aus dem Verfahrensrecht und anderen Steuerrechtsgebieten“; Teil I ist mit „Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung“ betitelt. Dies ist ungenau, weil es zahlreiche verfahrensrechtliche Vorschriften auch außerhalb von AO und FGO gibt. Daher wird hier der Begriff der „Klausur aus dem Verfahrensrecht“ verwendet.

2. Aufgabenstellung

Die Aufgabenstellung lautet in den verfahrensrechtlichen Klausuren i. d. R., dass Sie die gestellten Fragen **gutachtlich** beantworten sollen.

Ob dabei (nur) die gesetzlichen Bestimmungen oder auch zusätzlich die Verwaltungsanweisungen, insbesondere des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO), zu zitieren sind, bleibt offen. Nur die **Aufgabenstellung der StB-Prüfung 2012** war hier eindeutig: „... begründen Sie Ihre Lösung ausführlich unter Angabe der Gesetzes- und Verwaltungsvorschriften.“

In den übrigen Prüfungsjahren war dieser Hinweis nicht enthalten. Gleichwohl zitieren Sie bitte neben den einschlägigen Paragrafen auch den **AEAO**, und zwar immer dann, **wenn sich das von Ihnen gefundene Ergebnis nicht aus dem Gesetz selbst ergibt**.

BEISPIEL Die offenbare Unrichtigkeit i. S. von § 129 Satz 1 AO muss „beim Erlass“ des Verwaltungsakts unterlaufen sein. Daher

können nur Fehler berichtigt werden, die dem FA unterlaufen sind. In Ausnahmefällen können auch Fehler des Stpfl. nach § 129 AO berichtigt werden. Man spricht hier von sog. Übernahmefehlern, etwa bei Veranlagungssteuern (z. B. Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbesteuer) durch Übernahme von in den eingereichten Steuererklärungen oder beigelegten Unterlagen offenbaren Unrichtigkeiten, wenn diese für das FA ohne weiteres erkennbar waren (z. B. Rechenfehler, Übertragungsfehler oder versehentlich doppelt erfasste Einnahmen). Die Behörde macht den Inhalt dieser Steuererklärung zum Gegenstand ihrer Festsetzung und damit zu ihrem eigenen Fehler (AEAO zu § 129, Nr. 4 Satz 3).

3. Darstellung im Gutachtenstil

In Klausuren aus dem Verfahrensrecht werden von Ihnen zusammenhängende Ausführungen in ganzen Sätzen erwartet. **Darstellungen im Telegrammstil sollten Sie unterlassen** bzw. nur in allergrößter Zeitnot verwenden.

Beim **Gutachtenstil** werden die Tatbestandsmerkmale der Reihe nach geprüft, um am Schluss festzustellen, ob die Rechtsfolge eingetreten ist oder nicht. Der bei Urteilen und Einspruchsentscheidungen übliche **Urteilsstil** baut hingegen umgekehrt auf. Dort wird das Ergebnis an den Anfang gestellt und die Prüfung der Tatbestandsmerkmale zur Begründung nachgeschoben. In der Verfahrensrecht-Klausur verwenden Sie i. d. R. **automatisch den Gutachtenstil**, da Sie die Antwort auf die gestellte Frage zu Beginn Ihrer Ausführungen oft noch gar nicht wissen. Sollte dies ausnahmsweise dennoch einmal der Fall sein, können Sie Ihre Antwort auch gerne im (kürzeren) Urteilsstil lösen.

Gutachtenstil – Musterformulierungen

„Das Finanzamt X-Stadt (im Folgenden: FA) muss dem Einspruch gegen den *Est*-Bescheid XXXX stattgeben, wenn der Einspruch zulässig und begründet ist.“

I. Zulässigkeit

1. Statthaftigkeit
2.
3.

Der Einspruch ist zulässig.

II. Begründetheit

...

Der Einspruch ist begründet.

III. Ergebnis

Der Einspruch ist zulässig und begründet. Das FA muss dem Einspruch gegen den *Est*-Bescheid XXXX stattgeben.“

Oftmals sind aber die Prüfungspunkte nicht sonderlich problematisch, so dass in verfahrensrechtlichen Klausuren der StB-Prüfung – auch aus Zeitgründen – die Antwort gleich im **Urteilsstil** gegeben wird:

BEISPIEL 1 „Der Einspruch ist statthaft, da es sich bei dem *Est*-Bescheid 2020 um einen Verwaltungsakt in Abgabenangelegenheit handelt (§ 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 AO).“

BEISPIEL 2 „Der *KSt*-Bescheid stand zwar ursprünglich unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO); dieser wurde jedoch seitens des FA aufgehoben (§ 164 Abs. 3 Satz 1 AO). Eine Änderung ist daher nicht nach § 164 Abs. 2 AO möglich.“

4. Struktur der Verfahrensrechtsklausur

In den letzten zehn Jahren der StB-Prüfung bestand die Teilklausur aus dem Verfahrensrecht jeweils aus **einem Sachverhalt**; nur einmal (2013) waren **zwei Sachverhalte** zu würdigen.

Höchst unterschiedlich ist die jeweilige **Anzahl der Fragen/Aufgaben**. Hier reicht das Spektrum von einer Aufgabenstellung (2020) bis hin zu sechs Fragen (2014). Die Fragen reichen von „*Welche Erfolgsaussichten bestehen für den Einspruch?*“ (2020) über „*Prüfen Sie, ob ein Erstattungsanspruch aus ... besteht und realisiert werden kann.*“ (2019) bis hin zu „*Was regelt der geänderte Gewinnfeststellungsbescheid ... und wem gegenüber und zu welchem Zeitpunkt ist der geänderte Gewinnfeststellungsbescheid wirksam geworden?*“ (2018).

5. Inhaltliche Prüfungsschwerpunkte

Prüfungsschwerpunkte⁴ sind vor allem die Korrekturvorschriften samt Festsetzungsverjährung und das Einspruchsverfahren. **Nähere Erläuterungen finden Sie in dem folgenden Video:** <https://go.nwb.de/bdt9m>

6. Besonderheiten im Lösungsaufbau⁵

a) Vorrang des Einspruchs vor den Korrekturvorschriften
Ist in der Klausur gefragt, ob z. B. ein Steuerbescheid zugunsten des Stpfl. geändert werden kann, ist zunächst zu prüfen, ob bereits ein zulässiger Einspruch eingelegt worden ist oder ggf. noch eingelegt werden kann. Denn der Einspruch führt dazu, dass der Steuerbescheid in vollem Umfang erneut geprüft wird (§ 367 Abs. 2 AO). Und i. R. dieser Gesamt- oder Wiederaufrollung kann der Steuerbescheid zugunsten des Stpfl. geändert werden. Eines Rückgriffs auf die Korrekturvorschriften bedarf es dann nicht.

Zu beachten ist jedoch, dass der Einspruch zulässig sein muss (§ 358 AO). Ein unzulässiger Einspruch führt nicht zu einer Gesamt- oder Wiederaufrollung. Manchmal will der Klausurersteller genau diesen Punkt abprüfen. Die Klausur ist also so gestrickt, dass der **Einspruch unzulässig** ist (z. B. wegen verspäteter Einlegung des Einspruchs), so dass nach der Zulässigkeitsprüfung des Einspruchs die **Korrekturvorschriften** zu prüfen sind.

b) Prüfung der Korrekturvorschriften⁶

Sind i. R. der Prüfung von Korrekturvorschriften **mehrere Jahre und mehrere Fehler** zu bearbeiten, gelten folgende Aufbauregeln:

Korrekturvorschriften – Prüfungsreihenfolge
1. Die Prüfung erfolgt getrennt nach Kj.
2. Sind in einem Kj. mehrere Fehler in einem Steuerbescheid enthalten, wird die Klausur anhand der Fehler gegliedert (und nicht nach Korrekturvorschriften).
3. Greift bei einem Fehler keine Korrekturvorschrift, wird festgestellt, dass ein sog. materieller Fehler i. S. von § 177 Abs. 3 AO vorliegt.
4. Erst wenn alle Fehler eines Kj. geprüft sind, stellt sich die Frage, ob eine Mitberichtigung nach § 177 AO möglich ist. Die Mitberichtigung nach § 177 AO ist keine Korrekturvorschrift, sondern hier ist fraglich, ob i. R. einer anderen Korrektur eine gegenläufige Mitberichtigung möglich ist.

BEISPIEL → Die Außenprüfung bei einem Gewerbetreibenden führt zu Feststellungen von mehreren Fehlern in drei Jahren.

LÖSUNG → Die **Klausurgliederung** könnte wie folgt aussehen:

2018	Tz. 1 des Prüfungsberichts: ▶ Prüfung § 164 Abs. 2 AO: (-) ▶ Prüfung § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO: (+)
2019	Tz. 1 des Prüfungsberichts: ▶ Prüfung § 164 Abs. 2 AO: (-) ▶ Prüfung § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO: (-) ▶ Vorliegen eines materiellen Fehlers i. S. von § 177 Abs. 3 AO Tz. 2 des Prüfungsberichts: Prüfung § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO: (+) Mitberichtigung § 177 AO
2020	Tz. 3 des Prüfungsberichts: ▶ Prüfung § 129 AO: (-) ▶ Prüfung § 173a AO: (+)

c) Korrekturvorschriften und Festsetzungsverjährung

Der **Obersatz bei einer möglichen Korrektur** lautet in der Klausur regelmäßig:

„Der Steuerbescheid kann geändert werden, wenn eine Korrekturvorschrift greift und noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist.“

Sodann stellt sich die Frage, ob zunächst die Korrekturvorschrift oder die Festsetzungsverjährung⁷ geprüft werden sollte. Dazu gibt es **zwei Empfehlungen:**

Korrekturvorschriften vs. Festsetzungsverjährung – Prüfungsreihenfolge
1. Wenn die reguläre Festsetzungsfrist nicht abgelaufen ist, empfiehlt es sich, mit dieser zu beginnen und im Anschluss die Korrekturvorschriften zu prüfen.
2. Ist zunächst fraglich, ob Festsetzungsverjährung eingetreten ist, ist es besser, mit den Korrekturvorschriften zu beginnen. Dieser Aufbau empfiehlt sich, weil für einige Korrekturvorschriften spezielle Ablaufhemmungen gelten, z. B. für ▶ § 129 AO/§ 173a AO → § 171 Abs. 2 AO; ▶ § 165 AO → § 171 Abs. 8 AO; ▶ § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO → § 171 Abs. 10 AO. Und bei der Korrekturvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO greift evtl. die Anlaufhemmung des § 175 Abs. 1 Satz 2 AO.

7. Typische Sachverhalte

a) Änderung über Einspruch möglich

Wie oben schon bei den Besonderheiten des Lösungsaufbaus dargestellt, ist eine Änderung eines Steuerverwaltungsakts auch im Einspruchsverfahren über die Gesamt- oder Wiederaufrollung (§ 367 Abs. 2 AO) möglich. Dazu muss der Einspruch allerdings zulässig sein (§ 358 AO); ein unzulässiger

⁴ Vgl. zudem die Themenauswertung von Große, SteuerStud 3/2021 S. 177 NWB EAAA-66611, sowie die SteuerStud-Lehrinhalte im Überblick: PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung 2021 NWB GAAA-44658.

⁵ Vgl. hierzu auch Große, SteuerStud 6/2019 S. 370 NWB XAAA-10222.

⁶ Dieses Thema wird in SteuerStud 6/2021 vertieft.

⁷ Vgl. hierzu Große, SteuerStud 3/2020 S. 181, 185 ff. NWB OAAA-36739.

Einspruch führt also gerade nicht zu einer Gesamt- oder Wiederauflösung. Insoweit gilt es wieder, den Sachverhalt genau zu untersuchen. Denn in manchen Fällen will der Klausurersteller gerade über einen **unzulässigen Einspruch** erreichen, dass hiernach die **Korrekturvorschriften** abgeprüft werden.

b) Einspruch gegen Änderungsbescheid

Fast schon ein „Klassiker“ verfahrensrechtlicher Klausuren ist der Einspruch gegen einen Änderungsbescheid⁸. In der Regel ergeht ein **Erstbescheid**, der vom Stpfl. nicht mit Einspruch angefochten und daher bestandskräftig (**unanfechtbar**) wird. Im weiteren Verlauf der Klausur ergeht ein **Änderungsbescheid**, gegen den der Stpfl. nun **Einspruch** einlegt, und zwar mit der Begründung, es läge keine Korrekturvorschrift vor. Außerdem begehrt er mit seinem Einspruch eine Reduzierung der Steuerschuld über das Ausmaß des Änderungsbescheids hinaus. Damit ist der Erstbescheid tangiert, der aber bestandskräftig (unanfechtbar) geworden ist. Die Lösung findet sich in **§ 351 Abs. 1 AO**, der die Gesamt- oder Wiederauflösung begrenzt und eine Anfechtbarkeit nur bis zur Höhe der Steuerschuld des Erstbescheids ermöglicht, es sei denn, es greift zugunsten des Stpfl. eine Korrekturvorschrift.

8. Typische Fehler

In verfahrensrechtlichen Klausuren gibt es einige typische Fehler im Zusammenhang mit der **Berechnung der Einspruchsfrist**⁹.

Berechnung der Einspruchsfrist – Grundlagen
<p>Beachten Sie die folgende Prüfungsreihenfolge:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Beginn, 2. Dauer, 3. Ende. <p>Die Einspruchsfrist beträgt nach § 355 Abs. 1 AO einen Monat (nicht vier Wochen!). Sie beginnt mit der wirksamen Bekanntgabe des Verwaltungsakts.</p>

Darüber hinaus gelten die nachfolgenden **Einzelheiten**:

a) Drei-Tages-Fiktion und Samstag, Sonntag, Feiertag

Wird der Verwaltungsakt mit einfachem Brief bekanntgegeben, ist nach **§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO** die Drei-Tages-Fiktion zu beachten. Gerade hier werden immer wieder Fehler gemacht, z. B. wenn das Ende der Drei-Tages-Fiktion auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag fällt und dadurch die Bekanntgabe auf den nächsten Werktag verschoben wird (**§ 108 Abs. 3 AO**).

Ist der Verwaltungsakt jedoch länger als drei Tage auf dem Postweg unterwegs, ist die Drei-Tages-Fiktion nicht anwendbar, **§ 122 Abs. 2 Halbsatz 1 AO a. E.:** „außer, wenn er nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist“.

b) Heilung von Übermittlungsfehlern

Bekanntgabemängel (vgl. **§ 122 Abs. 1 AO**) können sich aus der Adressierung wie auch aus der Übermittlung des Verwaltungsakts ergeben. Übermittlungsfehler sind im Allgemeinen geheilt, wenn der richtige Empfänger den Bescheid tatsächlich erhalten hat. Dies folgt für förmliche Zustellun-

gen aus **§ 8 VwZG** und bei Bekanntgabe durch einfachen Brief durch eine analoge Anwendung dieser Vorschrift.

BEISPIEL Die Stpfl. Andrea Katzer hat der Steuerberaterin Lara Klein ausdrücklich Empfangsvollmacht für alle Steuerbescheide eingeräumt. Das FA beachtet die Empfangsvollmacht jedoch nicht und übermittelt den ESt-Bescheid 13 am 25.4.14 an die Stpfl. Andrea Katzer, die ihn am 30.5.14 an Steuerberaterin Lara Klein übergibt.

LÖSUNG Das FA hat einen Übermittlungsfehler begangen (AEAO zu **§ 122, Nr. 1.7.3 Abs. 2**). Es hätte den ESt-Bescheid an Steuerberaterin Lara Klein übermitteln müssen. Dieser Mangel wurde in analoger Anwendung von **§ 8 VwZG** geheilt, als die Stpfl. Andrea Katzer den Bescheid der Steuerberaterin Lara Klein aushändigte (AEAO zu **§ 122, Nr. 1.7.4**). Mit Ablauf dieses Tags begann die Einspruchsfrist zu laufen.

Nach **§ 356 Abs. 1 AO** ist der Betroffene im Verwaltungsakt über den Einspruch zu belehren. Fehlt die **Einspruchsbelehrung** oder wurde sie unrichtig erteilt, beginnt die Monatsfrist nicht zu laufen. Sollte einmal eine Einspruchsbelehrung fehlen, kann der Adressat des Verwaltungsakts noch innerhalb eines Jahres seit Bekanntgabe Einspruch einlegen (**§ 356 Abs. 2 AO**), später nur noch, wenn

1. die Einlegung des Einspruchs wegen höherer Gewalt vorher nicht möglich war oder
2. eine schriftliche Belehrung erfolgt war, dass ein Einspruch nicht möglich sei.

c) Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand

Sollte der Stpfl. die Einspruchsfrist versäumt haben, hat er nur noch die Möglichkeit, Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach **§ 110 AO** zu beantragen.

TIPP

Wenn Sie in der Klausur zu dem Ergebnis kommen, dass die Einspruchsfrist abgelaufen ist, sollten Sie gedanklich **überprüfen, ob Sie einen der fünf folgenden Aspekte übersehen** haben:

1. Ist der anzufechtende Steuerverwaltungsakt überhaupt ordnungsgemäß bekannt gegeben?
2. Fehlt es an einer ordnungsgemäßen Rechtsbehelfsbelehrung (**§ 356 Abs. 2 AO**)?
3. Fällt das Ende der Drei-Tages-Frist nach **§ 122 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 2a AO** oder das Ende der Einspruchsfrist auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag (**§ 108 Abs. 3 AO**)?
4. Wurde der anzufechtende Steuerverwaltungsakt fehlerhaft übermittelt und dieser Fehler später nach **§ 8 VwZG** (analog) geheilt?
5. Kommt Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (**§ 110 AO**) in Betracht?

⁸ Vgl. hierzu auch Große, SteuerStud 5/2019 S. 332 NWB QAAA-07940.
⁹ Hierzu sowie zu weiteren typischen allgemeinen Problemen der Verfahrensrechtsklausur s. Große, SteuerStud 3/2020 S. 181 NWB QAAA-36739.

IV. Teilaufgabe zur Umsatzsteuer

1. Besonderheiten des Prüfungsfachs

In der Prüfungsklausur ist eine befriedigende oder gar gute Note in erster Linie davon abhängig, ob Sie die **Lösung** der gestellten Aufgabe **beenden**. Dies ist das **oberste Ziel der Bearbeitung**. Die Teilaufgabe Umsatzsteuer der StB-Prüfung ist – wie alle anderen Aufgaben – so bemessen, dass man in der vorgegebenen Bearbeitungszeit gerade noch so fertig werden kann. Wo es Sinn macht, können Sie zur Zielerreichung übliche Abkürzungen verwenden. Wenn **Begründungen nicht zwingend notwendig** sind, ist ein **verständlicher Telegrammstil** ausreichend. Das Ergebnis kann unter Ergänzung der genauen gesetzlichen Bestimmung genannt werden. Die einleitenden allgemeinen Angaben zur Unternehmereigenschaft und zum Umfang des Unternehmens sowie die Ausführungen bei der Bearbeitung der ersten Geschäftsvorfälle sollten Sie nicht zu ausführlich gestalten, um am Ende keine Probleme mit der Bearbeitungszeit zu haben.

Bei der **Bearbeitung der einzelnen Geschäftsvorfälle** müssen Sie nicht zwingend die vorgegebene Reihenfolge der Textziffern einhalten. Bei einer Umsatzsteuerklausur, die sich aus voneinander weitgehend unabhängigen Sachverhalten zusammensetzt, bietet sich eine freie Bearbeitung an. Dennoch sollten Sie ein verwirrendes Durcheinander vermeiden, indem Sie die Bearbeitung jedes Einzelsachverhalts auf einem neuen Blatt Papier beginnen und die Rückseite freilassen. Die einzelnen Lösungsseiten sollten Sie **erst am Ende in der gebotenen Reihenfolge der Geschäftsvorfälle durchnummerieren**. Dabei ist auch hierfür noch ausreichend Zeit einzuplanen.

In der **Aufgabenstellung** heißt es regelmäßig, dass die Lösung unter **Angabe der gesetzlichen Bestimmungen** zu begründen ist. Dies sind vorrangig die Paragraphen des UStG. Daneben ist auch die UStDV eine gesetzliche Bestimmung, die zitiert werden muss. Dabei müssen Sie die Gesetzesstelle genau benennen (z. B. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG). Keine gesetzliche Bestimmung, sondern eine Verwaltungsanweisung ist der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (**UStAE**). Er muss **grds. nicht** zitiert werden, solange sich hierin keine Abweichungen zur gesetzlichen Regelung befinden, auf die in der Lösung Bezug genommen wird.

2. Inhaltliche Prüfungsschwerpunkte

Bei der Analyse der letzten Prüfungsjahre ließen sich folgende Themenschwerpunkte¹⁰ feststellen:

- ▶ Vermietungsumsätze mit und ohne Optionsmöglichkeit nach § 9 UStG;
- ▶ Selbstnutzung von Gebäuden mit und ohne § 15 Abs. 1b UStG;
- ▶ steuerpflichtige Grundstückslieferung mit Wechsel der Steuerschuldnerschaft;
- ▶ Geschäftsveräußerung im Ganzen (meist von vermieteten Gebäuden bzw. Gebäudeteilen);
- ▶ private Pkw-Nutzung durch Unternehmer bzw. Arbeitnehmer;

- ▶ unentgeltliche Wertabgaben durch Privatnutzung von Unternehmensgegenständen bzw. deren Entnahme und Ausgaben bzw. Zuwendungen an das Personal;
- ▶ steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (§§ 4 Nr. 1 Buchst. b, 6a UStG) und Ausfuhr (§§ 4 Nr. 1 Buchst. b, 6 UStG);
- ▶ innergemeinschaftlicher Erwerb¹¹;
- ▶ Fälle der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Leistungen ausländischer Unternehmer, Bauleistungen bzw. Lieferung besonderer Liefergegenstände;
- ▶ grenzüberschreitende Reihengeschäfte;
- ▶ unrichtiger und unberechtigter Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 und Abs. 2 UStG mit Ausschluss vom Vorsteuerabzug.

Eine ausführliche Analyse zu den Prüfungsschwerpunkten finden Sie im folgenden Video: <https://go.nwb.de/ybzb2b>

3. Besonderheiten im Lösungsaufbau

In der Umsatzsteuerklausur empfiehlt es sich, unabhängig davon, in welcher Reihenfolge allgemeine Hinweise, Aufgabe und Sachverhalt angegeben sind, immer wie folgt vorzugehen:

Umsatzsteuerklausur – Arbeitsschritte
a) Lesen der Allgemeinen Hinweise ,
b) Ermittlung der Aufgabenstellung ,
c) Lesen und Bearbeiten des Sachverhalts .

Besonderheiten, die bei der beschriebenen Vorgehensweise für die einzelnen Schritte zu beachten sind, stellen wir nachfolgend dar:

a) Lesen der Allgemeinen Hinweise

Lesen Sie zunächst die Allgemeinen Hinweise. Diese befanden sich in den StB-Prüfungen der Jahre 2015–2018 nach Aufgabe und Sachverhalt, in den Jahren 2019 und 2020 bereits zu Beginn, d. h. vor der Aufgabe. Überprüfen Sie dabei, ob Besonderheiten gegenüber dem **folgenden üblichen Text** bestehen:

„Erforderliche Belege und Aufzeichnungen sind vorhanden. Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat.

Soweit aus dem Sachverhalt nichts Gegenteiliges hervorgeht ...

1. *enthalten Rechnungen die nach §§ 14, 14a UStG bzw. §§ 33, 34 UStDV erforderlichen Angaben,*
2. *wurden keine Erklärungen nach § 19 Abs. 2 UStG abgegeben,*
3. *besteht ggf. Einverständnis über die Abrechnung im Gut-schriftenweg,*
4. *versteuern alle angesprochenen Unternehmer ihre Um-sätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG und nach vereinbarten Entgelten,*

¹⁰ Vgl. hierzu auch die Themenauswertung von Becker, SteuerStud 3/2021 S. 182 NWB OAAAH-66612, sowie die SteuerStud-Lehrinhalte im Überblick: PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung 2021 NWB GAAAH-44658.

¹¹ Vgl. hierzu in dieser Ausgabe die Fallstudie von Nürnberg, SteuerStud 4/2021 S. 261 NWB RAAAH-69657, zzgl. Schaubild, SteuerStud 4/2021 S. 227 NWB TAAAH-69652.

5. geben alle Unternehmer monatliche Voranmeldungen ab,
6. verwenden die Unternehmer im innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ihres Heimatlands,
7. wurden die Liefer- und Erwerbsschwellen ggf. überschritten,
8. sind alle Unternehmer ihrer Pflicht zur Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen (§ 18a UStG) ordnungsgemäß nachgekommen,
9. wurden gemischt genutzte Wirtschaftsgüter dem Unternehmensvermögen zugeordnet,
10. entspricht die geplante Verwendung der tatsächlichen,
11. liegen alle angegebenen Orte im Inland.

Auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9a UStG wurde – soweit möglich – ggf. ordnungsgemäß verzichtet.

Die Kalenderjahre bis einschließlich XXXX¹² sind bestandskräftig veranlagt. Die steuerliche Beurteilung war jeweils zutreffend. Das Kalenderjahr XXXX¹³ gilt als abgelaufen.“

Bestehen **Abweichungen** hierzu, kann dies ein **Hinweis auf ein besonderes Problem** in der Umsatzsteuerklausur sein. So fand sich in den letzten Jahren z. B. der Hinweis, dass Erwerbsschwellen nicht überschritten wurden, oder der Unternehmer ggf. Anträge nach § 20 UStG gestellt hatte, die vom FA ggf. genehmigt wurden.

Die **befristete Absenkung der Umsatzsteuersätze** im Jahr 2020 musste bereits in der Prüfung 2020 nicht berücksichtigt werden. Es ist zu erwarten, dass dies auch für die kommenden Prüfungen entsprechend gehandhabt werden wird. Daher sollte einheitlich von Umsatzsteuersätzen i. H. von 19 % bzw. 7 % ausgegangen werden.

b) Ermittlung der Aufgabenstellung

Vor der Lektüre des Sachverhalts, sollten Sie die Aufgabenstellung studieren. In den Sachverhalten der Umsatzsteuerklausur sind immer mehrere Personen genannt. Meist ist aber nur **zu ausgewählten Personen** Stellung zu nehmen. Auch erstreckt sich der Sachverhalt oft über mehrere KJ., wobei auch hier nicht zu allen Besteuerungszeiträumen eine Prüfung erfolgen muss.

Die **Aufgabenstellung** lautet **typischerweise** wie folgt:

„Beurteilen Sie die angeführten Sachverhalte in ihrer umsatzsteuerlichen Auswirkung auf Max Mustermann und Petra Prüfungsfuchs in den Besteuerungszeiträumen 2020 und 2021. Hierbei ist insbesondere auf die Umsatzart, die Steuerpflicht, die Bemessungsgrundlage für steuerpflichtige Umsätze und auf den Vorsteuerabzug einzugehen. Die Umsatzsteuer für steuerpflichtige Umsätze ist zu berechnen.“

Wo es der Sachverhalt erlaubt, ist auch anzugeben, in welchem Voranmeldungszeitraum die Steuer entsteht bzw. zu berichtigen ist und die Vorsteuer abgezogen werden kann.

Gehen Sie auch kurz auf die **Unternehmereigenschaft und den Umfang des Unternehmens** von Max Mustermann ein.

Auf die **Unternehmereigenschaft und den Umfang des Unternehmens** von Petra Prüfungsfuchs ist nicht einzugehen.

Begründen Sie bitte Ihre Entscheidungen unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen.“

Nur wenn **Unternehmereigenschaft** und **Umfang des Unternehmens** ausdrücklich geprüft werden sollen, ist hierauf einzugehen. In der StB-Prüfung des Jahres 2019 fand sich so auch erstmalig der Hinweis, dass entsprechende Ausführungen nicht gefordert werden.

c) Lesen und Bearbeiten des Sachverhalts

Erst im dritten Schritt sollten Sie den Sachverhalt aufmerksam durchlesen, um den Unternehmer, dessen Geschäftszweig und den Umfang seiner gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und ggf. sonstige Besonderheiten der unternehmerischen Betätigung kennen zu lernen. Beim ersten Durchlesen sollten Sie die umsatzsteuerrechtlichen Probleme **noch nicht ausführlich lösen**, erste Geistesblitze aber dennoch bereits (am Rand der Angabe) notieren und **Schlagworte markieren**. Auch können Sie ggf. erste Grafiken anfertigen. Im Anschluss lösen Sie Textziffer für Textziffer. Für eine Grobgliederung und eine anschließende Reinschrift bleibt Ihnen keine Zeit. Die Lösung muss sofort zu Papier gebracht werden.

In der Umsatzsteuer-Klausur sind immer mehrere Personen involviert. Eine zutreffende Lösung erleichtern Sie sich durch die **Verwendung von Grafiken**. Dies gilt insbesondere für grenzüberschreitende Sachverhalte sowie Reihengeschäfte bzw. allgemein bei der Beteiligung von mehr als zwei Personen. Wichtig ist, mit Leistungspfeilen (Lieferung, sonstige Leistung) zu arbeiten; Zahlungspfeile, Transportwege und Staatsgrenzen können, wo es sinnvoll erscheint, auch eingezeichnet werden. Bei der Klausurlösung können Sie bearbeitete Grafikbestandteile dann markieren, um zu kontrollieren, ob zu allen Problemen Stellung genommen wurde. Die Grafiken sollten der Lösung **nicht beigelegt** werden. Schließlich empfiehlt es sich, grds. **Ausgangs- vor Eingangsumsätzen** zu prüfen, um hierdurch komplizierte Insichprüfungen zu vermeiden.

4. Typische Sachverhalte

a) Vorsteuerabzug und -berichtigung

Zum Vorsteuerabzug muss in jeder Prüfung Stellung genommen werden. Die Vorsteuerberichtigung war ebenfalls nahezu jedes Jahr Prüfungsgegenstand. Meist wurden beide Themen an **Grundstücken und Gebäuden**¹⁴ geprüft.

Dabei sind folgende Aspekte zu beachten:

- Eine vom leistenden Unternehmer bzw. vom Rechnungsaussteller geschuldete Umsatzsteuer nach § 14c UStG kann vom Leistungsempfänger bzw. Rechnungsempfänger nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

¹² Hier wird das Jahr vor dem ersten zu prüfenden Jahr genannt.

¹³ Hier wird das letzte zu prüfende Jahr genannt.

¹⁴ Vgl. hierzu auch schon Becker, SteuerStud 3/2021 S. 182, 184 f. NWB 0AAA-H-66612.

Beispiel: Umsatzsteuer-Ausweis in einem Mietvertrag über eine steuerfreie Wohnungsvermietung.

- Auch in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer auf eine empfangene Leistung schuldet, steht ihm grds. das Recht auf Vorsteuerabzug zu. Dies sollte in der Prüfung nicht vergessen werden.

Beispiele: Umsatzsteuer auf innergemeinschaftliche Erwerbe, auf Umsätze nach § 13b oder § 25b Abs. 2 UStG.

- Der Vorsteuerabzug ist nur möglich, wenn die Leistung für das Unternehmen empfangen wurde. Bei teilunternehmerischer Nutzung mit Zuordnungswahlrecht für einheitliche Gegenstände ist dabei nach den Allgemeinen Hinweisen üblicherweise von einer vollen Zuordnung zum Unternehmen auszugehen, so dass der Vorsteuerabzug grds. eröffnet ist und auch eine Vorsteuerberichtigung in Frage kommen kann.

Beispiel: Erwerb eines Pkw, der durch den Unternehmer teilweise unternehmerisch und teilweise privat genutzt wird.

- Bei voller unternehmerischer Nutzung ist eine volle Zuordnung zum Unternehmen verpflichtend. Im umgekehrten Fall einer unternehmerischen Nutzung von weniger als 10 % (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG) scheidet eine Zuordnung zum Unternehmen hingegen aus. Handelt es sich um den Empfang von sonstigen Leistungen bzw. vertretbaren Wirtschaftsgütern kommt grds. ein Aufteilungsgebot bei gemischter Nutzung zur Anwendung.

Beispiel: Erwerb von Heizöl, das teilweise in der Wohnung des Einfamilienhauses, teilweise im Arbeitszimmer unternehmerisch genutzt wird.

- Der Vorsteuerabzug ist bei Gebäuden, auch wenn sie dem Unternehmensvermögen zugeordnet wurden, nach § 15 Abs. 1b UStG insoweit ausgeschlossen, wie es nicht unternehmerisch verwendet wird. Folgende Auswirkungen ergeben sich im Anschluss: keine Versteuerung der Privatnutzung als unentgeltliche Wertabgabe (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG), keine Versteuerung einer Entnahme, wenn das Gebäude dem Unternehmensvermögen zugeordnet wurde (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 UStG), ggf. Vorsteuerberichtigung bei Änderung des privaten Nutzungsanteils (§ 15a Abs. 6a UStG).

- Wirtschaftsgüter, die nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden, unterliegen keinem Berichtigungszeitraum, so dass eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 2 UStG auch nach langen Zeiträumen noch zu prüfen sein kann.

Beispiel: Immobilien eines Grundstückshändlers.

b) Geschäftsveräußerung im Ganzen¹⁵

Auch eine einzelne, bisher langfristig vermietete Immobilie, die verkauft wird, kann eine Geschäftsveräußerung im Ganzen darstellen. Daneben kann die Geschäftsveräußerung im Ganzen auch nur auf einzelne, räumlich abgrenzbare Gebäudeteile bezogen werden. Dies erkennen Sie im Sachverhalt häufig daran, dass ausführlich auf die Besitzzeit des Veräußerers eingegangen wird.

BEISPIEL ► E betreibt im Erdgeschoss seiner eigenen Immobilie ein Handelsgeschäft, während er das Obergeschoss an einen Rechtsanwalt als Kanzlei vermietet. Er veräußert die Immobilie, wobei der Erwerber das Erdgeschoss an E vermietet und i. Ü. den Mietvertrag mit der Rechtsanwaltskanzlei fortführt.

Bei Geschäftsveräußerungen im Ganzen führt der Erwerber die Berichtigungszeiträume des Veräußerers nach **§ 15a Abs. 10 UStG** fort, so dass für eine Vorsteuerberichtigung die Besitzzeit sowie die Nutzung des Veräußerers maßgeblich sind.

c) Option bei Vermietung und Verkauf von Grundstücken¹⁶

Sowohl die Vermietung als auch der Verkauf eines Grundstücks sind grds. umsatzsteuerfrei (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a und Nr. 9 Buchst. a UStG). Es besteht jedoch in beiden Fällen die Möglichkeit, auf die Steuerbefreiung zu verzichten und zur Umsatzsteuerpflicht zu optieren, sofern der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der das Grundstück unternehmerisch verwendet (**§ 9 Abs. 1 UStG**). Des Weiteren ist zu beachten:

- Handelt es sich um einen **Vermietungsumsatz**, ist die Option zusätzlich von der Nutzung durch den Mieter abhängig. Erbringt dieser Ausschlussumsätze, ist die Option ausgeschlossen (§ 9 Abs. 2 UStG). Hierbei ist die Anwendungsregelung des § 9 Abs. 2 UStG in **§ 27 Abs. 2 UStG** zu beachten.
- Handelt es sich um eine **Grundstückslieferung**, muss die Optionserklärung im notariellen Kaufvertrag erfolgen (§ 9 Abs. 3 Satz 2 UStG). Meist wird im Sachverhalt hierauf entsprechend hingewiesen bzw. es findet sich der Hinweis im Sachverhalt, dass die Option wirksam erklärt wurde.

d) Auslandssachverhalte, insbesondere innerhalb der EU

Behandelt ein Sachverhalt ein **Reihengeschäft**¹⁷, sollten Sie grundlegende Ausführungen zu allen Lieferungen in der Reihe überdenken, unabhängig davon, dass ggf. nur zu einem Beteiligten Stellung zu nehmen ist. Nur die bewegte Lieferung eines Reihengeschäfts kann als Ausfuhr bzw. innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei sein (§ 4 Nr. 1 Buchst. a und b UStG). Auch kann nur diese Lieferung unter die Regelung des § 3c UStG fallen.

Bei Reihengeschäften mit drei Unternehmern, die in drei unterschiedlichen Mitgliedstaaten für umsatzsteuerliche Zwecke erfasst sind und daher drei unterschiedliche USt-IdNr. verwenden (Aufschluss gibt hier der entsprechende Hinweis in den Allgemeinen Hinweisen, s. o.), ist regelmäßig zu prüfen, ob die Vereinfachungsregelungen des **innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts** nach § 25b UStG greifen.

¹⁵ Vgl. zur Vertiefung Nürnberg, SteuerStud 5/2020 S. 299 NWB UAAAH-42439 (Schaubild) und S. 317 NWB FAAA-42444 (Fallstudie); Übungsklausuren s. Nürnberg, SteuerStud 9/2020 S. 598 NWB LAAAH-50889, und ders., Steuer-Repetitor 10/2020 NWB CAAA-54576.

¹⁶ Vgl. Becker, SteuerStud 6/2020 S. 363 NWB NAAA-44300 (Schaubild) und S. 379 NWB RAAA-44303 (Beitrag); Übungsklausur s. Hartl, Beilage zu SteuerStud 6/2020 S. 13 NWB HAAA-44367.

¹⁷ Vgl. hierzu die Fallstudien von Neeb, SteuerStud 8/2020 S. 518 NWB IAAA-49763, und Nürnberg, SteuerStud 4/2021 S. 261, 266 NWB RAAA-69657; Übungsklausuren s. Nürnberg, SteuerStud 9/2020 S. 598 NWB LAAAH-50889, und ders., Steuer-Repetitor 10/2020 NWB CAAA-54576.

Der Leistungsort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs liegt grds. dort, wo die Beförderung oder Versendung endet (§ 3d Satz 1 UStG). Verwendet der Abnehmer jedoch eine hiervon abweichende USt-IdNr., wird ein zweiter innergemeinschaftlicher Erwerb in diesem Staat fingiert (§ 3d Satz 2 UStG). Diese Erwerbssteuer kann nicht nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG als Vorsteuer abgezogen werden. Sie entfällt, sobald nachgewiesen wird, dass der innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsstaat besteuert wurde.

e) Private Pkw-Nutzung¹⁸

Die private Nutzung durch den **Unternehmer** stellt eine einer sonstigen Leistung gleich gestellte unentgeltliche Wertabgabe dar (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG).

Hingegen stellt die private Nutzung durch den **Arbeitnehmer** im Regelfall keine einer sonstigen Leistung gleichgestellte unentgeltliche Wertabgabe dar (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG). Es handelt sich regelmäßig um zusätzlichen Arbeitslohn. Folglich liegt ein entgeltlicher Vorgang i. R. eines tauschähnlichen Umsatzes nach § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG vor.

Sofern laufende Aufwendungen für **teilunternehmerisch verwendete Pkw** mit Vorsteuern belastet sind, gilt grds. ein Aufteilungsgebot (vgl. hierzu Abschnitt 15.2c Abs. 2 Satz 2 UStAE). Die Vorsteuern wären damit nur insoweit abzugsfähig, wie eine unternehmerische Nutzung stattfindet. Sofern diese Aufwendungen aber in die Bemessungsgrundlage einer unentgeltlichen Wertabgabe einfließen, können die Vorsteuern aus Vereinfachungsgründen in voller Höhe geltend gemacht werden (vgl. hierzu Abschnitt 15.2c Abs. 2 Satz 6 UStAE).

f) Beziehungen zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern¹⁹

Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft sind auch umsatzsteuerlich möglich, da es sich grds. um zwei getrennt voneinander zu beurteilenden Personen handelt, die jeweils für sich die Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft erfüllen können. Jedoch unterliegt nicht jede Leistungsbeziehung zwischen diesen auch der Umsatzsteuer. Die Beurteilung hängt vielmehr maßgeblich davon ab, ob ein Entgelt für die Leistung (sog. **Sonderentgelt**) fließt oder nicht:

- ▶ Erbringt ein Gesellschafter eine Leistung an die Gesellschaft, ist diese steuerbar, wenn ein **Entgelt** hierfür **gesondert vereinbart** wurde. Er wird dadurch insoweit unternehmerisch tätig.
- ▶ Handelt es sich hingegen lediglich um eine **Zahlung i. R. der Gewinnverteilung**, die auch nur im Gewinnfall fließt, liegt kein steuerbarer Umsatz vor. Die richtige Einordnung der Leistungsbeziehungen ist eine wesentliche Weichenstellung entsprechender Klausurlösungen.

Eine Ausnahme des Grundsatzes der Selbstständigkeit von Gesellschafter und Gesellschaft liegt vor, wenn die Voraussetzungen der **Organschaft** gegeben sind (**§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG**). Anhaltspunkte im Sachverhalt sind ausführliche Beschreibungen zu Beteiligungsverhältnissen, Leistungsbeziehungen und Geschäftsführerstellungen. Ist eine Gesellschaft als Organgesellschaft eingegliedert, ist sie nicht selbstständig und damit keine Unternehmerin. Sie wird vielmehr unselbstständiger Unternehmensteil des Gesellschafters.

Die Beurteilung der Organschaft ist ebenfalls eine wichtige Weichenstellung für die weitere Bearbeitung des Sachverhalts. Teilweise finden Sie Angaben hierzu auch am Ende eines Sachverhalts, wenn bspw. Anteile verkauft oder erworben werden, wodurch sich Auswirkungen auf die finanzielle Eingliederung ergeben. Ändern sich die Voraussetzungen der Organschaft unterjährig, so dass sie begründet wird oder entfällt, ist meist eine Abgrenzung der Lösung am Änderungstag erforderlich.²⁰

5. Typische Fehler

Typischerweise lassen sich folgende **Fehler in Umsatzsteuerklausuren** verzeichnen:

- ▶ fehlerhafte Beurteilung einer Geschäftsveräußerung im Ganzen (insbesondere bei Grundstücksumsätzen);
- ▶ Prüfung einer Vermittlung statt eines Kommissionsgeschäfts (kein Erkennen der fiktiven Lieferung);
- ▶ Prüfung von § 9 Abs. 2 UStG bei steuerfreien Grundstückslieferungen nach § 4 Nr. 9a UStG;
- ▶ keine Prüfung von § 3d Satz 2 UStG;
- ▶ Nichterkennen von Beginn und Ende einer Organschaft;
- ▶ Wirksamkeit von Optionen;
- ▶ Nichterkennen von Ortsverlagerungen nach § 3 Abs. 8 oder § 3c UStG;
- ▶ Nichterkennen der Auswirkung von Nutzungsänderungen mit § 15a UStG-Folgen.

6. Relevanz und Auszug wichtiger Prüfschemata

Für die Umsatzsteuerklausur ist im Wesentlichen das Prüfungsschema der Ausgangs- sowie Eingangsumsätze für Zwecke des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG relevant:

Ausgangsumsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG – Prüfungsschema
1. Leistung des Unternehmers i. R. seines Unternehmens (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 UStG)
▶ <i>Umfang des Unternehmens</i> (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG)
2. Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG
▶ <i>Lieferung</i> (§ 3 Abs. 1, Abs. 1a bzw. Abs. 1b UStG) oder <i>sonstige Leistung</i> (§ 3 Abs. 9 bzw. Abs. 9a UStG) (= <i>Umsatzart</i>)
▶ <i>Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung</i> (§ 3 Abs. 5–8 UStG und § 3a UStG–§ 3g UStG)
3. Steuerbefreiungen nach § 4 Nr. 1–29 UStG (evtl. Optionsmöglichkeiten nach § 9 UStG beachten!) (= <i>Steuerpflicht</i>)
4. Ggf. Steuerschuldnerschaft in den Fällen des § 13b UStG
5. Bemessungsgrundlage (§ 10 UStG)
6. Steuersatz (§ 12 Abs. 1 und Abs. 2 UStG) und Steuerbetrag
7. Entstehung (§ 13 Abs. 1 UStG und § 13b UStG)
8. Ggf. Berichtigung der Umsatzsteuer (§ 17 UStG)

¹⁸ Zu Fahrzeugen im Umsatzsteuerrecht vgl. bereits Becker, SteuerStud 6/2019 S. 363 NWB DAAAH-10220 (Prüfungsschema) und S. 381 NWB HAAAH-10223 (Beitrag); zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2019 S. 14 NWB WAAAH-10231.

¹⁹ Dieses Thema wird in der SteuerStud-Ausgabe 6/2021 vertieft.

²⁰ Das Thema „Verhältnis zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern“ wird in SteuerStud 6/2021 vertieft.

Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG – Prüfungsschema

1. **Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers** (§ 2 Abs. 1 UStG, kein Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG)
2. **Gesetzliche geschuldete Steuer** (kein Abzug einer § 14c UStG-Steuerschuld) eines unternehmerischen Leistenden
3. **Erhalt einer steuerpflichtigen Lieferung oder sonstigen Leistung**
4. **Bezug für das Unternehmen** (beachte die 10 %-Grenze des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG)
5. **Ordnungsgemäße Rechnung** (§§ 14, 14a UStG) (meist lt. Allgemeinen Hinweisen anzunehmen)
6. **Kein Vorsteuerauschluss** gem. § 15 Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 2 UStG mit Berücksichtigung der Rückausnahme des § 15 Abs. 3 UStG und ggf. Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG
7. **Zeitpunkt für die Vornahme des Vorsteuerabzugs** (erst, wenn die Rechnung vorliegt)

V. Teilaufgabe zur Erbschaft-/Schenkungsteuer und Bewertung

1. Besonderheiten des Prüfungsfachs

Erbschaftsteueraufgaben zeichnen sich durch einen regelmäßig wiederkehrenden **einheitlichen Aufbau** aus. Die Sachverhalte bestehen im Wesentlichen aus den folgenden **drei Hauptteilen**:

1. Zu Beginn sind die **allgemeinen Angaben zu den Beteiligten** enthalten.
2. Im darauffolgenden und umfangreichsten Teil werden sodann **Angaben zu den Vermögensgegenständen und Schulden** gemacht, die Gegenstand des zu beurteilenden Erwerbs sind und die Grundlage für den Bewertungsteil bilden. Dieser Teil macht ca. 80 % der Aufgabe aus. Er besteht im Regelfall aus mehreren Teilziffern und muss sorgfältig – im Zweifel mehrmals – gelesen werden.
3. Den Abschluss bildet die **Aufgabenstellung**, die – anders als bspw. in der Bilanzsteuerrechtsklausur – am Ende der Angabe steht und ggf. um **Bearbeitungshinweise** ergänzt ist.

Wie bereits erwähnt werden die drei Teilaufgaben des ersten Prüfungstags nicht einzeln ausgepunktet, sondern es sind über alle Aufgabenteile hinweg insgesamt 100 Punkte zu erzielen. Betrachtet man die Verteilung auf die einzelnen Aufgabenteile, ergibt sich somit für den **Erbschaftsteuererteil** eine **Bearbeitungszeit** von ($\frac{30}{100} \times 360 \text{ min} =$) **108 Minuten**, also etwas weniger als zwei Stunden.

Dementsprechend kann man auch beim Lösungsaufbau im Regelfall einem **einheitlichen Schema** folgen:

Erbschaft-/Schenkungsteuer-Klausur – Lösungsaufbau/Gewichtung

1. Den **allgemeinen Teil** bestimmen die Ausführungen zur sachlichen und persönlichen Steuerpflicht, zur Entstehung der Steuer, zum Bewertungsstichtag sowie den persönlichen Besteuerungsmerkmalen. Dieser Teil macht ca. 5–10 % der zu erzielenden Punkte aus.
2. Den Hauptteil der Lösung bildet der **Bewertungsteil mit den dazugehörigen Steuerbefreiungen**, mit dem ca. **80–85 % der Punkte** erarbeitet werden können.
3. Den dritten und letzten Teil bildet die **Berechnung der Steuer**, der die verbleibenden 5–10 % der Punkte umfasst.

Diese Angaben sind Erfahrungswerte und können natürlich schwanken. Gewöhnen Sie sich an, diesem groben Lösungsaufbau zu folgen.

2. Inhaltliche Prüfungsschwerpunkte

Auch für dieses Prüfungsfach empfehlen wir Ihnen die ausführliche **Analyse der Themenschwerpunkte²¹** in folgendem Video: <https://go.nwb.de/xy79y>

3. Ermittlung der Aufgabenstellung

Bevor Sie sich den **Sachverhalt** erarbeiten, lesen Sie bitte **zuerst** aufmerksam die **Aufgabenstellung**. Sie werden den Sachverhalt mit anderen Augen sehen, wenn Sie zunächst die Aufgabenstellung erfasst haben. Prüfen Sie, was genau in der Aufgabenstellung verlangt wird, um bei der Ausarbeitung Ihrer Lösung nicht mit unnötigen Ausführungen, für die es keine Punkte gibt, wertvolle Zeit zu verlieren.

Die für Erbschaftsteuerklausuren **typische Aufgabenstellung** lautet:

„Ermitteln Sie die zutreffend festzusetzende Erbschaftsteuer für den/die Erben [2020: Ermitteln Sie die aufgrund des Sachverhalts festzusetzende Schenkungsteuer. Die Steuerbelastung soll möglichst gering gehalten werden.]. Gehen Sie dabei auf alle durch den Sachverhalt aufgeworfenen Rechtsfragen ein. Selbst ermittelte Prozentsätze und Geldbeträge sind auf zwei Nachkommastellen zu runden. Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgebenden Vorschriften.“

Unter den **„maßgebenden Vorschriften“** sind die einschlägigen Paragraphen und – sofern sich die Lösung nicht unmittelbar aus dem Gesetz ergibt – Verwaltungsanweisungen zu verstehen. BMF-Schreiben sind nur in wenigen, besonderen Fällen zu zitieren, etwa zur Berechnung von Kapitalwerten, bei denen Sie die entsprechenden Vervielfältiger den BMF-Schreiben zu § 14 BewG entnehmen können oder zur Indexierung der Regelherstellungskosten (RHK) bei Anwendung des Sachwertverfahrens i. R. einer Grundstücksbewertung.

Beachten Sie auch **ergänzende Hinweise** in der Aufgabenstellung, die als „Fingerzeig“ für den Lösungsweg dienen können, wie etwa die Angabe, ob Steuern sofort oder möglichst spät entrichtet werden sollen, was auf die Anwendung des § 23 ErbStG hindeutet. Prüfen Sie ebenfalls in der Aufgabenstellung, ob ggf. **erforderliche Anträge** als gestellt gelten, damit Sie bestehende Wahlrechte in Ihrer Lösung i. S. des Aufgabenstellers zutreffend ausüben. In den zurückliegenden Jahren war in der Aufgabenstellung auch folgender Hinweis enthalten: *„Feststellungen gem. § 13b Abs. 10 ErbStG sind ggf. vorab zu treffen.“* Dahinter verbirgt sich die Ermittlung der Rechengrößen, die man für die Ermittlung des nach § 13b ErbStG begünstigten Betriebsvermögens benötigt.

²¹ Vgl. hierzu auch die Themenauswertung von Lehmann, SteuerStud 3/2021 S. 186 NWB YAAAH-66613, und die SteuerStud-Lehrinhalte im Überblick: PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung 2021 NWB GAAAH-44658.

4. Besonderheiten zur Lösung²²

a) Allgemeines zum Lösungsaufbau

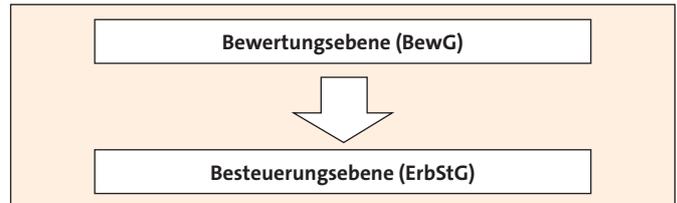
Das ErbStG ist von einem einheitlichen Aufbauschema bestimmt. Dieses finden Sie sogar überblicksartig in R E 10.1 ErbStR. Umso mehr bedeutet das für Sie, dass Sie diesen Aufbau sicher beherrschen müssen. Der Aufgabensteller geht davon aus, dass Sie hier keine Überlegungen mehr anstellen müssen und damit keine Zeit für den grds. Aufbau Ihrer Klausurlösung benötigen.

Im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht gibt es – viel mehr als in anderen Rechtsgebieten – **Hilfen in Richtlinien und Hinweisen zum ErbStG**. Nutzen Sie diese als „Spickzettel“. Das bedeutet, dass Sie nicht erst in der Prüfung zu blättern und zu suchen beginnen, sondern bereits beim Lesen und Lernen anhand Ihrer Kursunterlagen regelmäßig diese Hilfen hinzuziehen sollten – immer vor dem Hintergrund, diese ggf. schnell zur Unterstützung und Ergänzung in einer Prüfungsklausur heranziehen zu können.

Das nachfolgende Schema spiegelt den klaren steuerrechtlichen Aufbau zur Lösung von Aufgaben aus diesem Rechtsgebiet wider. Zunächst zum **Aufbau des Gesetzes** (legen Sie hierzu das Inhaltsverzeichnis des Gesetzes aufgeschlagen neben sich!):

Aufbau des ErbStG
<p>Abschnitt 1: Steuerpflicht Bestimmung und nähere Bezeichnung der vier steuerpflichtigen Vorgänge (Erbfall, Schenkung, Zweckzuwendung und Vermögen einer Stiftung); Regelung der persönlichen Steuerpflicht.</p>
<p>Abschnitt 2: Wertermittlung Bestimmung des steuerpflichtigen Erwerbs als Bemessungsgrundlage und des Bewertungsstichtags; Regelung der Bewertung der Vermögensgegenstände und der Nachlassverbindlichkeiten sowie der sachlichen Freibeträge. Von besonderem Gewicht sind dabei die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und wesentliche Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften sowie die Steuerbefreiungen für Wohnimmobilien. <i>Die Anwendung der Vorschriften dieses Abschnitts wird meist den Hauptteil einer erbschaftsteuerlichen oder schenkungsteuerlichen Aufgabe ausmachen.</i></p>
<p>Abschnitt 3: Berechnung der Steuer Regelung der Steuerklassen, der persönlichen Freibeträge und der Steuersätze (progressiver Stufentarif nach Steuerklassen und nach der Höhe des Erwerbs mit Härteausgleich); bei Nichtüberschreiten von bestimmten Wertgrenzen (H E 19 ErbStH) Härteausgleich gem. § 19 Abs. 3 ErbStG; Tarifbegrenzung bei Erwerb von Betriebsvermögen nach § 19a ErbStG.</p>
<p>Abschnitt 4: Steuerfestsetzung und Steuererhebung Bestimmung des Steuerschuldners (§ 20 ErbStG), Besteuerung von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen (§ 23 ErbStG), mehrfacher Erwerb von derselben Person (§ 14 ErbStG), mehrfacher Erwerb desselben Vermögens (§ 27 ErbStG), Anrechnung ausländischer Steuer (§ 21 ErbStG), Stundung (§ 28 und § 28a ErbStG).</p>

Folgt man diesem Schema, das als „Steighilfe“ verwendet werden kann, erkennt man, dass der Bewertung der jeweiligen Vermögensposition stets die Prüfung der sachlichen Steuerbefreiungen folgt. Gliedern Sie daher auch Ihre Lösung wie folgt:



TIPP
In § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG sind in der Klammer alle persönlichen und sachlichen **Steuerbefreiungen** aufgelistet, die das ErbStG bereitstellt.

b) Lösungsschritte im Einzelnen

aa) Allgemeiner Teil

Zunächst ist zu prüfen, welcher der vier Grundtatbestände des § 1 Abs. 1 ErbStG erfüllt ist. In den meisten Fällen ist ein Erwerb von Todes wegen zu beurteilen, also der § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu zitieren. Da es eine Vielzahl von Sachverhalten gibt, die erbschaftsteuerlich als Erwerb von Todes wegen behandelt werden, ist im nächsten Schritt festzustellen, um welche Art des Erwerbs von Todes wegen es sich handelt. Hierfür ist § 3 ErbStG heranzuziehen. Gemäß § 3 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen gem. Nr. 1 der **Erwerb durch Erbanfall** (§ 1922 BGB), durch **Vermächtnis** (§§ 2147 ff. BGB) oder aufgrund eines **geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs** (§§ 2303 ff. BGB).

Der gängigste Fall ist der Erwerb durch Erbanfall, d. h. jemand wird aufgrund einer erbrechtlichen Verfügung oder aufgrund gesetzlicher Erbfolge Erbe, also Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers. In den Prüfungsjahren bis 2016 war lt. Sachverhalt jeweils ein testamentarischer Alleinerbe bestimmt (meistens die Ehefrau), 2017 bzw. 2019 war der Sohn aufgrund gesetzlicher Erbfolge Alleinerbe (außer dem Sohn gab es lt. Sachverhalt keine Verwandten).

Sind weitere Erwerber vorhanden, bspw. **Vermächtnisnehmer** (Prüfung 2016 und 2018), ist festzustellen, dass diese keine Erben, sondern Vermächtnisnehmer sind. Es handelt sich insoweit ebenfalls um einen Erwerb von Todes wegen, § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i. V. mit § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, aber aufgrund Vermächtnisses (§§ 2147 ff. BGB). Sind mehrere Erben vorhanden, bilden diese eine **Erbengemeinschaft**. In diesem Fall muss im Sachverhalt eine entsprechende Quote vorgegeben sein, mit der die Miterben am Nachlass beteiligt sind.

TIPP
Im Regelfall werden **keine erbrechtlichen Ausführungen erwartet**, sondern der bzw. die Erben sind im Sachverhalt angegeben.

22 Dieses Thema wird in SteuerStud 6/2021 vertieft.

Bei **Schenkungen unter Lebenden**²³ (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) unterliegt regelmäßig die „*freigebige Zuwendung unter Lebenden*“ gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Schenkungsteuer. Schenkungen waren bislang in den Jahren 2016 und 2020 Gegenstand der Prüfung. Gemäß § 1 Abs. 2 ErbStG gelten Vorschriften des ErbStG für Schenkungen gleichermaßen, soweit nicht ausdrücklich etwas anderes geregelt ist, d. h. diese Vorschrift müssen Sie ggf. zitieren.

Im Anschluss ist die persönliche Steuerpflicht zu prüfen. Eine **unbeschränkte persönliche Steuerpflicht** liegt gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und 2 ErbStG vor, wenn zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers bzw. zum Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung entweder der Erblasser (Schenker) oder der Erwerber **Inländer** (Wohnsitz, § 8 AO; gewöhnlicher Aufenthalt, § 9 AO) ist (Definition „Inländer“ in § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG). Dies bedeutet, es genügt bereits, wenn einer der an einem Erwerbsvorgang beteiligten Personen als Inländer anzusehen ist. Im Regelfall prüft man zunächst den Erblasser. Sollte keine unbeschränkte Steuerpflicht durch den Erblasser ausgelöst werden, muss die Erwerberseite betrachtet werden.

Besonderes Augenmerk verdient § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 **Buchst. b** ErbStG: Danach unterliegt ein deutscher Staatsangehöriger fünf Jahre nach seinem Wegzug aus Deutschland (Aufgabe Wohnsitz) weiterhin der unbeschränkten Steuerpflicht. Denken Sie also bei einem Auslandswohnsitz nicht sofort an die beschränkte Steuerpflicht, sondern prüfen Sie, ob ggf. ein Fall der **erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht** vorliegt. Voraussetzung hierfür ist außerdem die deutsche Staatsbürgerschaft.

Zu den Ausführungen zur persönlichen Steuerpflicht gehört auch ein Hinweis auf die **Steuerschuldnerschaft** des Erwerbers (**§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG**). Beachten Sie, dass im Fall der Erbengemeinschaft gem. § 20 Abs. 3 ErbStG der Nachlass bis zur Auseinandersetzung für die Steuer haftet und daher dieser Absatz ebenfalls zu zitieren ist.

Der **Zeitpunkt der Steuerentstehung** ist für verschiedene Vorschriften von Bedeutung: § 2 ErbStG, § 11 ErbStG, § 14 ErbStG, § 27 ErbStG. Der Zeitpunkt der Steuerentstehung i. S. des § 9 ErbStG wird immer i. V. mit § 11 ErbStG bearbeitet.

bb) Bewertungsteil

Nach dem allgemeinen Teil folgt der Einstieg in den Bewertungsteil über **§ 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 ErbStG**, der die „Gebrauchsanweisung“ zur Ermittlung der Bereicherung enthält und auf den **§ 12 ErbStG** verweist. § 12 ErbStG ist die zentrale Norm, über die das ErbStG mit dem BewG verbunden ist. Diese Vorschrift stellt den „Wegweiser“ in das BewG dar und muss bei jeder zu bewertenden Position zitiert werden, damit Sie bei Ihrer Lösung die Verbindung zwischen dem ErbStG und dem BewG herstellen. Ihre Struktur sollte Ihnen unbedingt vertraut sein.

Sie enthält i. Ü. auch die Anleitung zur Ermittlung der Bereicherung:

Ermittlung der Bereicherung	
	Steuerwert des Vermögensanfalls gem. § 12 ErbStG
-	Sachliche Steuerbefreiungen (§§ 13, 13a–c, 13d ErbStG)
<hr/>	
	Vermögensanfall nach Steuerwerten
-	Nachlassverbindlichkeiten gem. § 12 ErbStG (§ 10 Abs. 6 ErbStG beachten)
<hr/>	
=	Bereicherung

Betrachtet man die Prüfungsauswertungen der vergangenen Jahre kann man als „**Dauerbrenner**“ den Erwerb von **Grundvermögen**²⁴, den Erwerb von **Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften**²⁵ und den Erwerb von **Übrigem Vermögen** feststellen.²⁶ Bei dem Erwerb von Grund- bzw. Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften sind in den meisten (nicht in allen Fällen) vorab Ausführungen zum Verfahren der Wertermittlung voranzustellen, da die Wertermittlung in einem gesonderten Feststellungsverfahren erfolgt. Es ist also nicht nur die wirtschaftliche Einheit zu nennen, sondern auch, wie und nach welchen Vorschriften die Bewertung erfolgt. Über § 12 ErbStG erfolgt der Verweis und damit die Verknüpfung mit der jeweils anzuwendenden Vorschrift des BewG. Der Bewertung folgt stets die Prüfung einer möglichen **Steuerbefreiung**.

TIPP

Häufig trifft man in Klausuren auf **Standardfälle**, bei denen sich „**Fußgängerpunkte**“, also Punkte ohne großen Aufwand bzw. mit knappen Ausführungen, erzielen lassen. Dies sind bspw. Hausrat, andere bewegliche Gegenstände, Bankkonten. Lassen Sie sich diese Punkteausbeute nicht entgehen!

Nach der Bestimmung des Vermögensanfalls zu Steuerwerten folgt die Bearbeitung der **Nachlassverbindlichkeiten**. Empfehlenswert ist hier, sich am Aufbau des **§ 10 Abs. 5 ErbStG** zu orientieren und die Nachlassverbindlichkeiten in der **Reihenfolge Nr. 1–3** „abzuarbeiten“. Die Verbindlichkeiten teilen das „Schicksal“ der Vermögensgegenstände, mit denen sie in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen:

Unterliegt der Erwerb eines Vermögensgegenstands nur teilweise oder gar nicht der Erbschaftsteuer, ist eine damit korrespondierende Schuld ebenfalls nur teilweise oder gar nicht abzugsfähig; **§ 10 Abs. 6 ErbStG** ist hier entsprechend zu beachten.

²³ Vgl. hierzu Lehmann, SteuerStud 6/2020 S. 388 NWB BAAAH-44304; zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2020 S. 22 NWB RAAAH-44368.
²⁴ Vgl. Lehmann, SteuerStud 6/2019 S. 389 NWB RAAAH-10224; zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2019 S. 24 NWB GAAAH-10232.
²⁵ Vgl. Lehmann, SteuerStud 3/2020 S. 197 NWB VAAAH-36741; zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 24 NWB HAAAH-36763.
²⁶ Themenübergreifende Übungsklausur zu diesen „Dauerbrennern“ z. B. bei Lehmann, Steuer-Repetitor 8/2020 NWB XAAAH-48345.

cc) Berechnung der Steuer

Den abschließenden Teil in der Klausurbearbeitung bildet die Berechnung der Steuer. Aus der Bereicherung ist zunächst der steuerpflichtige Erwerb abzuleiten, indem die **persönlichen Freibeträge des § 16 und § 17 ErbStG** abgezogen werden. Der nach Abzug der Freibeträge ermittelte steuerpflichtige Erwerb ist gem. § 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG **auf volle hundert Euro** abzurunden.

Die **festzusetzende Steuer** wird wie folgt ermittelt (vgl. auch **R E 10.1 Abs. 2 ErbStR**):

Ermittlung der festzusetzenden Erbschaftsteuer	
	Tarifliche ErbSt nach § 19 ErbStG (in Abhängigkeit von Erwerb und Stkl.)
-	Abzugsfähige Steuer nach § 14 Abs. 1 ErbStG
-	Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG
=	Summe 1
-	Ermäßigung nach § 27 ErbStG
-	Anrechenbare Steuer nach § 6 Abs. 3 ErbStG
=	Summe 2
-	Anrechenbare Steuer nach § 21 ErbStG
=	Summe 3
	Mindestens Steuer nach § 14 Abs. 1 Satz 4 ErbStG
	Höchstens nach § 14 Abs. 3 ErbStG begrenzte Steuer
=	Festzusetzende Steuer

Immer wenn eine Steuer zu berechnen ist, also im ersten Schritt bei der Ermittlung der tariflichen Steuer und bei der Ermittlung der abzugsfähigen Steuer nach § 14 ErbStG, ist zudem der **„Härteausgleich“** zu prüfen. Insoweit wird geprüft, ob durch das Überschreiten der letztvorhergehenden Erwerbsschwelle eine überproportionale Besteuerung ausgelöst wurde. Dies erfolgt mithilfe der Tabelle in **H E 19 ErbStH** (= Tabelle für die maßgebenden Grenzwerte für die Anwendung des Härteausgleichs).

VI. Fazit

Der erste Prüfungstag beinhaltet nicht nur drei getrennt voneinander abgefragte und z. T. unbeliebte Rechtsgebiete, sondern ist zudem von einer besonderen „Überlänge“ der Klausur geprägt. Die Aufgaben der letzten Jahre waren in der vorgegebenen Bearbeitungszeit von sechs Stunden nicht zu bewältigen. Es überrascht daher nicht, dass der Notendurchschnitt des ersten Prüfungstags im Vergleich zu den anderen beiden Prüfungstagen mit durchschnittlich 4,6 in den letzten fünf Jahren am schlechtesten ausfällt.²⁷ Gerade für diesen

Tag ist entscheidend, „Dauerbrenner“ durch Klausurroutine zu erkennen und mit einer soliden Klausurtechnik wesentliche Punkte zu erzielen. Trainieren Sie die Klausuren in allen Fachgebieten gleichermaßen intensiv, insbesondere aber die, welche Ihnen nicht liegen, und decken Sie so die größtmögliche Anzahl an Sachverhaltskonstellationen ab. Sie erreichen die Klausurroutine und eine solide Klausurtechnik über die rein fachspezifischen Techniken hinaus in allen Fachgebieten letztendlich auch durch Kontinuität. Wie eben das Sprichwort sagt: **Übung macht – auch hier – den Meister!**

Die Reihe „Klausurtechnik kompakt“ wird unterstützt durch das Steuerrechts-Institut KNOLL mit den folgenden Autoren:

AUTOREN



Andrea Jost,
Dipl.-Kffr., Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin, ist geschäftsführende Gesellschafterin des Steuerrechts-Instituts KNOLL und als Dozentin im Bereich Erbschaftsteuer und Bilanzierung tätig.



Prof. Dr. Oliver Zugmaier,
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, ist Gesellschafter des Steuerrechts-Instituts KNOLL und als Dozent für Verfahrensrecht und Umsatzsteuer tätig. Zudem ist er Partner der Kanzlei KMLZ, München/Düsseldorf, sowie Honorarprofessor an der Universität Augsburg.



Dr. Stefanie Becker,
Dipl. Wirtschaftsjuristin, Dipl.-Finanzwirtin (FH), Steuerberaterin, ist beim Steuerrechts-Institut KNOLL als Dozentin tätig. Sie ist darüber hinaus als Beraterin unter umsatzsteuer³ spezialisiert im nationalen und internationalen Umsatzsteuerrecht sowie als Fachautorin und Lehrbeauftragte an der Universität Augsburg tätig.

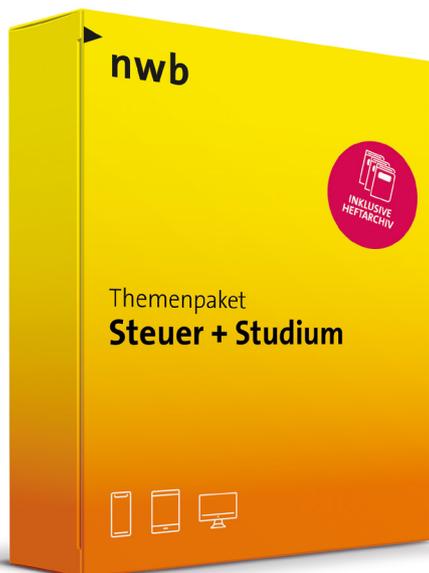


Alexandra Kandler,
Betriebswirtin (VWA), ist Steuerberaterin in München. Sie ist als Lehrgangsführung beim Steuerrechts-Institut KNOLL zuständig für den Lehrgang zur Vorbereitung auf die StB-Prüfung. Vormalig war sie langjährig steuerberatend tätig bei EY und Deloitte.

²⁷ Vgl. Sie hierzu die detaillierte Analyse bei Kandler, SteuerStud 3/2021 S. 174 NWB UAAAH-66610.

Ihre schnellen Bestellwege:

-  **Service-Fon**
02323.141-940
-  **E-Mail**
bestellungen@nwb.de
-  **Internet**
go.nwb.de/sus
-  **Postanschrift**
NWB Verlag GmbH & Co. KG
44621 Herne



Absender	
Bitte leserlich in Blockbuchstaben ausfüllen.	
<input type="checkbox"/> Firmenanschrift	<input type="checkbox"/> Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)
Anrede* <input type="checkbox"/> Frau	<input type="checkbox"/> Herr <input type="checkbox"/> keine Angabe
Firma Kanzlei Institution	Kundennr. (falls vorhanden)
Titel Vorname Name*	
Funktion	
Straße Postfach*	
PLZ Ort*	
Tel.-Nr. Fax-Nr.*	
E-Mail*	
E-Mail für den elektronischen Rechnungsversand*	
Anzahl Berufsträger	Anzahl Mitarbeiter (ca.)
Branche	*Pflichtangaben

97171

JA, ich möchte das Themenpaket **NWB Steuer und Studium 4 Wochen kostenlos testen!**

- > NWB Livefeed
- > NWB Datenbank inkl. passender Tools
- > **Steuer-Repetitor**
- > Zeitschriftenarchiv NWB Steuer + Studium (SuS)
- > Lizenzen für 5 Nutzer

24,- € monatlich

- Für mich kommt nach dem Gratis-Test **der Ausbildungspreis* von 15,60 € (1 Lizenz)** infrage.

* **Der Ausbildungspreis** gilt für Studenten, Referendare, Fachschüler, Auszubildende, Finanz- und Steueranwärter, Teilnehmer an Kursen zur Vorbereitung auf die Steuerberater-, Steuerfachwirt- oder Bilanzbuchhalterprüfung. **Bitte denken Sie daran, uns nach dem Test den entsprechenden Nachweis zu senden.**

Optional monatlich zusätzlich die gedruckte Ausgabe von NWB Steuer + Studium:

- Ja**, ich bestelle die gedruckte Ausgabe der monatlich erscheinenden Zeitschrift NWB Steuer + Studium mit.

Bezugsbedingungen: Der erste Monat ist gratis. Danach erhalte ich das ausgewählte Produkt im Abo zum ausgewählten Bezugspreis. Bei Auswahl der Printausgabe erhalte ich diese zusätzlich für € 3,85 (D) und € 1,05 Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland € 2,10). Alle Preise inklusive gesetzlicher MwSt. Die Rechnung erhalte ich jährlich im Voraus. Das Abo ist jederzeit kündbar. Wenn ich kein Abo wünsche, genügt eine Nachricht vor Ablauf der Testzeit.

Für eine Bestellung unmittelbar beim NWB Verlag gelten die folgenden rechtlichen Hinweise:
Es gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der NWB Verlag GmbH & Co. KG. Sie sind online unter go.nwb.de/agb einsehbar.

Widerrufsbelehrung: Sie haben als Verbraucher das Recht, binnen 14 Tagen diesen Vertrag ohne Begründung zu widerrufen. Die Widerrufsfrist beginnt, sobald Sie/ein Beauftragter die Ware (bei Lieferung in mehreren Teilsendungen: die letzte Teilsendung; bei regelmäßigen Lieferungen: die erste Teilsendung) besitzen. Um Ihr Widerrufsrecht auszuüben, müssen Sie uns, NWB Verlag GmbH & Co. KG, Eschstr. 22, 44629 Herne, mittels einer eindeutigen Erklärung, die vor Ablauf der Widerrufsfrist abgegeben sein muss, informieren. Sie können ein Muster-Formular auf unserer Webseite (www.nwb.de) elektronisch ausfüllen und übermitteln. Wir werden unverzüglich eine Bestätigung senden. Im Falle eines Widerrufs sind beiderseits empfangene Leistungen zurückzugewähren. Wir tragen die Kosten der Rücksendung.

Datenschutzhinweise: Wir erheben Ihre Daten für folgende Zwecke und aufgrund folgender Rechtsgrundlage: Ihre Bestelldaten zur Vertragserfüllung und aufgrund Ihrer erteilten Einwilligung. Ihre Zahlungsdaten zur automatischen Zuordnung Ihrer Zahlung, Ihre Adressdaten zur Neukundengewinnung und Absatzförderung, Ihre E-Mail-Adresse zur Absatzförderung und zum Erhalt unserer Newsletter. Ihre Telefonnummer und/oder E-Mail-Adresse für Rückfragen in Bezug auf die Vertragserfüllung. Die Bereitstellung ist freiwillig, bei Nichtbereitstellung kann es zu Einschränkungen der Nutzbarkeit kommen (Art. 6 Abs. 1a), b) DSGVO). Ort der Datenverarbeitung: Wir verarbeiten Ihre Daten grundsätzlich in der Bundesrepublik Deutschland. Eine Weitergabe Ihrer Daten erfolgt nur im Rahmen des Versands Ihrer Produktbestellungen grundsätzlich an die Deutsche Post AG. Für weitere Auskünfte besuchen Sie bitte auch unsere Homepage unter go.nwb.de/datenschutz


Datum | Unterschrift