

I. Allgemeine Klausurhinweise

1. Allgemeines

Die **Bewältigung der drei Klausuraufgaben in der schriftlichen Steuerberaterprüfung** ist die Grundlage für ein erfolgreiches Examen. Hieran scheitert bereits mehr als die Hälfte der Teilnehmer. Nach der zur Drucklegung dieses Buches aktuellsten bundesweiten Statistik für das Prüfungsjahr 2022/2023 (Quelle: Bundessteuerberaterkammer, die Ergebnisse der Prüfung 2023/2024 waren zur Drucklegung noch nicht veröffentlicht) haben in diesem Prüfungszeitraum statistisch gesehen 45,1 % (Vorjahr: 48,5 %) der Teilnehmer die Steuerberaterprüfung bestanden.

Zur Prüfung zugelassen	Schriftliche Prüfung abgelegt	Rücktritt vor oder während der Prüfung	Schriftliche Prüfung nicht bestanden	Teilnahme an der mündlichen Prüfung	Bestanden in Teilnehmern	Bestanden
5.007	3.878	1.129	1.986	1.891	1.750	45,1 %

Betrachtet man sich die Statistik aber genauer, so haben tatsächlich wesentlich weniger Teilnehmer die schriftliche Steuerberaterprüfung erfolgreich absolviert. Im Verhältnis der zur Prüfung zugelassenen Teilnehmer/Kandidaten zu der Zahl der Teilnehmer, die die Steuerberaterprüfung bestanden haben, ergibt sich am Ende lediglich eine **Bestehensquote** von 35,0 % (Vorjahr: 46,0 %). Die Statistik zeigt nämlich, dass 1.129 (Vorjahr: 1.170) von 5.007 (Vorjahr: 5.519) und somit 22,5 % (Vorjahr: 21,2 %), der Kandidaten in der offiziellen Erfolgsquote gar nicht berücksichtigt sind, weil sie entweder nicht zur Prüfung erschienen sind oder während der Prüfung ihren Rücktritt erklärt haben. Diese Zahlen lassen Rückschlüsse auf eine unzureichende und falsche Vorbereitung einer Vielzahl der Teilnehmer zu.

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

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

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

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

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

2. Ablauf der schriftlichen Steuerberaterprüfung

Die **schriftliche Steuerberaterprüfung 2024** wird vom 08.10.2024 bis 10.10.2024 stattfinden. Sie beginnt am Dienstag, den 08.10.2024 mit der Prüfungsarbeit aus dem Verfahrensrecht und anderen Steuerrechtsgebieten (insbesondere Abgabenordnung, Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer und Bewertung), wird am 09.10.2024 mit der Klausur „Ertragsteuern“ (insbesondere Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) fortgesetzt und endet donnerstags (10.10.2024) mit der Klausur „Buchführung und Bilanzwesen“. Die Prüfungsarbeiten sind jeweils über sechs Zeitstunden, in der Regel von 9:00 Uhr bis 15:00 Uhr zu absolvieren.

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

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

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

3. Zugelassene Hilfsmittel

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

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

Es liegt in der Verantwortung des Kandidaten, dafür Sorge zu tragen, dass neben dem aktuellen Rechtsstand des laufenden Prüfungsjahres die vorgenannten Vorschriften auch in der für das vorangegangene Kalenderjahr geltenden Fassung zur Verfügung stehen. Sofern bei der Lösung einzelner Aufgaben ein anderer Rechtsstand maßgeblich ist, werden die entsprechenden Rechtsvorschriften dem Aufgabentext als Anlage beigelegt. Die Textausgaben dürfen weitere Gesetzestexte, Verwaltungsanweisungen der Finanzbehörden, Leitsatzzusammenstellungen, Fußnoten und Stichwortverzeichnisse enthalten. Fachkommentare sind ausdrücklich nicht zugelassen.

Die jeweiligen Textausgaben sind von den Bewerbern selbst zu beschaffen und zur Prüfung mitzubringen. Sie dürfen außer Unterstreichungen, Markierungen und Hilfen zum schnelleren Auffinden der Vorschriften (sog. Griffregister) keine weiteren Anmerkungen oder Eintragungen enthalten. Die Griffregister dürfen Stichworte aus der Überschrift und Paragraphen enthalten. Eine weitere Beschriftung ist nicht zulässig.

2. Klausur Umsatzsteuer

2.1 Besonderheiten der Klausur Umsatzsteuer

Im Gegensatz zur Ertragsteuer- oder Bilanzklausur wird bei der Umsatzsteuer regelmäßig auch aktuelles Recht abgefragt. Die Gesetzes- und Rechtslage sollte daher bis kurz vor der Prüfung verfolgt werden.

Der **Lösungsaufbau** erfolgt zumeist als gutachterliche Stellungnahme unter Berücksichtigung der Umsatzsteuersystematik. Dabei sind die einzelnen Geschäftsvorfälle umsatzsteuerrechtlich zu überprüfen und die umsatzsteuerlichen Ergebnisse zu ermitteln.

Erst die **vollständige Erfassung des Sachverhaltes** ermöglicht die Erstellung einer sachgerechten Lösung. Der Sachverhalt sollte möglichst schnell erfasst werden, wie das bereits in den Übungsklausuren geübt wurde, da die Bearbeitungszeit der Klausuraufgaben in der Regel so bemessen ist, dass der Prüfungsteilnehmer mit der Lösung gerade noch fertig werden kann.

Nach dem ersten Erfassen des Sachverhaltes ist die **Aufgabenstellung genau zu ermitteln**. Anschließend sollten Sie sich den Sachverhalt selektiv, d.h. unter Berücksichtigung der Aufgabenstellung durchlesen. Achten Sie dabei auf typische Wahlmöglichkeiten des zu bearbeitenden Unternehmers. Ist die für den Unternehmer günstigste Lösung zu wählen, beachten Sie z.B. den Verzicht auf Steuerbefreiungen, den Verzicht auf die Anwendung von Erwerbs- und Liefer-schwellen, die unterschiedlichen Möglichkeiten zur Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage (nichtunternehmerische Pkw-Nutzung, 1 %-Regelung oder Fahrtenbuchmethode) sowie die Möglichkeiten zur Wahl der entsprechenden Besteuerungsform (vgl. z.B. § 19 UStG; § 24 UStG, § 25a Abs. 8 UStG). Wichtig ist es generell, den Umfang des Unternehmens abzugrenzen. Häufig werden vorliegende umsatzsteuerliche Organschaften übersehen. Wesentlich ist oft auch die Höhe des möglichen Vorsteuerabzugs, welcher immer erst nach der Betrachtung der Ausgangsumsätze ermittelt werden kann.

Tipp! Insbesondere bei komplexen Sachverhalten ist es sehr wichtig, erst dann mit der Lösung zu beginnen, wenn Sie den Sachverhalt vollständig erfasst und verstanden haben.

Nach dem zweiten Lesen kennen Sie die Schwerpunkte des Sachverhaltes und können Ihre Zeiteinteilung entsprechend planen. Anmerkungen bzw. Markierungen des Sachverhaltes sollten eher sparsam verwendet werden, da beim ersten Durchlesen der Aufgabenstellung die Gewichtung oft nicht gleich zu erkennen ist.

Zeitverluste entstehen im Examen insbesondere durch Angaben zu Prüfungspunkten, die in der Aufgabenstellung ausdrücklich von der Lösung ausgenommen sind, weil sie als gegeben gelten (wie z.B. die Unternehmereigenschaft an sich).

Die **rechtliche Würdigung eines Sachverhaltes** erfolgt zuerst immer mit den Rechtsgrundlagen im Umsatzsteuergesetz und der Umsatzsteuerdurchführungsverordnung. **Erst danach** werden Zweifelsfragen mit Hilfe des Umsatzsteueranwendungserlasses (UStAE) geklärt. Es ist nicht erforderlich, die im UStAE gebrauchten Zitate zu wiederholen. Vielmehr genügt der einfache Verweis auf die entsprechende Fundstelle. **Zitate** sollten dabei immer einen konkreten Bezug zum Sachverhalt haben.

Allgemeine Ausführungen ohne Bezug zum Sachverhalt oder die Wiedergabe des Gesetzestextes und der gleichlautenden Regelungen im UStAE sind überflüssig und verärgern schlimmstenfalls nur den Korrektor.

Bitte beachten Sie bei ihrer Lösung, dass **Verwaltungsanweisungen** (sprich: der **UStAE**) grundsätzlich nur dann zu zitieren sind, wenn sie über den Gesetzestext hinausgehende Ausführungen enthalten. Zudem kann das Auffinden der entsprechenden Fundstelle im UStAE unter Umständen sehr zeitraubend und nicht immer zielführend sein. Es ist auch anzumerken, dass beim Zitieren von Aussagen aus dem UStAE der Grundsatz „manchmal ist weniger mehr“ zu beachten ist. Diese Handhabung ähnelt recht häufig einer „Gratwanderung“.

Wenn sich für den Einen die Lösung schon eindeutig aus dem Gesetzestext ergibt, benötigt ein Anderer zur sicheren Darstellung seines Lösungsansatzes noch die Aussage aus den Verwaltungsanweisungen.

Weiterhin sollten Sie bei Ihrer Lösung auch **Begriffe vermeiden**, die **dem Umsatzsteuerrecht wesensfremd** sind. Dazu gehören insbesondere die Wörter „Betriebsvermögen“ und „Entnahme“, da diese Begriffe ihren Ursprung im Ertragsteuerrecht haben.

Zu viel Fantasie und Misstrauen sind im Examen nicht angebracht. Der misstrauische Klausurteilnehmer wittert überall eine Falle und kommt deshalb nicht mit der Lösung voran, während der fantasievolle Klausurteilnehmer über seine Unterstellungen den Sachverhalt variiert.

Hinweis! Ein Klassiker ist dabei u.a. das Anzweifeln des dargestellten Steuersatzes. Wenn im Sachverhalt der Regelsteuersatz mit 19 % gegeben ist, Sie aber der Meinung sind der ermäßigte USt-Satz von 7 % wäre einschlägig, können Sie sich gerne auf die Suche in den Untiefen der Anlage zu § 12 Abs. 2 UStG begeben um am Ende festzustellen, nichts Passendes gefunden, aber mehrere Minuten Ihrer kostbaren Zeit eingebüßt zu haben.

Manchmal sind derartige kreative Ausführungen zwar richtig und auch brilliant, diese kosten in der Regel aber nur nicht vorhandene Zeit und bringen keine Punkte.

Tipp! Vorrangiges Ziel des Examensteilnehmers ist es deshalb, mit der Bearbeitung der gestellten Aufgabe/n fertig zu werden. Generell ist das Ergebnis Ihrer umsatzsteuerlichen Prüfungen kurzzufassen und unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen und ggf. der entsprechenden Verwaltungsanweisungen darzustellen.

Die erforderliche Punktzahl kann nur erreicht werden, wenn Sie mit der Bearbeitung der Aufgabe fertig geworden sind. Wenn es nicht anders geht, versuchen Sie, dieses Ziel zu erreichen, indem Sie Ihre Ausführungen kürzer fassen, in Stichpunkten schreiben und die Lesbarkeit Ihrer Schrift auf ein noch erträgliches Maß reduzieren.

2.2 Themenschwerpunkte der letzten 16 Jahre

Wir haben an dieser Stelle die Themenschwerpunkten seit dem Examen 2007/2008 ausgewertet und anhand der Häufigkeit dargestellt. Dabei kann man nun erkennen, welche Themenbereiche in der Regel im Examen abgefragt werden und welche eher als Exotenthemen nur in einem oder maximal zwei Jahren abgefragt wurden. Die Tabelle zeigt eine ungefähre Richtung und enthält keine Gewähr für Vollständigkeit, da seit der Steuerberaterprüfung 2015 die Aufgabentexte aus urheberrechtlichen Gründen nicht mehr veröffentlicht werden. Ab dem Jahr 2016 dürfen die Prüfungsaufgaben auch nicht mehr von den Kandidaten/-innen im Anschluss an die schriftliche

Prüfung mitgenommen werden; sie müssen mit der eigenen Klausurlösung abgegeben werden. Die Schwerpunkte der Examen 2016 bis 2023 wurden durch Gespräche mit Teilnehmern der Prüfung zusammengestellt und erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Anhand dieser zusammengetragenen Punkte werden nachfolgend vergleichbare Beispiele zu Übungszwecken dargestellt.

Des Weiteren zeigt die Tabelle die Häufigkeit der Themen pro Jahr mit einer Anzahl, wobei einige Themen in dem betreffenden Jahr gleich in mehreren Teilaufgaben und in verschiedenen Variationen enthalten waren. Es war erkennbar, dass z.B. im Jahr 2007/2008 und 2008/2009 das Thema Steuersatz enthalten war, danach aber nicht mehr. Im Jahr 2017/2018 waren fast alle Themen zum Kleinunternehmer im Examen und in anderen Jahren waren erkennbar die unentgeltlichen Wertabgaben (2016/2017) ausführlich abgefragt. Das hängt sicher mit den jeweiligen aktuellen Gesetzesänderungen, bspw. zum Steuersatz oder bei der Kleinunternehmergrenze zusammen. Für die kommenden Examen ist deshalb unbedingt zu empfehlen, die neuen Themen der letzten Jahre, wie z.B. den innergemeinschaftlichen Fernverkauf (e-Commerce Paket), die Elektrofahrzeuge oder vielleicht auch die Steuersatzthematik aus dem Jahr 2020 zu erarbeiten. Einen Überblick der wesentlichen BMF-Schreiben der letzten Jahre finden Sie am Ende des Umsatzsteuerteils.

Bitte beachten Sie auch, dass die Standardthemen wie z.B. die umsatzsteuerliche Beurteilung von Grundstücken, der Vorsteuerabzug, Pkws oder auch die Reihengeschäfte immer wieder und sehr häufig in den Klausuren der Jahre seit 2007/2008 enthalten waren. Diese Themen sind sozusagen Pflichtprogramm, wenn es um die Umsatzsteuer geht.

Sie können die Häufigkeit der jeweiligen Themen aus der nachfolgenden Tabelle entnehmen.

§§ UStG	Thema	Anzahl gesamt pro Jahr
§ 1	Leistungsaustausch (2015/2016) Schadenersatz (2023/2024)	2
§ 1 Abs. 1a	Geschäftsveräußerung im Ganzen ohne Grundstück	6
§ 1 Abs. 1a	Geschäftsveräußerung im Ganzen mit Grundstück	7
§ 1a	innergemeinschaftlicher Erwerb	11
§ 1b	Fahrzeugeinzelbesteuerung (2015/2016)	1
§ 2	Umfang des Unternehmens	13
§ 2	Organschaft	3
§ 2a	Fahrzeuglieferer (2015/2016)	1
§ 3	Verfügungsmacht (2008/2009)	1
§ 3 Abs. 3	Kommissionsgeschäft	5
§ 3 Abs. 4	Werklieferung/-leistung, Bauleistungen	8
§ 3 Abs. 6a / § 25b	Reihengeschäft/Dreiecksgeschäft	7

Wertanteils (Kapitalkonto zzgl. Restverteilung) zum Gesamtwert des Gesamthandsvermögens. Bei Verwaltungsvermögen im Sonderbetriebsvermögen erfolgt dagegen eine Berücksichtigung zu 100 %. Wurde dies beachtet und die Richtlinie RE 13b.9 Abs. 2 ErbStR 2019 genutzt, war die Begünstigungsprüfung problemlos durchführbar.

Weiter war eine Grundstücksbewertung vorzunehmen. Wiederum handelte es sich um einen Sonderfall – Bewertung eines Erbbaugrundstücks nach der finanzmathematischen Methode mit der Besonderheit abweichender Geschossflächenzahlen.

Im Rahmen des übrigen Vermögens waren Hausrat sowie ein Sachleistungsanspruch auf Lieferung eines Grundstücks zu berücksichtigen.

Hinzu kam der Erwerb einer hälftigen Versicherungsleistung aus einer gemeinsamen Lebensversicherung beider Ehegatten als ein Erwerb nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG.

Korrespondierend zu dem Sachleistungsanspruch war im Rahmen der Nachlassverbindlichkeiten die Restkaufpreisschuld für das Grundstück mindernd zu berücksichtigen.

3.2.3.11 Examensklausur 2023/2024

Diese Examensklausur bestand – erstmals – aus zwei Teilen, die allerdings über § 14 ErbStG miteinander verbunden waren. Zunächst war eine Schenkung unter Lebenden zu beurteilen, der die Übertragung eines Grundstücks (vermietetes Einfamilienhaus) durch freigebige Zuwendung zugrunde lag. Der Grundbesitzwert war vorgegeben, die Steuerbefreiung nach § 13d ErbStG fand Anwendung und die vom Beschenkten getragenen Erwerbsnebenkosten waren bereicherungsmindernd zu berücksichtigen.

Bei dem folgenden Erwerb von Todes wegen ging es schwerpunktmäßig wieder um die Bewertung und Begünstigung von Betriebsvermögen (Einzelunternehmen). Bewertungsseitig war der Substanzwert bei fehlender Zwischenbilanz auf den Bewertungsstichtag zu ermitteln und mit dem vorgegebenen Gutachterwert abzugleichen. Dies sollte für die Kandidaten gut „machbar“ gewesen sein. Es lag zwar begünstigungsfähiges Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG vor, jedoch ergab der 90 %-Test, dass kein begünstigtes Vermögen gegeben war, da die Verwaltungsvermögensquote über 90 % lag. Weiter war Grundvermögen bei vorgegebenem Grundbesitzwert hinsichtlich der Steuerbefreiung nach § 13d ErbStG zu beurteilen. Darüber hinaus war übriges Vermögen in Form einer Versicherungszahlung bezüglich eines Pkw-Schadens und eines Bankguthabens zu berücksichtigen. Im Rahmen der Nachlassverbindlichkeiten galt es, ein Vermächtnis in Form einer Rentenverpflichtung zu bewerten und den Abzug – erstmals - unter Berücksichtigung des § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG vorzunehmen.

Weiter war über § 14 ErbStG die Schenkung als Vorerwerb bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs zu berücksichtigen. Als Besonderheit war auch zu beachten, dass der Zahlungsanspruch aus einer Lebensversicherung nicht zum Nachlass gehörte, weil dieser direkt dem vertraglich bezugsberechtigten Sohn des Erblassers zufloss. Dieser war von der Erbfolge testamentarisch ausgeschlossen, verzichtete jedoch auf die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs. Die erwerbende Person (Freund) gehörte – erstmals – nicht der Steuerklasse I an, sondern der Steuerklasse III.

3.2.4 Die Original-Examensklausur 2014/2015 als Musterklausur

Exemplarisch für eine Original-Examensklausur ist nachstehend der vollständige Klausurtext der Examensklausur 2014/2015 wiedergegeben, der letzten Examensklausur, die im Bundessteuerblatt veröffentlicht wurde. Wegen urheberrechtlicher Probleme werden die StB-Exa-

mensklaturen seit 2015 nicht mehr im Bundessteuerblatt veröffentlicht und die Klausurtexte dürfen seit der Prüfung 2016 auch nicht mehr von den Examenskandidaten nach der Klausur mitgenommen werden.

Sachverhalt: Der rüstige – in München wohnhafte – Unternehmer Robert Rundlich verstarb am 31.12.2012 um 23:00 Uhr durch einen fehlgeleiteten China-Böller.

Robert hatte im Oktober 2010 gleichzeitig mit seiner Ehefrau Carola – die Ehegatten lebten im Güterstand der Gütertrennung – ein handschriftliches Testament verfasst. Sowohl Carola als auch Robert hatten jeweils ein Testament ge- und unterschrieben. Carola und Robert setzten sich jeweils in ihrem Testament gegenseitig als Erben ein; Carola wäre ansonsten unversorgt. Heidi und Hans Rundlich, die gemeinsamen Kinder des Paares, beide geboren am 29.03.1968, sollten nach diesen Testamenten gleichberechtigte gemeinsame Erben des jeweils überlebenden Ehegatten sein.

1. Die Immobilien in Oberbayern

Eine Erbschaft ermöglichte Robert Rundlich im Jahr 2010, eine Tankstelle (aus einer Insolvenzmasse) in Starnberg, Am Seeweg 15, zu erwerben; der Kaufpreis ist vollständig entrichtet worden. Im Jahr 2009 war die Tankstelle auf den notwendigen Stand der Technik gebracht worden; der Veräußerer verlangte deshalb für die ganze Tankstelle 800.000 €, weil die Bodenversiegelung und die Tankanlage zum Verkaufszeitpunkt allein – laut Gutachten – je 62.000 € wert waren. Carola kannte in Nürnberg den Notar Heinrich Hurlig und setzte durch, dass bei diesem der Kaufvertrag beurkundet wurde. Hurlig setzte in seiner Kanzlei eine ältere EDV-Anlage ein; wegen einer EDV-Panne hat Hurlig seine mit dem Grundstückserwerb verbundenen Anzeigepflichten erst am 08.01.2013 nachgeholt; die Eintragung im Grundbuch erfolgte jedoch erst am 06.02.2013.

Robert – welcher bereits das Nachbargrundstück zu der Tankstelle besaß – hatte vor, die Tankstelle – welche ab 2011 nicht mehr betrieben wurde – demnächst abzureißen und die Fläche zu begrünen, um einen schönen Ausblick zu haben. Der gemeine Wert der Tankstelle zum Todeszeitpunkt betrug 960.000 €.

Im Jahr 2011 ließ Robert auf dem bereits in seinem Eigentum befindlichen Nachbargrundstück zu der Tankstelle (Am Seeweg 17) ein neues Gebäude errichten. Carola hatte sich – nachdem die Baubehörde einen geplanten großen Wintergarten baurechtlich als nicht genehmigungsfähig abgelehnt hatte – von Robert einen Pool im Außenbereich gewünscht, welcher auch in den späteren Planungen berücksichtigt wurde. Hans Rundlich, der nach Baubeginn den Grundbuchauszug in die Hand bekam, wies seinen Vater Robert darauf hin, dass der Pool mit einem dinglich gesicherten Rohrleitungsrecht des Nachbarn Ginsel (Am Seeweg 19) im Widerspruch stand. Nachbar Ginsel hatte dabei das Recht, auf einem bestimmten Bereich des Grundstücks von Robert Rohre zur Entwässerung und Versorgung seines Grundstücks zu legen. Robert wollte das Recht des Nachbarn mit einem einmaligen Geldbetrag ablösen. Darauf wollte dieser sich nicht einlassen und forderte regelmäßige Geldflüsse.

Beim Notar wurde letztlich im Juli 2012 folgendes vereinbart.

Robert durfte den Pool so bauen wie geplant, hatte sich jedoch zu folgenden Leistungen verpflichtet:

01.01.2014 eine entscheidende Rolle. Im Jahr 2020 im Rahmen der Frage des Ausscheidens einer Gesellschafterin aus der GbR spielte das BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl I 2019 I S. 6 Rz. 12 EStG eine Rolle.

1.4 Der äußere Bereich – Aufgabenstellungen und Gliederung – Allgemeines

Der Aufbau der Einkommensteuerteile hat sich vom Jahr 2004 an begonnen zu verändern. Bis zum Jahr 2004 bildeten meist sehr umfangreiche Sachverhalte den Gegenstand der Prüfung. Im Rahmen der letzten fünf Termine bestanden die Einkommensteuerteile jedoch vielmehr aus zwei bis vier Teilaufgaben bzw. verschiedenen kürzeren Sachverhalten. Dieser Trend wird sich wohl auch in den kommenden Jahren nicht wesentlich ändern. Im Gegenteil war die Klausur aus dem Jahr 2009 sogar wegweisend für einen neuen Trend. Beim Sachverhalt, der der dritten Teilaufgabe des Jahres 2009 zugrunde lag, wurde ausschließlich nach der Berücksichtigung von Aufwand im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 1a EStG und § 33a Abs. 1 EStG gefragt. Diese Teilaufgabe konnte völlig isoliert von der ganzen übrigen Klausur gelöst werden, da keinerlei Bezug zu den anderen Teilaufgaben bzw. Sachverhalten bestand. Es ist von 2009 bis zum Jahr 2013 durchaus erkennbar, dass stets kürzere Teilsachverhalte präsentiert werden und die Fallfragen sich ganz spezifisch auf ein oder zwei Einzelprobleme beschränken. Rein lohnsteuerliche Fragestellungen waren bis zum Jahr 2010 noch nie Gegenstand einer Steuerberaterexamensklausur. Wer sich mit Fragen aus dem Bereich der Lohnsteuer im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit beschäftigt, der hatte bei der Falllösung wohl keine Probleme. Im Rahmen der Vorbereitungskurse werden lohnsteuerliche Fragen nur in geringem Umfang oder gar nicht behandelt. Mithilfe der Regelungen der LStDV und der Einkommensteuerrichtlinien war die Klausur jedoch nicht mehr völlig unlösbar. Auch im Jahr 2015/2016 war Sachverhalt 2 des Teil I wieder dem Bereich der Lohnsteuer zuzuordnen. Im Durchgang 2016/2017 hätte die Überschrift des Teil I eher Lohnsteuer bzw. Abzugsteuern als Einkommensteuer lauten müssen. Der Teil umfasste 60 % des gesamten zweiten Tages. Auch an dieser Stelle sei erneut der Hinweis auf die Bedeutung des IStR gelegt. Im Jahr 2020 spielen „Probleme“ aus diesem Bereich sowohl im ESt-Teil als auch im KSt-Teil eine nicht untergeordnete Rolle und im Jahr 2021 waren quasi auch wieder 10 % dem IStR zuzuordnen und 2022 schließlich wieder „satte“ 25 %.

1.4.1 Der äußere Bereich – Aufgabenstellungen im Detail

Bzüglich des Einkommensteuerteils der Ertragsteuerklausur waren bis zum Jahr 2008 zwei verschiedene Klausurtypen zu unterscheiden. Seit der Klausur 2009 kann wohl auch noch von einem weiteren Klausurtyp ausgegangen werden. Der Bereich der Lohnsteuer – aus der Klausur des Jahres 2010 – oder auch ganz typisch der Sachverhalt 5 des Teil I des Jahres 2013/2014 kann diesem seit 2009 existierenden Klausurtyp zugeordnet werden.

1.4.1.1 Typ I

Als Klausurtyp I wird eine komplette Klausur oder Teile einer Klausur bezeichnet, in deren Rahmen zunächst – meist beginnend mit den persönlichen Verhältnissen – verschiedene Geschäftsvorfälle eines oder mehrerer natürlicher Personen im Laufe eines Jahres beschrieben werden.

Eine solche Klausur bzw. ein solcher Klausurteil könnte typischerweise wie folgt beginnen.

Beispiel:**Allgemeines - Familienverhältnisse**

Der von Frau Brunhilde Gaga geschiedene Franz Friek (FF geb. am 10.10.1963) hat am 11.10.2023 noch mal geheiratet nämlich Frau Berta Friek (BF geborene Schlosser geb. am 12.10.1962). FF und BF leben gemeinsam in einem Einfamilienhaus mit Garten in Hamburg.

Rente der BF

Seit März 2021 bekommt BF eine Erwerbsunfähigkeitsrente von einem inländischen Versicherer in Höhe von 470 € monatlich. Ab Januar 2022 wurde die Rente – entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen – um monatlich 30 € – erhöht und stets zum fünfzehnten jeden Monats auf ihrem Konto gutgeschrieben. Diese Rente wird BF bis zum Erreichen ihres 63. Lebensjahrs gezahlt werden.

Beteiligung der BF an der Zwiebel und Knoblauch GmbH

Die im Januar 2006 gegründete Zwiebel und Knoblauch-GmbH mit Sitz in Ulm (Stammkapital 50.000 € – eingetragen im Handelsregister seit 21. Januar 2006) stellt Gewürze her. Bereits im März 2013 erwarb BF für 500 € einen entsprechenden Anteil am Stammkapital der GmbH, den sie seither im Privatvermögen hält.

Ihre damaligen Anschaffungsnebenkosten (Eintragung usw.) beliefen sich auf 40 €. Bereits im Januar 2018 benötigte die Z-K-GmbH neues Kapital. Die Gesellschafter beschlossen auf der Gesellschafterversammlung im Februar 2018 eine Kapitalerhöhung auf 100.000 € wobei sich als neue Gesellschafterin die Vamp.-AG mit einer Einlage i.H.v. 50.000 € an der Z-K-GmbH beteiligen sollte. Alle übrigen Gesellschafter verzichteten auf die Annahme der ihnen eingeräumten Angebote auf den Bezug neuer Anteile. Die Kapitalerhöhung und auch die neue Struktur der Anteile wurden am 11. November 2018 im Handelsregister eingetragen.

Mit notariellem Vertrag vom 08.08.2023 veräußerte BF ihren kompletten Anteil an der Z-K-GmbH für 20.000 € an Herrn Graf. Dieser übernahm vereinbarungsgemäß die Nebenkosten und war vertraglich verpflichtet den Kaufpreis in zwei gleichen Raten zu je 10.000 € zu bezahlen. Die erste Rate war am 06.09.2023 fällig. Zu diesem Zeitpunkt wurde Herr Graf auch bereits – wie vertraglich vereinbart – als neuer Anteilseigner im Handelsregister eingetragen. Er zahlte die Rate pünktlich. Auch die zweite Rate von 10.000 € überwies er – wie vertraglich vereinbart – pünktlich zum 15.01.2024.

Wohnung der BF in der Kreuzstraße 17 in Dresden

Ende des Jahres 2023 verstarb die Schwester der BF. In ihrem Testament vermachte sie der BF 600.000 €. Auf Drängen ihres Steuerberaters ...

Ein Lösungsvorschlag folgt unten.

Bei diesem Klausurtyp wird die entweder dem Sachverhalt vorangestellte oder am Ende des Sachverhalts präsentierte Aufgabenstellung meist lauten:

Ermitteln Sie das **zu versteuernde Einkommen** des X oder der Eheleute X und Y für den Veranlagungszeitraum 20xx. Eventuelle Wahlrechte zugunsten des niedrigst möglichen zu versteuernden Einkommens gelten als ausgeübt.

Die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens einer bzw. mehrerer natürliche/r Person/en für ein bestimmtes Jahr (Veranlagungszeitraum) stellt **das „Kerngeschäft“** beim Lösen einer

solchen Klausur dar. Diese Aufgabenstellung war im Jahr 2019 im Sachverhalt 3 des Teil I gegeben und auch im Jahr 2020 im Sachverhalt 2 des Teil I.

Daran ändert sich auch nichts, wenn die Aufgabenstellung, wie in den Jahren 2006, 2009 und im Sachverhalt 1 des Jahres 2022 lautet:

Ermitteln Sie die **festzusetzende Einkommensteuer** des X für den Veranlagungszeitraum 20xx. Eventuelle Wahlrechte zugunsten der niedrigst möglichen zu festzusetzenden Einkommensteuer gelten als ausgeübt.

Um die festzusetzende Einkommensteuer ermitteln zu können, muss zunächst das zu versteuernde Einkommen ermittelt bzw. gefunden werden.

Soweit, wie im Jahr 2008, im Jahr 2012, im Sachverhalt 2 des Teil I des Jahres 2013/2014, in den Sachverhalten 1 und 2 des Teil I im Jahr 2014, im Sachverhalt 3 des Teil I des Jahres 2016/2017 und auch im Jahr 2019 sowie im Jahr 2018 und im Sachverhalt 1 und Sachverhalt 3 des Teil I des Jahres 2020, im Sachverhalt 2 und 3 des Teil I aus dem Jahr 2022 und im Teil I Sachverhalt 1 des Jahres 2023 die Aufgabenstellung wie folgt lautet:

Ermitteln Sie **die Einkünfte** der Eheleute B oder des unbeschränkt steuerpflichtigen B für den Veranlagungszeitraum 2007, 2011, 2012, 2014, 2016, 2018 bzw. 2019, 2021 oder 2022. Eventuelle Wahlrechte zugunsten des niedrigst möglichen zu versteuernden Einkommens gelten als ausgeübt. Oder in den Hinweisen: Sofern verschiedene Lösungsmöglichkeiten bestehen, ist das für das Jahr 2014 (2016) günstigste steuerliche Ergebnis zu wählen.

bleibt das „Kerngeschäft der Klausurlösung“ unverändert. Nur ausgehend vom Gesamtbetrag der Einkünfte, den es 2008 bzw. 2011 zu ermitteln galt, kann das zu versteuernde Einkommen gefunden werden.

Im Rahmen der Aufgabenstellung der Klausur 2008 und auch im Jahr 2016/2017 bei Sachverhalt 2 und 3 war noch folgender Hinweis enthalten: **„Auf Steuerpflicht, Tarif und Veranlagungsart ist nicht einzugehen“**.

Wenn und soweit **ein solcher Hinweis nicht gegeben** wird, sollte bevor mit der Ermittlung der Einkünfte, des zu versteuernden Einkommens oder der festzusetzenden Einkommensteuer begonnen wird, kurz aber erschöpfend auf die **Frage der Steuerpflicht** eingegangen werden.

Beispiel: Der Alleinstehende A ist türkischer Staatsbürger und lebt nach seinem Umzug aus Ankara (Türkei) seit Mai 2023 in einer Zweiraumwohnung in Bochum. Nun vermietet A noch Wohnungen in der Türkei, betreibt ein Handelsgewerbe im Inland, ist an mehreren in- und ausländischen Kapitalgesellschaften beteiligt, wobei Teile der zur Veräußerung anstehenden Beteiligungen im Privatvermögen andere im Betriebsvermögen gehalten werden und eine gesetzliche Altersrente erhält A zudem noch ...

Im Rahmen der Lösung sollte der **„Fußgängerpunkt“** zur Steuerpflicht, Veranlagungsart und zum Tarif „unbedingt mitgenommen“ werden:

Der Einstieg könnte beispielsweise (sehr kurz) lauten:

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

2.3.1.5 Reihenfolge der rechtlichen Würdigung – die RGMB-Regel

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

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

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

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

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

In den Lösungen zahlreicher Probeklausuren und auch bei der Durchsicht der von den Prüflingen gefertigten Originallösungen (zumeist im möglichen Überdenkungsverfahren) zeigt sich immer wieder, dass die Sachverhalte von den Prüflingen nicht zutreffend oder nicht vollumfänglich erfasst werden. Dies ist insbesondere dem ungenauen und flüchtigen Lesen der Sachverhalte geschuldet und führt leider oft zum Nicht-Erlangen der „Fußgängerpunkte“ und damit zum möglichen Nichtbestehen der Prüfung. Es liegt in der Natur der Sache, dass bei der Ausarbeitung des sich auftuenden Sachverhaltes bereits im Kopf eine grobe Lösungsskizze umrissen wird, welches durch kurze, stichprobenartige Randnotizen am Sachverhalt ihren Niederschlag finden

sollte. Jedoch sollte man sich durch diese anfängliche Überlegung nicht dazu verleiten lassen, den Lösungsweg konsequent nach den gesetzlichen Anforderungen gutachterlich darzulegen. Allzu oft wird dann in der Lösung mit Unterstellungen gearbeitet bzw. mit Sachverhaltsangaben, die so aus diesem nicht entnommen werden können. Als Faustformel sollte gelten: Wenn der Punkt erreicht ist, dass mit Unterstellungen argumentiert werden muss, dann ist entweder der Sachverhalt nicht korrekt aufgearbeitet worden oder der eingeschlagene Lösungsweg nicht der richtige.

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

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

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

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

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

Deshalb ist bei einer Prüfung dieser Pensionszusage im Rahmen der Körperschaftsteuereklausur in Bezug auf die Prüfungsreihenfolge festzustellen, dass die meisten Prüflinge dazu neigen, mit dem Wort Pensionszusage in aller Regel die verdeckte Gewinnausschüttung vorrangig in Verbindung zu bringen. Jedoch ist **immer** zuerst zu prüfen, ob es sich um ein

zivilrechtlich wirksames Schuldversprechen der GmbH gegenüber dem Geschäftsführer handelt. Diese Reihenfolge ergibt sich auch aus R 8.7 KStR 2015.

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

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

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

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

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

An dieser Stelle ist es absolut wichtig, dass man die Lösung nicht „vorwegnimmt“. Nichts wäre jetzt verheerender als die Aussage, dass die Pensionsrückstellung aufgrund formaler Kriterien nicht anzuerkennen ist. Damit würden wesentliche Punkte (mithin „Fußgängerpunkte“) der Lösung liegen bleiben. Der Kandidat sollte bestrebt sein, den Korrektor auf seinem Lösungsweg „mitzunehmen“, damit dieser ohne Kenntnis der vermeintlichen Musterlösung die Herleitung einwandfrei nachvollziehen kann. Handelsrechtlich handelt es sich um einen