

NWB Steuer und Studium

STEUER + STUDIUM

PrüfungsCoach
schriftliche
StB-Prüfung



3

1.3.2022

www.nwb.de

► Spezial-Ausgabe

Herausgeber:

Prof. Dr. Franz Jürgen Marx
Prof. Dr. Christoph Uhländer

EDITORIAL

Schriftliche StB-Prüfung – Achtung Prüfungsschwerpunkte!
Andreas Wellmann

SCHAUBILD

Der Weg zum Steuerberater –
Zulassungsvoraussetzungen nach § 36 StBerG
Dr. Elke Lehmann

THEMENAUSWERTUNGEN DER LETZTEN 10 JAHRE UND EIN AUSBLICK

1. PRÜFUNGSTAG

Teilaufgabe zum Verfahrensrecht (AO/FGO)
Thomas Große

Teilaufgabe Erbschaft- und Schenkungsteuer, Bewertungsrecht und
Grunderwerbsteuer

Dr. Elke Lehmann

STEUERLEHRGÄNGE
D^R BANNAS



Schriftliche StB-Prüfung – Achtung Prüfungsschwerpunkte!

Andreas Wellmann | Geschäftsführer Steuerlehrgänge Dr. Bannas GmbH

Liebe Teilnehmerinnen und Teilnehmer,

welche Themen sind in der schriftlichen StB-Prüfung 2022 zu erwarten? Verlässliche Prognosen sind schwierig. Dennoch gibt es Prüfungsschwerpunkte, also „Dauerbrenner“, die Sie auf jeden Fall sicher beherrschen müssen.

Im Rahmen der **März-Ausgabe** der Zeitschrift **Steuer und Studium** werden daher jedes Jahr die Themen *aller* Prüfungsklausuren der letzten Jahre ausgewertet. Autoren sind erfahrene Dozenten unterschiedlicher renommierter Steuerfachschulen. Ihre Erfahrung erlaubt es, seriöse Tipps auch für die diesjährige Prüfung zu geben.

Und natürlich sind auch in diesem Jahr wieder **zwei Dozenten der Steuerlehrgänge Dr. Bannas** mit dabei. Lesen Sie daher im Folgenden die Themenauswertungen von Thomas Große (Teilaufgabe Verfahrensrecht) und von Dr. Elke Lehmann (Teilaufgabe Erbschaft- und Schenkungsteuer, Bewertungsrecht und Grunderwerbsteuer).

Steuer und Studium hilft Ihnen dabei, die „Dauerbrenner“

1. **zu identifizieren** (mithilfe der Themenauswertung der StB-Prüfungsklausuren der letzten zehn Jahre),
2. **zu lernen und vertiefen** – mithilfe von monatlich neu erscheinenden, verständlichen Beiträgen von Dozenten renommierter Steuerfachschulen (inkl. Schaubildern, Prüfungsschemata und vielen Tipps zur Klausurtechnik und -taktik) – **sowie**
3. **zu üben** – mithilfe von monatlich mind. zwei Übungsklausuren (inkl. Auspunkung und Punkte-schlüssel zur Selbstkontrolle!).

Denn ein systematisches Vorgehen in der Vorbereitung, die richtigen Schwerpunkte sowie eine ausgefeilte Klausurtaktik sind die **entscheidenden Faktoren für Ihren Erfolg!**

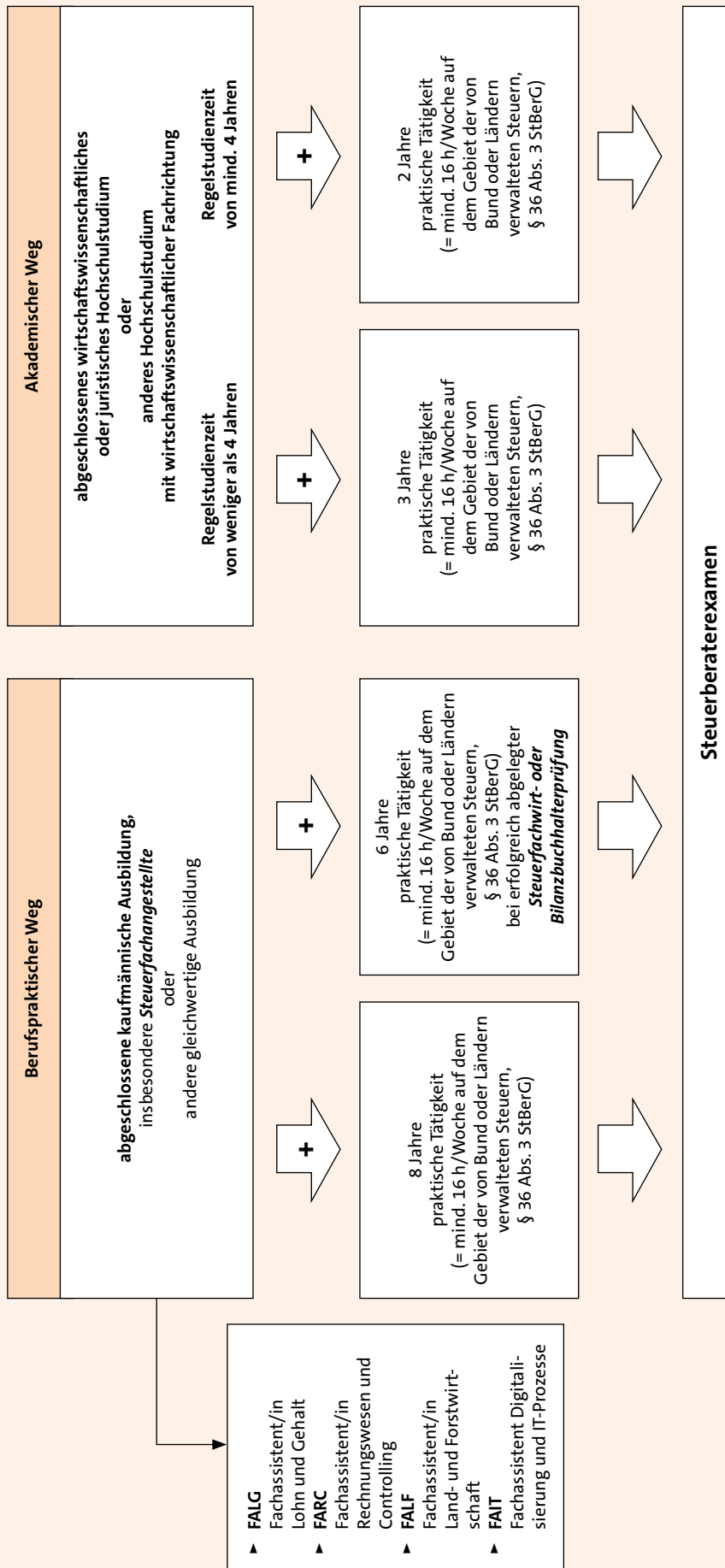
Nutzen Sie darüber hinaus als **Teilnehmer unserer Kernlehrgänge kostenlos** das **Kanzleipaket NWB MAX**. Abrufbar über die NWB Datenbank umfasst dieses Paket u. a. alle Fachbeiträge der **Zeitschriften NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht, BBK, IWB, Erben + Vermögen, Betriebswirtschaftliche Beratung, WP Praxis, StuB und PiR sowie 15 Online-Kommentare**. Registrieren Sie sich gleich für Ihr Kanzleipaket NWB MAX über den **Dr. Bannas Teilnehmerservice**.

Ich wünsche Ihnen weiterhin viel Erfolg in Ihrer Prüfungsvorbereitung!

Herzliche Grüße

Ihr

Der Weg zum Steuerberater – Zulassungsvoraussetzungen nach § 36 StBerG*



- ▶ **FALG** Fachassistent/in Lohn und Gehalt
- ▶ **FARC** Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling
- ▶ **FALF** Fachassistent/in Land- und Forstwirtschaft
- ▶ **FAIT** Fachassistent Digitalisierung und IT-Prozesse

* Über die hier dargestellten Angaben hinaus sind zur StB-Prüfung auch Kandidaten zuzulassen, die der Finanzverwaltung als Beamte des gehobenen Dienstes oder als vergleichbare Angestellte angehören oder angehört haben und bei dieser mind. 6 Jahre als Sachbearbeiter oder in mind. gleichwertiger Stellung praktisch tätig gewesen sind (= **Verwaltungsweg**).

Dr. Elke Lehmann
 Dieses Schaubild können Sie auch aus der **NWB Datenbank** herunterladen, NWB AAAAAI-00255. Es ergänzt die **Beiträge zur schriftlichen StB-Prüfung 2022 in dieser Ausgabe**:
 Vosse/Horst, Leitfaden zur schriftlichen StB-Prüfung 2022 – Richtig vorbereitet den ersten Meilenstein bewältigen, SteuerStud 3/2022 S. 160, NWB EAAAAI-00258; Kandler, Strategische Überlegungen für eine optimale Prüfungsvorbereitung – Analyse der schriftlichen StB-Prüfung 2020/2021, SteuerStud 3/2022 S. 170, NWB OAAAAI-00259; detaillierte Themenauswertungen zu den Prüfungsklausuren der letzten zehn Jahre: Große, 1. Tag der schriftlichen StB-Prüfung: Teilaufgabe zum Verfahrensrecht (AO/FGO), SteuerStud 3/2022 S. 174, NWB LAAAAI-00260; Becker, 1. Tag der schriftlichen StB-Prüfung: Teilaufgabe zur Umsatzsteuer, SteuerStud 3/2022 S. 179, NWB VAAAAI-00261; Lehmann, 1. Tag der schriftlichen StB-Prüfung: Teilaufgabe Erbschaft- und Schenkungsteuer, Bewertungsrecht und Grunderwerbsteuer, SteuerStud 3/2022 S. 184, NWB FAAAAI-00262; Baretti/Bauer/Mayr/Münch, 2. Tag der schriftlichen StB-Prüfung: Ertragsteuerrecht, SteuerStud 3/2022 S. 195, NWB PAAAAI-00263; Nüdling/Schörck, 3. Tag der schriftlichen StB-Prüfung: Buchführung und Bilanzwesen, SteuerStud 3/2022 S. 210, NWB ZAAAAI-00264.

1. Tag der schriftlichen StB-Prüfung: Teilaufgabe zum Verfahrensrecht (AO/FGO)

Themenauswertung der letzten zehn Jahre und ein Ausblick

Thomas Große*

Am ersten Tag des StB-Examens¹ wird eine Klausur mit „Aufgaben aus dem Verfahrensrecht und anderen Steuerrechtsgebieten“ geschrieben. Dabei ist der verfahrensrechtliche Teil besonders anspruchsvoll und fällt bei vielen Prüfungskandidaten eher schlecht aus. Dies muss jedoch nicht sein! Vielmehr lässt sich Ihre Punkteausbeute effizient erhöhen, wenn Sie die „Dauerbrenner“ der Prüfungsinhalte der letzten Jahre kennen und sicher beherrschen. Die nachfolgende Auswertung zeigt auf, welche Themengebiete immer wieder Gegenstand der Verfahrensrechtsklausuren der letzten zehn Jahre waren. Dies wird Ihnen dabei helfen, die richtigen Schwerpunkte in Ihrer Vorbereitung zu setzen.

I. Allgemeines

Die erste Klausur in der StB-Prüfung besteht aus einem AO/FGO-Teil, einem USt-Teil und einem Teil zur ErbSt/SchenkSt/Bewertung/ggf. GrESt. In den Punktebögen für die Korrektoren werden für die drei Teilbereiche zusammen 100 Punkte vergeben. Der AO/FGO-Teil besteht aus einem längeren oder zwei kürzeren Sachverhalten mit jeweils einer oder mehreren Aufgaben. In der Regel **können hier 35 (der 100) Punkte erzielt werden.**² Die Bearbeitungszeit beträgt insgesamt sechs Zeitstunden. Für die Bearbeitung des AO/FGO-Teils sollten Sie deshalb **mind. zwei Zeitstunden einplanen.**

II. Themen der StB-Prüfungen 2021–2012

HINWEIS

Bis einschließlich 2014 wurden die Aufgabentexte der StB-Prüfungen im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Dies ermöglichte somit eine umfassende und für alle am Originaltext nachzuvollziehende Auswertung. Aufgrund eines **Streits zum Urheberrecht** der Klausuren mit einigen Landesfinanzministerien sind die Originalklausuren **seit 2015** jedoch nicht mehr verfügbar. Zudem dürfen die Kandidaten die Prüfungsaufgaben seit dem Jahr 2016 auch nicht mehr im Anschluss an die schriftliche StB-Prüfung mitnehmen. Daher erfolgt für die Jahre 2015–2021 eine Darstellung der thematischen Schwerpunkte aufgrund von zuverlässigen und detaillierten Berichterstattungen von Teilnehmern.

Erarbeiten Sie sich somit nun mithilfe der nachfolgenden Analyse die richtigen Schwerpunkte für Ihre Prüfungsvorbereitung!³

1. Prüfungsjahr 2021

In einem ausführlichen Rechtsgutachten war zu prüfen, ob

1. gegen zwei Prüfungsanordnungen eingelegte Einsprüche zulässig sind,
2. die Einsprüche Aussicht auf Erfolg haben (unabhängig vom Ergebnis der Zulässigkeitsprüfung) und
3. das FA von der Ex-Gattin des Geprüften Geschäftsunterlagen herausverlangen kann.

In der Lösung waren folgende Punkte zu prüfen:

- ▶ Zulässigkeit und Begründetheit von Einsprüchen gegen Prüfungsanordnungen⁴.
- ▶ In der Zulässigkeitsprüfung waren Prüfungsschwerpunkte: Einspruch gegen einen unwirksamen VA (dies war im Zusammenhang mit § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 355 Abs. 1 AO und § 350 AO zu erörtern)⁵; Ersetzung eines unwirksamen VA (§ 365 Abs. 3 Nr. 2 AO); Bekanntgabe eines VA unter Missachtung einer Empfangsvollmacht (§ 122 Abs. 1 Satz 4 AO)⁶; Zustellung eines VA (§ 122 Abs. 5 AO i. V. mit dem VwZG); § 355 Abs. 1 AO i. V. mit § 356 AO (Problem: Liegt eine zutreffende Rechtsbehelfsbelehrung vor?); § 110 AO; Rechtsschutzbedürfnis.

* Rechtsanwalt und Steuerberater in Eschwege, www.aogrosse.de. Seit mehr als 15 Jahren bereitet er Kandidaten im Verfahrensrecht auf die StB-Prüfung vor.

1 Grundlegend zur schriftlichen StB-Prüfung s. den Leitfaden von Vossell/Horst, SteuerStud 3/2022 S. 160 NWB EAAAI-00258; zugelassene Hilfsmittel s. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder über den Termin der schriftlichen Steuerberaterprüfung 2022 und die hierfür zugelassenen Hilfsmittel v. 11.10.2021 NWB QAAA-92459. Zu strategischen Überlegungen im Hinblick auf die einzelnen Prüfungstage vgl. Kandler, SteuerStud 3/2022 S. 170 NWB OAAAI-00259.

2 Auf den USt-Teil (vgl. hierzu Becker, SteuerStud 3/2022 S. 179 NWB VAAAI-00261) entfallen ebenfalls 35 Punkte, auf den Teil zur ErbSt/SchenkSt/Bewertung/ggf. GrESt (vgl. hierzu Lehmann, SteuerStud 3/2022 S. 184 NWB FAAA-00262) 30 Punkte.

3 Alle SteuerStud-Lerninhalte fasst unser PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung unter NWB GAAA-44658 für Sie zusammen. Diese Übersichtsseite wird von uns fortlaufend ergänzt.

4 Vgl. hierzu die Übungsklausuren von Mirbach, SteuerStud 2/2022 S. 127 NWB HAAA-95696, und Ostermann, SteuerStud 8/2021 S. 566 NWB BAAA-81117.

5 Zu diesem Standardproblem s. Große, SteuerStud 3/2020 S. 181, 184 Beispiel 2 NWB OAAA-36739.

6 Zu dieser sehr prüfungsrelevanten Problematik vgl. AEAO zu § 122 Nr. 1.7.3, 1.7.4 und 4.4.4.

- ▶ In der Begründetheitsprüfung war die Rechtmäßigkeit einer Prüfungsanordnung zu erörtern und für den vorliegenden Fall insbesondere § 193 Abs. 1 AO und § 194 Abs. 1 i. V. mit der BPO.
- ▶ Zum Herausgabeverlangen gegenüber der Ex-Gattin waren die §§ 101 Abs. 1, 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 Nr. 1 sowie § 104 Abs. 2 und § 200 und § 97 Abs. 1 und § 93 Abs. 1 Satz 3 AO zu untersuchen.

Prüfungsschwerpunkte 2021	Verteilung der Punkte
Allgemeines: VA (Prüfungsanordnung, Bekanntgabe) und Ermittlungsvorschriften	ca. 46 %
Einspruch (einschl. § 110 AO)	ca. 54 %

2. Prüfungsjahr 2020

In einem Gutachten war zu prüfen, welche Erfolgsaussichten ein Einspruch gegen einen geänderten ESt-Bescheid hat.

In der Lösung waren folgende Punkte zu prüfen:

- ▶ Zulässigkeit und Begründetheit eines Einspruchs gegen einen ESt-Änderungsbescheid⁷.
- ▶ In der Zulässigkeitsprüfung war Prüfungsschwerpunkt die Einspruchsfrist (§ 355 AO) und die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO). Probleme: Fristversäumnis durch die Angestellte des Steuerberaters, Einhaltung der Frist des § 110 Abs. 2 AO⁸.
- ▶ In der Begründetheitsprüfung war die Rechtswidrigkeit eines ESt-Änderungsbescheids zu untersuchen.
- ▶ Das Hauptproblem war, ob der geänderte Bescheid wirksam bekannt gegeben wurde (und der Vorbehalt der Nachprüfung wirksam aufgehoben wurden, § 164 Abs. 3 Satz 1 AO). Es war zu untersuchen, ob der SB des FA seinen Bekanntgabewillen wirksam aufgegeben hatte (vgl. AEAO zu § 124 Nr. 5 und 6)⁹.
- ▶ In diesem Zusammenhang war die Nichtbeachtung der Empfangsvollmacht eines Steuerberaters zu prüfen (§ 122 Abs. 1 Satz 4 AO) und die Heilung des Bekanntgabe-/Übermittlungsmangels¹⁰.

Prüfungsschwerpunkte 2020	Verteilung der Punkte
Allgemeines: Steuerbescheide (Wirksamkeit und Bekanntgabe)	ca. 37 %
Einspruch (einschl. § 110 AO)	ca. 54 %
Korrekturvorschriften ¹¹ (§ 164 Abs. 2 AO und § 173 Abs. 2 AO)	ca. 9 %

3. Prüfungsjahr 2019

Gutachtlich zu prüfen war, ob

- ▶ ein Erstattungsanspruch des „falschen Erben“ für von ihm gezahlte ESt des Verstorbenen besteht und realisiert werden kann,
- ▶ es ggf. verfahrensrechtlich möglich ist, einen solchen Erstattungsanspruch zur Durchsetzung zu bringen und wem der Anspruch zusteht,
- ▶ das FA berechtigt ist, die ESt des Verstorbenen jetzt noch gegenüber der „richtigen“ Erbin zu realisieren.

In der Lösung waren folgende Punkte zu prüfen¹²:

- ▶ § 37 Abs. 2 Satz 1 AO (Voraussetzungen und Durchsetzung eines Erstattungsanspruchs);
- ▶ Nichtigkeit eines ESt-Bescheids (§ 125 Abs. 1 AO);
- ▶ Aufhebung eines ESt-Bescheids gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO;
- ▶ Festsetzungsfrist (§§ 169 ff. AO), insbesondere § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO und § 171 Abs. 3, 12 und 14 (im Zusammenhang mit §§ 228 ff. AO)¹³;
- ▶ Abtretung eines Erstattungsanspruchs (§ 46 AO).

Prüfungsschwerpunkte 2019	Verteilung der Punkte
Allgemeines: Wirksamkeit eines ESt-Bescheids, Erstattungsanspruch (§ 37 Abs. 2 AO), Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO)	ca. 83 %
Korrekturvorschriften	ca. 17 %

4. Prüfungsjahr 2018

Gutachtlich zu prüfen war,

- ▶ ob ein Feststellungsbescheid über den Gewinn einer Partnerschaftsgesellschaft überhaupt ergehen musste und ob dieser Bescheid an alle Beteiligten (u. a. an die Erbin eines Beteiligten) wirksam bekannt gegeben wurde,
- ▶ was der vom FA geänderte Gewinnfeststellungsbescheid regelt und wem gegenüber sowie wann dieser wirksam geworden ist,
- ▶ ob ein Einspruch (der Erbin) gegen den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid Aussicht auf Erfolg hat.

In der Lösung waren folgende Punkte zu prüfen¹⁴:

- ▶ Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gem. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und § 179 Abs. 2 Satz 2 AO (i. V. mit § 18 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 4 Satz 2 sowie § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG);
- ▶ Inhaltsadressaten von Feststellungsbescheiden (§ 179 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO und § 119 Abs. 1 AO);
- ▶ Bekanntgabe von zwei Feststellungsbescheiden gem. § 183 AO u. a. an eine Erbin;
- ▶ Ablehnung eines Antrags auf Erlass eines Ergänzungsbescheids (§ 179 Abs. 3 AO; vgl. AEAO zu § 180 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 und 4);
- ▶ Zulässigkeit eines Einspruchs gegen einen geänderten Feststellungsbescheid (§ 355 Abs. 1 AO, Einspruch gegen einen unwirksamen Bescheid, § 352 Abs. 1 AO);
- ▶ Begründetheit des Einspruchs gegen einen geänderten Feststellungsbescheid (§ 351 Abs. 1 AO);

7 Zu diesem „Dauerbrenner“ s. Große, SteuerStud 5/2019 S. 332 NWB OAAAH-07940.

8 Vgl. Große, SteuerStud 6/2019 S. 370, 372 und 373 (Prüfungsschema zur Zulässigkeit eines Einspruchs unter 5.a) und b)) NWB XAAAH-10222.

9 Vgl. Große, SteuerStud 3/2020 S. 181, 183 (Prüfungsschema zur ordnungsgemäßen Bekanntgabe unter 1. und dazu S. 185, Beispiel 5) NWB OAAAH-36739.

10 Vgl. die Hinweise in Große, SteuerStud 3/2020 S. 181, 183 (unter Kap. I.3.a) am Ende) NWB OAAAH-36739.

11 Ausführlich zu den Korrekturvorschriften vgl. Große, SteuerStud 6/2021 S. 390 NWB NAAAH-74948, zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2021 S. 3 NWB CAAAH-74956, sowie die Klausur von Mirbach, SteuerStud 2/2022 S. 127 NWB HAAAH-95696.

12 Die Fallkonstellation „Erstattungsanspruch des falschen Erben“ war – nahezu inhaltsgleich – bereits Gegenstand der Prüfung im Jahr 2018; vgl. hierzu unten unter Kap. II.4., m. v. N.

13 Vgl. Große, SteuerStud 3/2020 S. 181, 185 ff. NWB OAAAH-36739.

14 Zu den Problemen der Klausur s. allgemein Große, SteuerStud 6/2020 S. 370 NWB HAAAH-44302, und insbesondere die Übungsklausur ders., Beilage zu SteuerStud 6/2020 S. 3 NWB XAAAH-44366.

- Korrekturvorschriften (§ 181 Abs. 1 AO i. V. mit § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO, § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO, § 177 AO).

Prüfungsschwerpunkte 2018	Verteilung der Punkte
Allgemeines: Feststellungsbescheide (Inhalt und Bekanntgabe)	ca. 51 %
Einspruch	ca. 23 %
Korrekturvorschriften	ca. 26 %

5. Prüfungsjahr 2017¹⁵

Gefordert war eine gutachtliche Prüfung,

- welche Rechtsbehelfe zu empfehlen sind, um die Ablehnung von Anträgen auf
 - Feststellung der Nichtigkeit eines Bescheids,
 - Aufhebung eines Bescheids und
 - Erstattung eines Geldbetrags (§ 37 Abs. 2 AO) überprüfen zu lassen und
- inwieweit die jeweiligen Rechtsbehelfe Aussicht auf Erfolg haben.

In der Lösung waren folgende Punkte zu prüfen:

- Statthaftigkeit von Einsprüchen gegen Ablehnungsbescheide (§ 118 AO, § 155 Abs. 1 Satz 3 Alternative 2 AO, § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO);
- Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheids gem. § 218 Abs. 2 AO;
- Zulässigkeit eines Einspruchs (hier insbesondere § 357 AO, § 350 AO sowie § 355 Abs. 1 AO i. V. mit § 122 Abs. 1 Satz 3 AO, § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO, § 108 Abs. 3 AO und § 356 Abs. 2 AO);
- Begründetheit des Einspruchs gegen die Ablehnung des Antrags gem. § 125 Abs. 5 AO (§ 125 Abs. 1 AO und § 119 Abs. 1 AO waren mehrfach zu prüfen, § 122 Abs. 1 AO);
- Begründetheit des Einspruchs gegen die Ablehnung des Antrags auf Aufhebung eines Est-Bescheids (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO);
- Berechnung der Festsetzungsfrist (insbesondere § 170 Abs. 1 Alternative 2 AO, § 108 Abs. 3 AO, § 171 Abs. 3 AO, § 110 AO, § 171 Abs. 12 AO und § 171 Abs. 3a AO);
- Berechnung der Höhe eines Erstattungsanspruchs gem. § 37 Abs. 2 AO.

Prüfungsschwerpunkte 2017	Verteilung der Punkte
Einspruch	ca. 23 %
Korrekturvorschriften	ca. 8 %
Allgemeines: Festsetzungsverjährung, Bekanntgabe, Nichtigkeit, § 218 Abs. 2 AO, § 37 Abs. 2 AO	ca. 69 %

6. Prüfungsjahr 2016¹⁶

Gutachtlich war zu prüfen, ob ein Est-Bescheid (erneut) geändert werden kann.

In der Lösung waren folgende Punkte zu prüfen:

- Bindungswirkung eines Feststellungsbescheids (§§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und 182 AO);

- Verböserung gem. § 367 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO, Einschränkung des Grundsatzes der Vollüberprüfung;
- Korrektur gem. § 164 Abs. 2 AO (Weitergeltung des Vorbehalts), § 164 Abs. 4 AO i. V. mit der Berechnung der Festsetzungsfrist (insbesondere § 171 Abs. 2 AO, Abs. 10 und Abs. 4 AO);
- Korrektur gem. § 129 AO i. V. mit der Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist des § 171 Abs. 2 AO;
- Korrektur gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO i. V. mit der Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist des § 171 Abs. 10 Satz 4 AO i. V. mit § 171 Abs. 4 und 3a AO;
- Pflicht zum Hinweis auf die Verböserung gem. § 367 Abs. 2 Satz 2 AO, um die Rücknahme des Einspruchs zu ermöglichen.

Prüfungsschwerpunkte 2016	Verteilung der Punkte
Einspruch	ca. 15 %
Korrekturvorschriften	ca. 31 %
Allgemeines: Verhältnis Feststellungsbescheid/Est-Bescheid, Festsetzungsverjährung	ca. 54 %

7. Prüfungsjahr 2015

In diesem Jahr war zu erläutern, wie viele und welche VA sich in einem „Est-Bescheid“ befinden. Weiter war gutachtlich zu prüfen, ob das Folgende geändert werden muss:

- eine USt-Festsetzung und
- ein an Eheleute gerichteter Est-Bescheid.

In der Lösung waren folgende Punkte zu prüfen:

- Steuerbescheide gem. § 155 Abs. 1 AO, § 155 Abs. 3 AO i. V. mit § 44 Abs. 1 AO und §§ 26, 26b EstG, § 152 AO (§ 3 Abs. 4 Nr. 2 AO), VA über die Anrechnung von Vorauszahlungen (§ 36 Abs. 2 Nr. 1 EstG) und Leistungsgeboten (§ 254 Abs. 1 AO)¹⁷ – die Frage nach den VA in einem Est-Bescheid war losgelöst vom eigentlichen Fall zu erörtern;
- eine USt-Festsetzung gem. § 18 Abs. 3 UStG, § 168 Satz 1 AO;
- Korrektur einer USt-Festsetzung gem. § 164 Abs. 2 AO, § 164 Abs. 4 AO i. V. mit der Berechnung der Festsetzungsfrist (insbesondere § 171 Abs. 3 AO);
- Korrektur von Est-Bescheiden gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO und § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO, zehnjährige Festsetzungsfrist gem. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO i. V. mit § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO (war mehrfach zu prüfen);
- Korrektur gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO und § 177 Abs. 1 AO (war mehrfach zu prüfen).

Prüfungsschwerpunkte 2015	Verteilung der Punkte
Korrekturvorschriften	ca. 34 %
Allgemeines: VA, Steuerbescheide, Festsetzungsverjährung	ca. 60 %
Steuerstrafrecht	ca. 6 %

¹⁵ Vgl. dazu die Übungsklausur von Große, Beilage 1/2018 zu SteuerStud 6/2018 S. 3 NWB CAAAG-79602.

¹⁶ Vgl. dazu die Übungsklausur von Große, SteuerStud 4/2017 S. 249 NWB XAAAG-37494.

¹⁷ Vgl. Große, SteuerStud 3/2020 S. 181 (unter Kap. I.) NWB OAAAH-36739.

8. Prüfungsjahr 2014

Zu untersuchen war,

- ▶ wie viele VA eine „Prüfungsanordnung“ enthält,
- ▶ ob diese inhaltlich rechtmäßig ist,
- ▶ ob sie wirksam bekannt gegeben wurde und wann die Einspruchsfrist beginnt,
- ▶ ob drei KSt-Bescheide geändert werden können.

In der Lösung waren folgende Punkte zu prüfen:

- ▶ Prüfungsanordnung gem. §§ 196 und 197 AO, VA (§ 118 AO) – die Frage nach der Anzahl der VA war losgelöst vom eigentlichen Fall zu erörtern;
- ▶ Bekanntgabe gem. § 122 Abs. 1 Satz 1 und 4 AO, Heilung eines Bekanntgabefehlers (vgl. insoweit AEAO zu § 122 Nr. 1.7.3, 1.7.4 und 4.4.4);
- ▶ Rechtmäßigkeit der Prüfungsanordnung: § 193 Abs. 1 AO, § 194 Abs. 1 Satz 2 AO und §§ 4 und 5 BpO;
- ▶ Korrektur gem. § 164 Abs. 2 AO (Weitergeltung des Vorbehalts), § 164 Abs. 4 AO i. V. mit der Berechnung der Festsetzungsfrist v. a. § 171 Abs. 4 Satz 1 und 2 AO);
- ▶ Korrektur gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO und § 169 Abs. 1 Satz 1 AO, insbesondere i. V. mit § 171 Abs. 4 AO (war mehrfach zu prüfen);
- ▶ Korrektur gem. § 164 Abs. 2 und Abs. 4 Satz 2 AO, § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO und § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO (i. V. mit § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO sowie § 169 Abs. 2 Satz 2 und 3 AO).

Prüfungsschwerpunkte 2014	Verteilung der Punkte
Korrekturvorschriften	ca. 33 %
Allgemeines: VA, Prüfungsanordnung, Bekanntgabe, Festsetzungsverjährung	ca. 64 %
Steuerstrafrecht	ca. 3 %

9. Prüfungsjahr 2013¹⁸

Die Klausur bestand aus zwei Fällen.

Im **ersten Fall** war gutachtlich zu prüfen, ob eine Stpfl. zulässig und erfolgreich Einsprüche eingelegt hat.

In der Lösung waren folgende Punkte zu prüfen:

- ▶ Zulässigkeit eines Einspruchs gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid: Auslegung der Erklärung der Stpfl. (§ 133 BGB analog und § AEAO Vor § 347 Nr. 1 a. E.), § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, § 357 Abs. 1 AO, § 355 Abs. 1 AO (Heilung eines Bekanntgabemangels, AEAO zu § 122 Nr. 4.4.4 und 1.7.3); § 357 Abs. 2 Satz 2 AO, § 350 AO;
- ▶ Zulässigkeit eines Einspruchs gegen einen ESt-Bescheid: § 357 Abs. 1 Satz 1 AO, § 355 Abs. 1 AO i. V. mit § 108 Abs. 3 AO und Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 Abs. 1 und 2 AO);
- ▶ Begründetheit eines Einspruchs gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid: § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b AO: Problematisch war, dass die Stpfl. ihren Wohnsitz in den Bezirk des Feststellungs-FA verlegte und die Feststellung dadurch sinnlos wurde, vgl. § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO (AEAO zu § 180 Nr. 4).
- ▶ Begründetheit eines Einspruchs gegen einen ESt-Bescheid: § 351 Abs. 2 AO und § 367 Abs. 2 Satz 1 AO.

Im **zweiten Fall** war gutachtlich zu prüfen, ob bzw. inwieweit drei ESt-Bescheide korrigiert werden müssen.

In der Lösung waren folgende Punkte zu prüfen:

- ▶ Korrekturen gem. § 164 Abs. 2 AO (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG und H 6.4 EStH), § 164 Abs. 4 AO i. V. mit der Berechnung der Festsetzungsfrist (insbesondere § 171 Abs. 4 Satz 1 und 2 AO und § 361 Abs. 1 AO), § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO;
- ▶ Korrektur gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, § 175 Abs. 1 Satz 2 AO.

Prüfungsschwerpunkte 2013	Verteilung der Punkte
Einspruch	ca. 43 %
Korrekturvorschriften	ca. 17 %
Allgemeines: Feststellungsbescheid, Bekanntgabe, Festsetzungsverjährung	ca. 40 %

10. Prüfungsjahr 2012

Gutachtlich war zu untersuchen,

- ▶ wie viele Einsprüche sich aus einem Schreiben und einem nachfolgenden Fax ergeben,
- ▶ ob diese zulässig sind und
- ▶ ob sie Aussicht auf Erfolg haben.

In der Lösung waren folgende Punkte zu prüfen¹⁹:

- ▶ Auslegung einer Erklärung als Einspruch (§ 133 BGB analog, AEAO vor § 347 Nr. 1 a. E.); zwei Einsprüche gegen ESt-Bescheide (§ 155 Abs. 3 AO);
- ▶ Zulässigkeit von Einsprüchen gegen die ESt-Bescheide: § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, § 357 Abs. 1 Satz 2 und 3 AO, § 350 AO, § 355 Abs. 1 AO i. V. mit der Heilung einer mangelhaften Bekanntgabe/Zustellung;
- ▶ mangels Rechtsschutzbedürfnisses ist kein zweiter Einspruch in derselben Sache zulässig;
- ▶ Einspruchsrücknahme (§ 362 AO) wegen erloschener Vollmacht (§ 80 Abs. 1 Satz 3 AO) unwirksam;
- ▶ Begründetheit eines Einspruchs gegen einen Änderungsbescheid (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO und § 351 Abs. 1 AO);
- ▶ Korrektur gem. § 165 Abs. 2 AO (Weitergeltung der Vorläufigkeit, Umfang der Korrektur nach Beseitigung der Ungewissheit);
- ▶ Korrektur gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO, § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 129 AO (Übernahmefehler) und § 173a AO, § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO (mangelnde Rechtserheblichkeit einer Tatsache, vgl. AEAO zu § 173 Nr. 3), § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO;
- ▶ § 351 Abs. 1 Alternative 2 AO ermöglicht es i. V. mit § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO die ESt niedriger als im zuvor bestandskräftig gewordenen Betrag festzusetzen²⁰.

Prüfungsschwerpunkte 2012	Verteilung der Punkte
Einspruch	ca. 49 %
Korrekturvorschriften	ca. 43 %
Allgemeines: Bekanntgabe, Formfehler	ca. 8 %

¹⁸ Vgl. dazu die Übungsklausur von Große, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 3 NWB NAAAH-36761.

¹⁹ Vgl. dazu die Übungsklausur von Große, Steuer-Repetitor 9/2019 NWB FAAA-16268.

²⁰ Vgl. Große, SteuerStud 5/2019 S. 332 NWB QAAA-07940.

III. Zusammenfassende Auswertung

Prüfungsschwerpunkte 2012–2021 im Gesamtüberblick	
Prüfungsgebiete	Verteilung der Punkte
1. Allgemeines: ► Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO) ► VA (§§ 118 ff. AO), insbesondere Bekanntgabe und Nichtigkeit ► Steuerbescheide (§§ 155 ff. AO), insbesondere ESt- und USt-Bescheide ► Feststellungsbescheide (§§ 179 ff. AO) ► Außenprüfung (§§ 193 ff. AO), insbesondere Prüfungsanordnung ► § 218 Abs. 2 AO und § 37 Abs. 2 AO	ca. 51 % (war in den letzten zehn Jahren ein Schwerpunkt in jeder AO-Klausur)
2. Korrekturvorschriften (§ 129 AO, § 164 Abs. 2 AO und § 165 Abs. 2 AO, §§ 172–177 AO)	ca. 22 % (waren in den letzten zehn Jahren ein Schwerpunkt in neun AO-Klausuren)
3. Einspruchsverfahren (§§ 347–367, § 110, § 108 AO i. V. mit §§ 187 Abs. 1 und 188 Abs. 2 BGB)	ca. 26 % (war in den letzten zehn Jahren ein Schwerpunkt in sieben AO-Klausuren)
4. Steuerstrafrecht (insbesondere § 370 und § 378 AO und § 15, §§ 25–27 StGB)	ca. 1 % (war in den letzten zehn Jahren ein Schwerpunkt in zwei AO-Klausuren)
5. Vollstreckung wegen Geldforderungen (§§ 249 ff. AO)	0 % (war aber 2007 das letzte Mal Gegenstand der AO-Klausur)
6. Haftung für Steuerschulden (§§ 69 ff., § 191 und § 219 AO)	0 % (war aber vor 2007 mehrfach Gegenstand von AO-Klausuren)
7. FGO (insbesondere Erfolgsaussichten einer Klage sowie § 69 AO und § 114 FGO)	0 % (war aber vor 2007 mehrfach Gegenstand von AO-Klausuren)

IV. Ausblick: Schriftliche StB-Prüfung 2022

Die zusammenfassende Auswertung verdeutlicht, dass in den letzten zehn Jahren **praktisch sämtliche Punkte in den o. g. ersten drei Prüfungsgebieten** zu erzielen waren. Gegenstand der Klausuren waren fast durchgängig rechtswidrige (= fehlerhafte) Steuerbescheide (ESt-Bescheide, Feststellungsbescheide, USt-Bescheide oder KSt-Bescheide), deren Korrektur im Einspruchsverfahren oder aufgrund von Korrekturvorschriften. **2021** waren – etwas untypisch – Einsprüche gegen Prüfungsanordnungen zu untersuchen. **2018, 2017, 2010 und 2008** ging es (u. a.) um Einsprüche gegen die Ablehnung von Anträgen des Stpfl. (insbesondere auf Änderung von Steuerbescheiden, vgl. § 155 Abs. 1 Satz 3 Alternative 2 AO).

Soweit die Aufgabenstellung ausdrücklich nichts anderes verlangt, gilt folgende **fundamentale Aufbauregel**:

- 1. Prüfung der Korrektur im Einspruchsverfahren (§§ 347–367 AO)**
 → Kommt dies nicht in Betracht oder ist dies nicht möglich:
- 2. Prüfung der Korrektur aufgrund von Korrekturvorschriften (z. B. §§ 172 ff. AO)**

Geht es also um eine Korrektur eines Bescheids **zugunsten des Stpfl.** (z. B. um eine Steuerminderung), ist zunächst zu

untersuchen, ob bereits **Einspruch** eingelegt ist (oder noch eingelegt werden kann) und der Fehler im Einspruchsverfahren (§§ 347 ff. AO) eliminiert werden kann. Der Einspruch ist für den Stpfl. „der Königsweg“ (vgl. AEAO vor § 347 Nr. 1 letzter Satz).²¹ Nur wenn ein Einspruch nicht vorliegt oder nicht zulässig ist, sind ggf. die Korrekturvorschriften (§ 129, § 164 Abs. 2, § 165 Abs. 2 oder §§ 172 ff. AO) zu prüfen.

Will das FA einen Bescheid (**außerhalb eines Einspruchsverfahrens**) **zulasten des Stpfl.** korrigieren (z. B. die Steuer erhöhen), ist zu untersuchen, ob dies aufgrund von Korrekturvorschriften²² erlaubt ist.

Im Rahmen der Prüfung, ob rechtswidrige Bescheide im Einspruchsverfahren oder aufgrund von Korrekturvorschriften zu korrigieren sind, sind oft **weitere (allgemeine) AO-Probleme**²³ zu erörtern. Dabei handelt es sich insbesondere um

- die Wirksamkeit (§ 124 AO), also um die Bekanntgabe (§ 122 AO) und die Nichtigkeit (§ 125 AO) von Bescheiden; „Dauerbrenner“ ist in diesem Zusammenhang die Heilung von Bekanntgabemängeln (vgl. AEAO zu § 122 Nr. 4.4.4 und 1.7.3)²⁴;
- das Verhältnis zwischen Feststellungsbescheid und Steuerbescheid (§§ 179 ff. AO, § 351 Abs. 2 AO, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO)²⁵ sowie
- besonders häufig die (Berechnung der) Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO). Problematisch waren hier fast immer die Ablaufhemmungen des § 171 AO.²⁶

Ferner sollten Sie sich einen Überblick über die **außergewöhnlichen Prüfungsgebiete** verschaffen:

- Vollstreckung wegen Geldforderung (§§ 249 ff. und § 259 ff. AO)²⁷,
- Haftungsrecht (§§ 69 ff. und § 191 AO)²⁸,
- Steuerstrafrecht (insbesondere §§ 370 und 378 AO)²⁹,
- FGO³⁰.

AUTOR



Thomas Große, Rechtsanwalt und Steuerberater, ist insbesondere für die Steuerlehrgänge Dr. Bannas GmbH bundesweit als Dozent in Kursen zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung tätig sowie an Hochschulen im Studiengang „Steuerrecht und Steuerlehre“ (Master of Laws, LL.M.). Er unterrichtet die Fächer AO, FGO und Steuerstrafrecht. Zuvor war er als Regierungsdirektor u. a. AO-Referent an einer OFD und Dozent an einer Steuerfachhochschule. Er ist Autor des folgenden Buchtitels: Klausur-Leitfaden AO, 3. Aufl. 2019, ISBN 978-3-482-66593-6.

21 Siehe dazu Große, Klausur-Leitfaden AO, 3. Aufl. 2019, ISBN 978-3-482-66593-6, Kap. III.
 22 Siehe dazu Große, Klausur-Leitfaden AO, 3. Aufl. 2019, ISBN 978-3-482-66593-6, Kap. IV.
 23 Siehe dazu Große, Klausur-Leitfaden AO, 3. Aufl. 2019, ISBN 978-3-482-66593-6, Kap. V.
 24 Vgl. Große, SteuerStud 3/2020 S. 181 NWB OAAAH-36739.
 25 Vgl. Große, SteuerStud 6/2020 S. 370 NWB HAAAH-44302.
 26 Vgl. Große, SteuerStud 3/2020 S. 185 NWB OAAAH-36739.
 27 Siehe dazu Große, Klausur-Leitfaden AO, 3. Aufl. 2019, ISBN 978-3-482-66593-6, Kap. VI.1. und Übungsfall in Beilage 2/2017 zu SteuerStud 7/2017 S. 3 NWB ZAAAG-43995.
 28 Siehe dazu Große, Klausur-Leitfaden AO, 3. Aufl. 2019, ISBN 978-3-482-66593-6, Kap. VI.2.
 29 Siehe dazu Große, Klausur-Leitfaden AO, 3. Aufl. 2019, ISBN 978-3-482-66593-6, Kap. VI.3.
 30 Siehe dazu Große, Klausur-Leitfaden AO, 3. Aufl. 2019, ISBN 978-3-482-66593-6, Kap. VI.4. und den FGO-Übungsfall „Die überraschende Verböserung“ SteuerStud 4/2017 S. 249 NWB XAAAG-37494.

1. Tag der schriftlichen StB-Prüfung: Teilaufgabe Erbschaft- und Schenkungsteuer, Bewertungsrecht und Grunderwerbsteuer

Themenauswertung der letzten zehn Jahre und ein Ausblick

Dr. Elke Lehmann*

Der nachfolgende Beitrag widmet sich dem Erbschaft- und Schenkungsteuerteil des ersten Prüfungstags der schriftlichen StB-Prüfung. Die Analyse der Prüfungsklausuren der letzten zehn Jahre lässt feste Lösungsabläufe sowie regelmäßig wiederkehrende Themenschwerpunkte erkennen. Diese müssen Sie sich aneignen und am Ende Ihrer Prüfungsvorbereitungszeit sicher beherrschen, um ein Maximum an Punkten in der vorgegebenen Bearbeitungszeit erzielen zu können.

I. Grundlegendes

1. Allgemeines zur Klausur des ersten Prüfungstags

Der **erste Klausurtag** besteht erfahrungsgemäß aus den folgenden drei Teilen: Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung (Teil I), Umsatzsteuer (Teil II), Erbschaft- und Schenkungsteuer (Teil III).

Für **Teil III** wiederum kann davon ausgegangen werden, dass Erbschaft- und Schenkungsteuer stets i. V. mit dem Bewertungsrecht geprüft wird. In den Prüfungsklausuren von **2014** und **2016** waren darüber hinaus in diesem Teil auch **grund-erwerbsteuerrechtliche** Tatbestände zu bearbeiten, ohne dass dies explizit aus der Überschrift zu Teil III hervorging. Aus den Überschriften der Teilbereiche kann also nicht automatisch die Vollständigkeit der abzurufenden Rechtsgebiete geschlussfolgert werden!

Der erste Prüfungstag ist regelmäßig hinsichtlich des **Zeit-managements** der schwierigste. In den einzelnen Teilen werden sehr unterschiedliche Rechtsgebiete geprüft, die m. E. für die vorgesehene Prüfungszeit von sechs Zeitstunden – und damit für die zu erreichende Punktzahl – inhaltlich viel zu überfrachtet sind, so dass hieraus auch die eher weniger erfreulichen Ergebnisse resultieren.¹ Von der Maximalpunktzahl für diese Klausur (= 100 Punkte) entfallen i. d. R. 30 Punkte auf den Erbschaft- und Schenkungsteuerteil, d. h. Ihnen verbleiben bei insgesamt sechs Zeitstunden nur etwa **1 Stunde und 48 Minuten** zur Lösung dieser Teilaufgabe. Daher muss Ihr Anspruch ausschließlich darin bestehen, **möglichst alle Problemfelder mit Lösungsansätzen anzusprechen**, um ein Maximum an Punkten zu erreichen.

Entscheidend für Ihren Erfolg ist, dass Sie

- ▶ zum einen die erbschaft- und schenkungsteuerliche **Klausursystematik beherrschen und**
- ▶ sich zum anderen das **notwendige fachliche Rüstzeug** zu den erbschaft-/schenkungsteuerlichen sowie bewertungsrechtlichen Prüfungsschwerpunkten angeeignet haben.

2. Zum Erbschaftsteuerteil im Speziellen

In Auswertung der Prüfungsklausuren der letzten zehn Jahre kann für den Erbschaft- und Schenkungsteuerteil konstatiert werden, dass in den **Prüfungsjahren 2012–2019** jeweils ein **Gesamtsachverhalt** eines **Erwerbs von Todes wegen** zu beurteilen war und die sich an die Sachverhaltschilderung anschließende **Aufgabenstellung** im Wesentlichen immer die gleiche war: *„Ermitteln Sie die zutreffende festzusetzende Erbschaftsteuer für [die Erbin/den Erben]. [...] Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgebenden Vorschriften.“*

Die **Prüfungsklausur 2020** sorgte dagegen für eine Überraschung, denn dem zu beurteilenden Sachverhalt lag diesmal eine **Schenkung unter Lebenden** zugrunde. Die **Aufgabenstellung** entsprach jedoch den bisherigen Aufgabenstellungen: *„Ermitteln Sie die festzusetzende Schenkungsteuer. [...] Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgebenden Vorschriften.“*

In der **Prüfungsklausur 2021** kehrte der Klausurersteller dann wieder zu einem zu beurteilenden **Gesamtsachverhalt** eines **Erwerbs von Todes wegen** zurück. Anders als in den Klausuren vor 2020 stellte jedoch lt. **Aufgabenstellung** der zu ermittelnde steuerpflichtige Erwerb als Bemessungsgrundlage für die festzusetzende Erbschaftsteuer bereits den Schlusspunkt der Lösung dar: *„Ermitteln Sie den steuerpflichtigen Erwerb für den/die Erben nach Max Muhr. [...] Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgebenden Vorschriften.“* Diese Aufgabenstellung zielte

* Dipl.oec.paed., Steuerberaterin, Berlin. Sie ist Dozentin für Erbschaft-/Schenkungssteuerrecht sowie Bewertungsrecht und Ausbildungsleiterin bei Steuerlehrgänge Dr. Bannas, Köln.

1 Vgl. hierzu ausführlich die Analyse zu den einzelnen Prüfungstagen und zur Frage nach der optimalen Prüfungsstrategie Kandler, SteuerStud 3/2022 S. 170 NWB OAAA-00259. Zu den weiteren Themenauswertungen in Bezug auf den ersten Prüfungstag vgl. zum Verfahrensrecht Große, SteuerStud 3/2022 S. 174 NWB LAAA-00260, sowie zur Umsatzsteuer Becker, SteuerStud 3/2022 S. 179 NWB VAAA-00261, zum zweiten Prüfungstag Baretta/Bauer/Mayr/Münch, SteuerStud 3/2022 S. 195 NWB PAAA-00263, und zum dritten Prüfungstag Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2022 S. 210 NWB ZAAA-00264.

m. E. insbesondere darauf ab, dass im Sachverhalt Angaben über den Besteuerungszeitpunkt hinaus enthalten waren, die rückwirkend zu einem Wegfall der Steuerbefreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG bzw. § 13a ErbStG führten. Darauf sollte offensichtlich in der Klausurlösung würdigend eingegangen werden.

Darüber hinaus enthielten die **Aufgabenstellungen** der Prüfungsklausuren regelmäßig solche Hinweise:

- ▶ Gehen Sie auf alle durch den Sachverhalt aufgeworfenen Rechtsfragen ein.
- ▶ Die Erbschaft-/Schenkungsteuerbelastung bzw. der steuerpflichtige Erwerb soll möglichst gering gehalten werden.
- ▶ Alle erforderlichen Anträge gegenüber dem FA gelten als gestellt.
- ▶ Notwendige gesonderte Feststellungen sind darzustellen.
- ▶ Auf § 13a Abs. 4 ErbStG bzw. auf schenkungsteuerliche, umsatzsteuerliche, ertragsteuerliche Aspekte und/oder die Grunderwerbsteuer ist nicht einzugehen.
- ▶ Selbst ermittelte Geldbeträge und Prozentsätze sind ggf. auf zwei Nachkommastellen zu runden.
- ▶ Bei ggf. erforderlichen Interpolationen ist eine monatscharfe Berechnung ausreichend.

TIPP 1

Erfassen Sie **zunächst die konkrete Aufgabenstellung**, bevor Sie mit der Bearbeitung des Sachverhalts beginnen. Nur so können Sie den Sachverhalt zielgerichtet analysieren und die aufgeworfenen Rechtsfragen im gebotenen Umfang lösen.

Ausgehend von der Aufgabenstellung, die festzusetzende Erbschaft- oder Schenkungsteuer bzw. den steuerpflichtigen Erwerb zu ermitteln, folgt der Aufbau der Klausur einer **festen Lösungsstruktur**. An dieser Struktur (Steuerpflicht, Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs [mit den Einzelschritten: Ermittlung des Vermögensanfalls, des Werts der Bereicherung und des steuerpflichtigen Erwerbs], festzusetzende Erbschaft- und Schenkungsteuer) orientiert sich auch die nachfolgende Darstellung der Prüfungsschwerpunkte.

II. Themen der StB-Prüfungen 2021–2015

HINWEIS

Bis einschließlich 2014 wurden die Aufgabentexte der StB-Prüfungen im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Dies ermöglichte somit eine umfassende und für alle am Originaltext nachzuvollziehende Auswertung. Aufgrund eines **Streits zum Urheberrecht** der Klausuren mit einigen Landesfinanzministerien sind die Originalklausuren **seit 2015** jedoch nicht mehr verfügbar. Zudem dürfen die Kandidaten die Prüfungsaufgaben seit dem Jahr 2016 auch nicht mehr im Anschluss an die schriftliche StB-Prüfung mitnehmen. Daher erfolgt für die

Jahre 2015–2021 eine Darstellung der thematischen Schwerpunkte aufgrund von zuverlässigen und detaillierten Berichterstattungen von Teilnehmern. Erarbeiten Sie sich nun mithilfe der nachfolgenden Analyse die richtigen Schwerpunkte für Ihre Prüfungsvorbereitung!

Alle SteuerStud-Inhalte zu den „Dauerbrennern“ der letzten Jahre, geclustert nach den einzelnen Prüfungstagen, haben wir darüber hinaus in der NWB Datenbank für Sie zusammengestellt: **„PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung“ NWB GAAAH-44658**. Diese Übersichtsseite wird von uns fortlaufend ergänzt.

Zu beurteilende **steuerpflichtige Vorgänge (sachliche Steuerpflicht)**:

In den Prüfungsklausuren **2015–2019** sowie **2021** war jeweils ein Gesamtfall eines **Erwerbs von Todes wegen durch Erbanfall** (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) zu beurteilen. Erbe war entweder die Ehefrau (2016, 2018, 2021) oder das Kind (2015, 2017, 2019). Der Prüfungsklausur **2020** lag – erstmals in dem betrachteten Zehnjahreszeitraum – ein Gesamtfall einer **Schenkung unter Lebenden durch freigebige Zuwendung** (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) vom Vater an den Sohn zugrunde. Somit war stets ein Erwerber der Steuerklasse I zu beurteilen. Die hervorzuhebenden Einzelheiten, geordnet nach den einzelnen Prüfungsjahren, folgen im Kurzüberblick:

1. Prüfungsjahr 2021

- ▶ **Persönliche Steuerpflicht:** Wohnsitz des Erblassers im Inland – unbeschränkte persönliche Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG.
- ▶ **Vorab vorzunehmende gesonderte Feststellungen lt. Aufgabenstellung:**
 - **30 %ige Beteiligung an einer GmbH mit Sitz in Augsburg:**
 - **Gesonderte und einheitliche Feststellung des Werts** dieser nicht notierten Anteile an einer Kapitalgesellschaft gem. § 12 Abs. 2 ErbStG i. V. mit § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, § 157 Abs. 4, § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 i. V. mit § 153 Abs. 3 BewG.
 - Wie bereits 2020 war die Wertermittlung für das Betriebsvermögen der GmbH nach dem **vereinfachten Ertragswertverfahren** (§ 11 Abs. 2 Satz 4 i. V. mit §§ 199–203 BewG, mit lediglich zwei Korrekturposten gem. § 202 Abs. 1 Satz 2 BewG) vorzunehmen **und auch der Substanzwert** zu ermitteln. Der Substanzwert war aus einer vorliegenden Vermögensaufstellung abzuleiten, da – analog der Prüfungsklausuren 2017, 2018 und 2020 – zum Bewertungsstichtag keine Zwischenbilanz erstellt wurde, unter Berücksichtigung der bis zum Bewertungsstichtag eingetretenen (überschaubaren drei) Änderungen (R B 11.5 und R B 11.6 ErbStR 2019). Die Ermittlung des gemeinen Werts der Anteile erfolgte nach **§ 97 Abs. 1b BewG**.

- **Gesonderte Feststellung gem. § 13b Abs. 10 ErbStG:** Finanzmittel (Junge Finanzmittel waren lt. Sachverhalt nicht vorhanden, § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG), Schulden („Stolperstein“: Ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten gehört nicht zu den Schulden.), Verwaltungsvermögen i. S. des § 13b Abs. 4 Nr. 2 (GmbH-Beteiligung unter 25 %) sowie Nr. 3 ErbStG (Pfandbriefe).
 - **Begünstigungsfähiges Vermögen gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG,** jedoch kein begünstigtes Vermögen, da der Anteil des Verwaltungsvermögens über 90 % liegt (§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG).
 - **Grundstück Augsburg:** Der nach § 12 Abs. 3 ErbStG i. V. mit § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG gesondert festgestellte **Grundbesitzwert** war vorgegeben. Das Gebäude wies sowohl eine gewerbliche Nutzung als auch eine Vermietung zu fremden Wohnzwecken sowie die Nutzung einer Wohnung zu eigenen Wohnzwecken auf. Die (anteilige) Anwendung der Steuerbefreiungen nach **§ 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG** sowie nach **§ 13d ErbStG** war zu prüfen. Da die Ehefrau lt. Sachverhalt bereits kurze Zeit nach dem Besteuerungszeitpunkt die Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken aufgab, war offensichtlich auf den **Verstoß gegen die zehnjährige Selbstnutzungsfrist** für das selbstgenutzte Familienheim gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 5 ErbStG und damit den Wegfall der Steuerbefreiung einzugehen.
 - **AG-Anteile:** Der nach § 12 Abs. 2 ErbStG i.V. mit § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG gesondert festgestellte gemeine Wert war vorgegeben. Auch wenn der Erblasser nur zu 15 % beteiligt war, musste aus den Sachverhaltsangaben erkannt werden, dass eine Poolvereinbarung nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG gegeben war, so dass begünstigungsfähiges Vermögen i. S. des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG vorlag. Erstmals musste der **Verstoß gegen die Behaltefrist** gem. § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 ErbStG gewürdigt und erkannt werden, so dass die Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG nicht gewährt werden konnte, da die Ehefrau die Anteile lt. Sachverhalt bereits ein halbes Jahr nach dem Erwerb veräußerte.
 - ▶ **Übriges Vermögen:** Bargeld/Girokonto – Ansatz mit dem vorgegebenen Nennwert gem. § 12 Abs. 1 BewG.
 - ▶ **Nachlassverbindlichkeiten:**
 - **§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG:** Abzug einer **unverzinslichen Darlehensschuld** (Fall des § 10 Abs. 3 ErbStG) mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr mit dem vom Nennwert abweichenden Gegenwartswert unter Berücksichtigung einer Aufschubzeit nach § 12 Abs. 1 und Abs. 3 BewG i. V. mit dem Gleich lautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 10.10.2010².
 - **§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG:** auflösend bedingtes Vermächtnis gegenüber dem Sohn, wobei die auflösende Bedingung im Besteuerungszeitpunkt bereits eingetreten war – somit kein Abzug des Vermächtnisses; ein ggf. bestehender Pflichtteilsanspruchs seitens des Sohns wurde nicht geltend gemacht.
 - **§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG:** Abzug der nachgewiesenen, über dem Pauschbetrag gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG liegenden Erbfallkosten. Neben den Beerdigungskosten waren Grabpflegekosten, deren Kapitalwert nach § 13 Abs. 2 Alternative 2 BewG zu berechnen war, zu berücksichtigen.
 - ▶ **Freibeträge:** Neben dem persönlichen Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG Berücksichtigung des besonderen Versorgungsfreibetrags nach § 17 Abs. 1 ErbStG, allerdings gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 ErbStG vermindert um den Kapitalwert einer nicht der Erbschaftsteuer unterliegenden Witwenrente gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 ErbStG, deren Kapitalwert nach § 14 Abs. 1 BewG zu berechnen war (R E 3.5 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 i. V. mit R E 17 Abs. 1 ErbStR).
- ## 2. Prüfungsjahr 2020
- ▶ **Persönliche Steuerpflicht:** Wohnsitz des Schenkers im Inland – unbeschränkte persönliche Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG.
 - ▶ **Einziger (!) Schenkungsgegenstand: 15 %iger Anteil an einer GmbH** mit Sitz in Rosenheim.
 - Vorab vorzunehmende **gesonderte Feststellungen** lt. Aufgabenstellung: gesonderte und einheitliche Feststellung des Werts dieser nicht notierten Anteile an einer Kapitalgesellschaft gem. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, § 157 Abs. 4, § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 i. V. mit § 153 Abs. 3 BewG und darin integriert die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts für ein Betriebsgrundstück.
 - Wertermittlung nach dem **vereinfachten Ertragswertverfahren** (§ 11 Abs. 2 Satz 4 i. V. mit §§ 199–203 BewG **und (!) Ermittlung des Substanzwerts**, wobei dieser aus einer vorliegenden Vermögensaufstellung abzuleiten war, da – analog der Prüfungsklausuren 2017 und 2018 – zum Bewertungsstichtag keine Zwischenbilanz erstellt wurde (R B 11.5 und R B 11.6 ErbStR 2019). Es war eine Korrektur diverser Bilanzposten vorzunehmen, u. a. bzgl. der zwei zum Betriebsvermögen der GmbH gehörenden Grundstücke.
 - Während für ein Grundstück der zum Bewertungsstichtag gesondert festgestellte Grundbesitzwert vorgegeben war, musste dieser für das andere Grundstück ermittelt werden. Dabei handelte es sich um ein **Erbbaugrundstück**, so dass in dieser Prüfungsklausur (wie bereits in 2019) – ein Sonderfall der Bewertung von Grundstücken – erstmals die Bewertung eines Erbbaugrundstücks seinen Niederschlag fand. Da keine Vergleichspreise vorlagen, war der Wert nach § 194 BewG zu ermitteln (ohne zu berücksichtigendes Gebäude) und dann mit einem vorgegebenen Gutachterwert abzugleichen.
 - **Kein begünstigungsfähiges Vermögen** i. S. des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, denn die Beteiligung lag nicht über 25 %, so dass eine Begünstigung nach § 13a ErbStG nicht gewährt werden konnte. Damit entfiel auch die –

² Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 10.10.2010, BStBl 2010 I S. 810 NWB OAAAD-55248.

für die vorangegangenen Prüfungsklausuren typische – gesonderte Feststellung nach § 13b Abs. 10 ErbStG.

- ▶ Angefallene **Erwerbsnebenkosten** – abzugsfähig bei der Ermittlung des Werts der Bereicherung, weil sie vom Beschenkten zu tragen waren (H E 10.7 Behandlung von Erwerbsnebenkosten... ErbStH 2019).
- ▶ **Persönlicher Freibetrag** nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG.
- ▶ Zu beachtende Besonderheit: Der Schenker hatte sich zur **Übernahme** einer evtl. entstehenden **Schenkungsteuer** verpflichtet, so dass § 10 Abs. 2 ErbStG Anwendung fand.

3. Prüfungsjahr 2019

- ▶ **Persönliche Steuerpflicht:** Wohnsitz des Erblassers im Inland – unbeschränkte persönliche Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG.
- ▶ Vorab vorzunehmende **gesonderte Feststellungen** lt. Aufgabenstellung:
 - **Beteiligung an einer OHG:**
 - Erstmals war in dem betrachteten Zehnjahreszeitraum der Wert einer Beteiligung an einer Personengesellschaft i. S. des § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG zu ermitteln. Es war jedoch weder eine Bewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren noch eine Substanzwertermittlung vorzunehmen.
 - **Gesamthandsvermögen:** Ansatz mit dem vorgegebenen Substanzwert als Mindestwert nach Abgleich mit dem vorgegebenen Gutachterwert (nach IDW S 1);
 - **Sonderbetriebsvermögen** in Form einer Darlehensforderung sowie eines unbebauten Grundstücks (das klassisch nach § 179 BewG zu bewerten war);
 - Ermittlung des festzustellenden Anteils an der OHG gem. **§ 97 Abs. 1a BewG.**
 - Begünstigungsfähiges Vermögen i. S. des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG; gem. **§ 13b Abs. 10 ErbStG** gesonderte Feststellung des Verwaltungsvermögens und der Finanzmittel nach § 13b Abs. 1–4 bzw. Abs. 5 ErbStG sowie der Schulden und Prüfung der Begünstigung nach § 13a ErbStG – Anwendung der Optionsverschönerung gem. § 13a Abs. 10 ErbStG.
 - **Grundstück Puchheim:** Gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts nach § 12 Abs. 3 ErbStG i.V. mit § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG. Erstmals fand in diesem Prüfungsjahr mit der Bewertung eines (bislang unbebauten) Grundstücks im Zustand der Bebauung nach § 196 Abs. 2 BewG ein Sonderfall der Bewertung von Grundvermögen Anwendung.
- ▶ **Übriges Vermögen:**
 - **Bankguthaben** – Ansatz mit dem vorgegebenen Nennwert gem. § 12 Abs. 1 BewG;
 - **Hausrat** – Ansatz mit dem vorgegebenen gemeinen Wert gem. § 9 BewG und Berücksichtigung des Freibetrags nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG.
- ▶ **Nachlassverbindlichkeiten:**
 - **§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG:** Abzug einer unverzinslichen Darlehensschuld mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr mit dem vom Nennwert abweichenden Gegenwartswert nach § 12 Abs. 1 und Abs. 3 BewG i. V. mit

dem Gleich lautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 10.10.2010³ sowie einer offenen Handwerkerrechnung (im Zusammenhang mit dem übertragenen Grundstück) mit dem Nennwert nach § 12 Abs. 1 BewG.

- **§ 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG:** Abzug der Erbfallkosten über den Pauschbetrag.
- ▶ **Freibeträge:** Berücksichtigung des persönlichen Freibetrags nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG; der besondere Versorgungsfreibetrag nach § 17 Abs. 2 ErbStG fand altersbedingt keine Anwendung mehr.
- ▶ **Ermittlung der festzusetzenden Erbschaftsteuer** – Anwendung der Härtefallregelung nach § 19 Abs. 3 ErbStG.

4. Prüfungsjahr 2018

- ▶ **Persönliche Steuerpflicht:** Wohnsitz des Erblassers im Ausland (Portugal); Wohnsitz der testamentarisch allein erbenden Ehefrau (mit Vermächtnissen gegenüber dem Sohn) im Inland – unbeschränkte persönliche Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG.
- ▶ Das Besondere in der Aufgabenstellung dieser Klausur war der – erstmalige – Hinweis darauf, dass **gesonderte Feststellungen vorab** vorgenommen werden sollten.
 - **Grundstück 1 in Köln:**
 - Gemischt genutztes Grundstück – Ansatz mit dem gesondert festgestellten Grundbesitzwert, Bewertung nach dem Ertragswertverfahren, jedoch Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 BewG;
 - partielle Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nach § 13d ErbStG.
 - **Grundstück 2 in Köln:**
 - Zu Wohnzwecken vermietete Eigentumswohnung – Ansatz mit dem vorgegebenen, gesondert festgestellten Grundbesitzwert;
 - keine Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nach § 13d ErbStG wegen der Weitergabeverpflichtung an den Vermächtnisnehmer.
 - **Grundstück 3 in Portugal:**
 - Vom Erblasser selbst genutzte Eigentumswohnung – Ansatz mit dem vorgegebenen gemeinen Wert (§ 12 Abs. 7 ErbStG);
 - keine Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG wegen der Weitergabeverpflichtung an den Vermächtnisnehmer.
- ▶ **Betriebsvermögen:**
 - **Einzelunternehmen** – Ansatz mit dem gesondert festgestellten Betriebsvermögenswert; Bewertung: vorgegebener Gutachterwert (nach IDW S 1), jedoch **Ansatz mit dem Substanzwert** als Mindestwert – Ableitung aus einer vorliegenden Vermögensaufstellung auf den letzten Bilanzstichtag (R B 11.3, R B 11.4 i. V. mit R B 109.1, R B 109.2 ErbStR 2011⁴);

³ Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 10.10.2010, BStBl 2010 I S. 810 NWB OAAAD-55248.

⁴ R B 11.5, R B 11.6 i. V. mit R B 109.1, R B 109.3 ErbStR 2019.

- **begünstigungsfähiges Vermögen i. S. des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG;** gem. § 13b Abs. 10 ErbStG gesonderte Feststellung des Verwaltungsvermögens und der Finanzmittel nach § 13b Abs. 1–4 bzw. Abs. 5 ErbStG, des jungen Verwaltungsvermögens sowie der Schulden und Prüfung der Begünstigung nach § 13a ErbStG – Anwendung der Regelverschöpfung gem. § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG.
 - ▶ **Übriges Vermögen:**
 - **Bankguthaben** bei einer inländischen und einer portugiesischen Bank – Ansatz mit den vorgegebenen Nennwerten gem. § 12 Abs. 1 BewG;
 - **Hausrat und Pkw** – Ansatz mit den vorgegebenen gemeinen Werten gem. § 9 BewG und Berücksichtigung der Freibeträge nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b ErbStG.
 - ▶ **Nachlassverbindlichkeiten:**
 - **§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG:** Abzug eines niedrig verzinsten Fälligkeitsdarlehens mit dem Gegenwartswert im Zusammenhang mit Grundstück 2 nach § 12 Abs. 1 und 3 BewG i. V. mit dem Gleich lautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 10.10.2010⁵, da die Schuld nicht auf den Vermächtnisnehmer übergehen sollte;
 - **§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG:** Abzug der Vermächtnisse – Grundstücke 2 und 3, Bankguthaben bei der portugiesischen Bank;
 - **§ 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG:** Abzug der Erbfallkosten über den Pauschbetrag.
 - ▶ **Freibeträge:** Neben dem persönlichen Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG Berücksichtigung des besonderen Versorgungsfreibetrags nach § 17 Abs. 1 ErbStG, allerdings vermindert um den Kapitalwert einer nicht der Erbschaftsteuer unterliegenden Witwenrente gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 ErbStG, deren Kapitalwert nach § 14 Abs. 1 BewG zu berechnen war (R E 3.5 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 i. V. mit R E 17 Abs. 1 ErbStR).
 - ▶ **Ermittlung der festzusetzenden Erbschaftsteuer** – keine Anwendung der Härtefallregelung nach § 19 Abs. 3 ErbStG.
- 5. Prüfungsjahr 2017**
- ▶ **Persönliche Steuerpflicht:** Erblasser und erbender Sohn hatten ihren Wohnsitz im Ausland (Argentinien), so dass – erstmals in dem betrachteten Zeitraum – die beschränkte persönliche Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG gegeben war.
 - ▶ Infolge der beschränkten persönlichen Steuerpflicht war daher zu prüfen, ob bei dem übergelassenen Vermögen der inländischen Besteuerung zu unterwerfendes **Inlandsvermögen i. S. des § 121 BewG** vorlag:
 - landwirtschaftlicher Betrieb in Argentinien – kein Inlandsvermögen i. S. des § 121 Nr. 1 BewG;
 - selbst genutztes Familienheim in Argentinien – kein Inlandsvermögen i. S. des § 121 Nr. 2 BewG;
 - Bankkonto bei einer inländischen Bank sowie ein dort verwahrter Kunstgegenstand – kein Inlandsvermögen i. S. der Definition des § 121 BewG;
 - **Anteile an einer Kapitalgesellschaft (GmbH, 20 %)** mit Sitz im Inland – Inlandsvermögen i. S. des § 121 Nr. 4 BewG; Bewertung: Ansatz des vorgegebenen Gutachterwerts (nach IDW S 1) nach Mindestwertprüfung – Ableitung des Substanzwerts aus einer vorliegenden Vermögensaufstellung auf den letzten Bilanzstichtag (R B 11.3, R B 11.4 ErbStR 2011⁶); wegen der Höhe der Beteiligung von 20 % keine Begünstigung nach § 13a ErbStG, denn begünstigungsfähiges Vermögen liegt erst ab einer Beteiligung von über 25 % vor (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG).
 - **Inländisches unbebautes Grundstück** – Inlandsvermögen i. S. des § 121 Nr. 2 BewG; Bewertung nach § 179 BewG (mit Umrechnung des Bodenrichtwerts wegen abweichender Geschossflächenzahl, R E 179.2 Abs. 2 ErbStR i. V. mit H E 179.2 ErbStH).
 - ▶ **Nachlassverbindlichkeiten:** Nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG Abzug einer unverzinslichen und in Raten zu tilgenden Darlehensschuld mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr (im Zusammenhang mit den GmbH-Anteilen) nach § 12 Abs. 1 und 3 BewG i. V. mit dem Gleich lautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 10.10.2010⁷ mit dem Gegenwartswert.
 - ▶ **Ermittlung der festzusetzenden Erbschaftsteuer** – Anwendung der Härtefallregelung nach § 19 Abs. 3 ErbStG.
- 6. Prüfungsjahr 2016**
- 1. Teil: Erbschaftsteuer**
- ▶ **Persönliche Steuerpflicht:** selbst genutztes Familienheim auf Gran Canaria (Spanien) und gelegentliche Nutzung einer möblierten Mietwohnung im Inland durch den Erblasser – unbeschränkte persönliche Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG.
 - ▶ **Grundstück in Spanien:**
 - vom Erblasser selbst genutztes Einfamilienhaus – Ansatz mit dem vorgegebenen gemeinen Wert (§ 12 Abs. 7 ErbStG);
 - Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG.
 - ▶ **Betriebsvermögen:**
 - Einzelunternehmen – Wertermittlung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren, wobei eine lebenslängliche Rentenschuld als betriebliche Schuld zu bewerten und i. R. der Korrekturen nach § 202 BewG zu berücksichtigen war;
 - Begünstigung gem. §§ 13a, 13b ErbStG a. F. nach der Optionsverschöpfung.
 - ▶ **Übriges Vermögen:** körperliche Gegenstände (Büchersammlung, Fahrrad), für die der Freibetrag nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG in Anspruch genommen werden konnte, sofern sie nicht vermächtnisweise weitergegeben werden mussten.

5 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 10.10.2010, BStBl 2010 I S. 810 NWB OAAAD-55248.
 6 R B 11.5, R B 11.6 ErbStR 2019.
 7 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 10.10.2010, BStBl 2010 I S. 810 NWB OAAAD-55248.

► **Nachlassverbindlichkeiten:**

- § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG: voller Abzug einer Erblässerschuld im Zusammenhang mit einem dem Freibetrag nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG unterliegenden Gegenstand (§ 10 Abs. 6 ErbStG i. V. mit R E 10.10. Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2011⁸);
- § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG: Hinweis auf den Verzicht der Pflichtteilsberechtigten auf Geltendmachung ihres Pflichtteilsanspruchs, Abzug Vermächtnis;
- § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG: Abzug der real angefallenen Beerdigungskosten, die höher als der Pauschbetrag gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG waren; da die abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten insgesamt höher waren als der Wert des Vermögensanfalls, lag kein positiver Wert einer Bereicherung vor.

2. Teil: Grunderwerbsteuer⁹

► **Grundstück A:**

Hier waren mehrere, zeitlich nacheinander stattfindende Grunderwerbsteuerrechtliche Tatbestände, z. T. verknüpft mit schenkungsteuerrechtlichen Vorgängen, zu beurteilen:

- Verkauf eines Grundstücks von der Ehefrau an den Ehemann mit anschließend zweigeteilter Verwendung (Teilgrundstück 1 und Teilgrundstück 2) – Schenkung der Hälfte des Teilgrundstücks 1 an den Sohn – Einlage beider Hälften des Teilgrundstücks 1 in eine BGB-Gesellschaft mit jeweils hälftiger Beteiligung von Vater und Sohn – Grunderwerbsteuerbare, nach § 3 Nr. 4, Nr. 2 GrEStG bzw. anteilig nach § 5 Abs. 1 GrEStG Grunderwerbsteuerfreie Vorgänge;
- Rechtsformwechsel von der GbR in eine OHG – nicht Grunderwerbsteuerbar (reiner Formwechsel);
- Verkauf des Teilgrundstücks 2 i. R. einer gemischten Schenkung mit knapper schenkungsteuerrechtlicher Würdigung des unentgeltlichen Teils und Grunderwerbsteuerrechtlicher Würdigung des entgeltlichen Teils.

► **Grundstück B:**

Nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG Grunderwerbsteuerbare und -pflichtige Einlage der Anteile an einer Grundbesitzenden GmbH in eine Personengesellschaft.

Weder im Erbschaftsteuer- noch im Grunderwerbsteueranteil war eine Grundstücksbewertung vorzunehmen.

7. Prüfungsjahr 2015

- **Persönliche Steuerpflicht:** Erblasser und Erbe (Sohn) lebten im Ausland (Kanada), aber: „Wohnsitz“ (= gelegentliche Nutzung einer im Inland gelegenen möblierten Wohnung, AEAO zu § 8 Nr. 4 Satz 1 und 2 i. d. F. 2014) – unbeschränkte persönliche Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG.

► **Grundstück:**

- Bewertung eines gemischt genutzten Grundstücks – weil eine übliche Miete teilweise nicht ermittelbar war – im **Sachwertverfahren (!)**, inkl. einer separat zu bewertenden besonders werthaltigen Außenanlage (Schwimmbecken);

- partielle Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nach § 13c ErbStG a. F.

TIPP 2

Für die Ermittlung des Grundbesitzwerts nach dem **Sachwertverfahren** sollten Sie das Ermittlungsschema in **H B 189 ErbStH** heranziehen. **Achtung:** Besonderheiten werden nicht abgebildet!

► **Betriebsvermögen (Einzelunternehmen):**

- Bewertung nach dem **vereinfachtem Ertragswertverfahren**, wobei u. a. eine stille Beteiligung als nicht betriebsnotwendiges Vermögen separat mit einem vom Nennwert abweichenden Wert zu bewerten war (R B 12.4 ErbStR);
- Begünstigung gem. §§ 13a, 13b ErbStG a. F. nach der **Regelverschönerung**, wobei der Anteil des Verwaltungsvermögens selbst zu ermitteln war.

► **Übriges Vermögen:**

- Sachleistungsanspruch (über Reisegutschein);
- Bankkonten bei ausländischen Banken, z. T. mit Zinsberechnung.

► **Nachlassverbindlichkeiten:**

- § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG: Abzug von Rentenschulden – lebenslängliche Rente für zwei Personen und abgekürzte Leibrente für eine Person (§§ 13, 14 BewG);
- § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG: Hinweis auf einen nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruch;
- § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG: Abzug der Erbfallkosten über den Pauschbetrag.

III. Themen der StB-Prüfungen 2014–2012

1. Steuerpflicht (Vorspann)

a) Sachliche Steuerpflicht

Die Klausuren in dem o. g. Zeitraum waren geprägt vom Tod des Erblassers Robert Rundlich (RR), der in jedem Prüfungsjahr einer anderen Todesursache erlag. Somit war stets als unter das ErbStG fallender Tatbestand ein **Erwerb von Todes wegen durch Erbanfall** zu beurteilen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Der Erbe (Gesamtrechtsnachfolger, § 1922 BGB) – die Ehefrau (2011, 2012, 2014) bzw. das Kind (2013) – war vom Erblasser RR durch Testament – und damit auf der Basis der gewillkürten Erbfolge – als Alleinerbe bestimmt worden.

Auch wenn lt. Aufgabenstellung immer nur für die Erbin/den Erben die festzusetzende Erbschaftsteuer zu ermitteln war, bedurfte es stets auch einer Würdigung des von der Erbfolge jeweils **Ausgeschlossenen** (Kind bzw. Ehefrau). Denn ein **geltend gemachter (!) Pflichtteilsanspruch** hätte sich i. R. der abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG auf die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs des Erben ausgewirkt. Hier musste der Sachverhalt genau auf Hinweise „durchforstet“ werden, ob der von der Erbfolge

⁸ R E 10.10 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2019.

⁹ Die Aufgabenstellung forderte gezielt dazu auf, zu den Grunderwerbsteuerlichen Sachverhalten Stellung zu nehmen (anders noch im Jahr 2014, s. u.).

ausgeschlossene Pflichtteilsberechtigte seinen Anspruch geltend gemacht hatte. Im Ergebnis konnte sodann stets konstatiert werden, dass der Pflichtteilsanspruch (noch) nicht geltend gemacht worden war.

TIPP 3

Bei einem Erwerb von Todes wegen durch Erbanfall ist stets zu prüfen, ob es **Pflichtteilsberechtigte** gibt und wenn ja, ob diese ihren **Pflichtteilsanspruch geltend gemacht haben**. Ist das der Fall, hat dies wiederum Einfluss auf die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs (Nachlassverbindlichkeiten) des zu beurteilenden Erben.

b) Persönliche Steuerpflicht

Erblasser RR hatte seinen Wohnsitz stets im Inland und war damit Inländer i. S. des § 8 AO. Somit war von der **unbeschränkten persönlichen Steuerpflicht** gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG für den gesamten Vermögensanfall (im In- und Ausland) auszugehen.

MERKE

Für die **unbeschränkte persönliche Steuerpflicht** reicht es aus, wenn **einer** der am Erwerbsvorgang Beteiligten die Voraussetzungen eines Inländers erfüllt, also gem. §§ 8, 9 AO seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat.

In diesem Zusammenhang sollte sogleich auf die **Steuerschuldnerschaft** des jeweiligen Erben gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG verwiesen werden.

c) Entstehung der Steuer/Bewertungsstichtag

Völlig unproblematisch war die Bestimmung des **Bewertungsstichtags** nach § 11 ErbStG, denn dieser entsprach dem Zeitpunkt der **Steuerentstehung** und damit dem im Sachverhalt ausgewiesenen Todestag des RR nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

2. Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und der festzusetzenden Erbschaftsteuer

TIPP 4

Nutzen Sie zur **Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und der festzusetzenden Erbschaftsteuer** das **Ermittlungsschema in R E 10.1 Abs. 1 und Abs. 2 ErbStR** und bauen Sie die Klausurlösung konsequent danach auf!

Da in den Prüfungsklausuren 2012–2014 entweder die Ehefrau oder das Kind Erbe war, lag der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und der festzusetzenden Erbschaftsteuer stets die Steuerklasse I (§ 15 Abs. 1 ErbStG) zugrunde.

a) Ermittlung des Werts des Vermögensanfalls

Die Analyse der Klausuren ergab, dass regelmäßig die folgenden **Vermögensteile zu bewerten** und hinsichtlich der **Anwendbarkeit von sachlichen Steuerbefreiungen** zu beurteilen waren:

aa) Grundvermögen

„Dauerbrenner“ (und „Punktebringer“) sind Grundstücke als wirtschaftliche Einheit (§ 2 BewG) der Vermögensart Grundvermögen. Jede Klausur im betrachteten Zeitraum beinhaltete die **Bewertung eines bebauten Grundstücks** sowie die Prüfung und **Berücksichtigung sachlicher Steuerbefreiungen**. Bei den insoweit zu bewertenden Grundstücken handelte es sich jeweils um **gemischt genutzte Grundstücke**, die nach dem **Ertragswertverfahren** gem. §§ 184–188 BewG zu bewerten waren. Dass dieses Bewertungsverfahren Anwendung fand, war aus den Sachverhaltsangaben ohne nennenswerte Probleme klar erkennbar.

TIPP 5

Für die **Ermittlung des Grundbesitzwerts nach dem Ertragswertverfahren** bzw. **nach dem Sachwertverfahren** sollten stets die Ermittlungsschemata in **H B 184 ErbStH** bzw. **H B 189 ErbStH** genutzt werden (**Achtung**: Besonderheiten werden nicht abgebildet!).

Standardmäßig war in der Lösung jeweils darzulegen, dass es sich gem. **§ 12 Abs. 3 ErbStG** um **Grundbesitz i. S. des § 19 Abs. 1 BewG** handelt, für den auf den Todestag nach den tatsächlichen Verhältnissen und den Wertverhältnissen zum Bewertungsstichtag ein **Grundbesitzwert** (§ 157 Abs. 1 und Abs. 3 BewG) nach einem **gesonderten Verfahren gem. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG** festzustellen war. Dabei war neben der Wertfeststellung auch auf die zu treffenden Feststellungen über die Art und die Zurechnung des Grundstücks nach **§ 151 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 BewG** einzugehen.

Die Grundstücke wurden teils zu gewerblichen Zwecken, teils zu eigenen und/oder zu fremden Wohnzwecken genutzt, so dass nach der Bewertung auf der Besteuerungsebene die Anwendbarkeit bzw. Nichtanwendbarkeit der **Begünstigung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b bzw. Nr. 4c ErbStG und/oder § 13c ErbStG a. F. (ab 1.7.2016 § 13d ErbStG)** zu prüfen war. Für die Ermittlung der begünstigten Grundstücksteile erfolgt die Aufteilung eines zu unterschiedlichen Zwecken genutzten Grundstücks im Verhältnis der Wohn- zu den Nutzflächen.

bb) Betriebsvermögen bzw. nichtnotierte Anteile an einer Kapitalgesellschaft

Ein weiterer „Dauerbrenner“ (und „Punktebringer“) sind die Bewertung und Begünstigung von Betriebsvermögen (Einzelunternehmen), respektive von nicht notierten Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (GmbH). Unabhängig davon, ob es sich um ein Einzelunternehmen oder GmbH-Anteile handelte, war stets – ausgehend von § 12 Abs. 5 bzw. Abs. 2 ErbStG i. V. mit § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bzw. Nr. 3 und § 157 Abs. 4 bzw. Abs. 5 BewG – das **vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 11 Abs. 2 Satz 4 BewG i. V. mit §§ 199–203**

BewG zur Ermittlung des gemeinen Werts anzuwenden. Schwerpunktartig ging es bei der Bewertung um die **Ermittlung des zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrags**, der als Durchschnittsertrag aus den Betriebsergebnissen der letzten drei Wj. gem. §§ 201, 202 BewG abzuleiten war. Vor allem die Angleichungen (Hinzurechnungen und Kürzungen) nach § 202 BewG für die jeweils drei zu betrachtenden Wj. erforderten viel Konzentration und Zeit. Der für die **Kapitalisierung des Jahresertrags** notwendige **Faktor (§ 203 BewG)** musste aus dem in der Aufgabenstellung vorgegebenen Basiszinssatz selbst errechnet werden.¹⁰ Teilweise waren auch separat zu bewertende und dem Ertragswert gem. § 200 Abs. 2–4 BewG einzeln hinzuzurechnende Posten bei der Ermittlung des gemeinen Werts zu berücksichtigen. Bei vorgegebenem **Substanzwert** war zu prüfen, ob er als Mindestwert mit dem nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelten Wert nicht unterschritten wurde.

Auf der Besteuerungsebene war sodann zu prüfen, ob die **Begünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG i. d. F. bis 30.6.2016** Anwendung finden konnte, und wenn ja, in welcher Form: Es lag stets begünstigtes Vermögen i. S. des § 13b Abs. 1 ErbStG vor. In den Prüfungsklausuren 2012 und 2013 waren die Voraussetzungen für die Regelverschonung gem. § 13b Abs. 4 i. V. mit § 13a Abs. 1 ErbStG i. d. F. bis 30.6.2016 gegeben. 2013 und 2014 musste der Anteil des Verwaltungsvermögens zunächst selbst ermittelt und dann entschieden werden, ob nur die Voraussetzungen für die Regelverschonung vorlagen (2013) oder auch die Optionsverschonung beantragt werden konnte, weil der Anteil des Verwaltungsvermögens nicht mehr als 10 % betrug (2014). Erstaunlich war, dass in den Klausuren weder ein Hinweis auf die Behaltefrist nach § 13a Abs. 5 Satz 1 bzw. Abs. 8 Nr. 2 ErbStG i. d. F. bis 30.6.2016 zu finden war noch eine Aussage zur Anwendung der Lohnsummenregelung nach § 13a Abs. 1 und Abs. 4 bzw. Abs. 8 Nr. 1 ErbStG i. d. F. bis 30.6.2016 getroffen wurde.

cc) Übriges Vermögen

Regelmäßig i. R. des übrigen Vermögens übertragene und nach § 12 Abs. 1 ErbStG zu bewertende Vermögensteile waren:

- ▶ **Sachleistungsansprüche**, die sich im Wesentlichen auf körperliche Gegenstände bezogen. Daher war in der Lösung neben der Bewertung – grds. mit dem gemeinen Wert gem. § 9 BewG – regelmäßig eine Negativabgrenzung zur sachlichen Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG gefordert. In der Prüfung 2014 bezog sich der Anspruch auf die Übertragung eines vom Erblasser erworbenen Grundstücks. Bei **im Erbfall noch nicht vollständig erfüllten Grundstückskaufverträgen** ist die Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Erbschaftsteuerrecht zu beachten, so dass das Eigentum erst mit der Grundbucheintragung auf den Erwerber übergeht (R E 12.2 ErbStR).
- ▶ **Kapitalforderungen**, wie **Bankguthaben**, sowohl bei inländischen als auch ausländischen Banken, **Zinsforderungen** (z. T. mit Zinsberechnungen), **Mietforderungen** bzgl. des mit übertragenen Grundstücks (insoweit war in 2014 § 10

Abs. 3 ErbStG zu beachten) – die Bewertung erfolgte nach § 12 Abs. 1 BewG mit dem Nennwert;

- ▶ **Hausrat und andere bewegliche körperliche Gegenstände**, die nach § 9 BewG mit dem gemeinen Wert zu bewerten waren und dem pauschalen Freibetrag nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a bzw. Nr. 1 Buchst. b ErbStG unterlagen.

b) Ermittlung des Werts der Bereicherung

Nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG gilt als steuerpflichtiger Erwerb die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist. 2012–2014 war stets ein Fall des § 3 ErbStG (Erwerb von Todes wegen) zu beurteilen, so dass die nach § 10 Abs. 3–9 ErbStG abzugsfähigen **Nachlassverbindlichkeiten** mit ihrem nach § 12 ErbStG ermittelten Wert abgezogen werden mussten (§ 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG).¹¹

MERKE

Hinsichtlich der **Nachlassverbindlichkeiten** sollte grds. immer geprüft werden, ob diese nach § 10 Abs. 5 Nr. 1, Nr. 2 und/oder Nr. 3 ErbStG abzugsfähig sind.

Typischerweise abzugsfähig waren

- ▶ **Erblasserschulden nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG**. „Dauerbrenner“ war hier eine vom Erben als Gesamtrechtsnachfolger zu übernehmende **Rentenschuld bzgl. des jeweils mitübertragenen Grundstücks**, denn der Erblasser RR hatte beim Grundstückskauf vereinbart, dass ein Teil des zu entrichtenden Kaufpreises in Form von Rentenzahlungen zu begleichen war. Diese **Renten** mussten nach folgenden Parametern berechnet werden:
 - lebenslängliche Rente, teils als abgekürzte, teils als verlängerte Leibrente, ggf. noch mit Zusatzbestimmungen wie stichtagsbezogenen Sonderzahlungen;
 - Zahlung an eine Person bzw. an zwei Personen.
 - Die Bewertung erfolgte mit dem **Kapitalwert**, der entweder nach § 14 BewG oder nach § 13 BewG unter Heranziehung des jeweiligen BMF-Schreibens „... betr. Bewertung einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung; Vervielfältiger für Bewertungsstichtage ab...“ bzw. des Gleich lautenden Erlasses der obersten Finanzbehörden der Länder v. 10.10.2010¹² zu ermitteln war. In Abhängigkeit der gegebenen sachlichen Steuerbefreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG bzw. § 13c ErbStG a. F. war beim Abzug der Rentenschuld die **Begrenzung nach § 10 Abs. 6 ErbStG** zu beachten.
 - **Kaufpreisverbindlichkeiten** und andere Kapitalschulden, insbesondere Darlehensschulden, waren i. d. R. mit dem Nennwert nach § 12 Abs. 1 BewG abzugsfähig.

¹⁰ Nach der bis 31.12.2015 gültigen Rechtslage war der Kapitalisierungsfaktor als Kehrwert aus dem Kapitalisierungszinssatz abzuleiten, der sich wiederum als Summe aus dem (jährlich aktualisierten) Basiszinssatz und einem festen Zuschlag von 4,5 ergab.

¹¹ Bei einer Schenkung unter Lebenden nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG entfiel dieser Punkt (§ 1 Abs. 2 ErbStG, R E 1.1 Satz 3 ErbStR). Abzugsfähig sind anfallende Erwerbsnebenkosten als Folgekosten einer Schenkung sowie bei einer gemischten Schenkung oder einer Schenkung unter Auflage, darüber hinaus die Gegenleistungen bzw. Auflagen (R E 7.4 ErbStR).

¹² Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 10.10.2010, BStBl 2010 I S. 810 NWB OAAAD-55248.

- Korrespondierend zu den beim Vermögensanfall angesetzten Sachleistungsansprüchen waren ggf. entsprechende **Sachleistungsverpflichtungen** bei den Erbllasserschulden zu berücksichtigen.
- Die Verknüpfung der Erbschaftsteueraufgabe mit einer als Nachlassverbindlichkeit abzuziehenden, selbst zu ermittelnden **Grunderwerbsteuerverbindlichkeit** in der Prüfungsklausur 2014 wurde von vielen Kandidaten nicht erkannt, weil dies aus dem Sachverhalt nur indirekt herausgelesen werden konnte. Allerdings hätte der Hinweis in der Aufgabenstellung – keine vom Bundesgesetz abweichenden Steuersätze¹³ zu verwenden – stutzig machen müssen.

TIPP 6

Beachten Sie für die **Bewertung von Nutzungen und Leistungen** sowie **von Kapitalforderungen und Kapitalschulden** den Gleich lautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 10.10.2010¹⁴!

- **Erbfallschulden nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG:** Vermächtnisse – teilweise gegenüber dem jeweils Enterbten – waren abzugsfähig. Ein zwar vorhandener, aber nicht geltend gemachter Pflichtteilsanspruch war nicht abzugsfähig. Darauf war in der Klausurlösung an dieser Stelle hinzuweisen.
- **Erbfallkosten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG:** Die Beerdigungskosten etc. waren stets mit dem Pauschbetrag gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG abzuziehen.

c) Steuerpflichtiger Erwerb und festzusetzende Erbschaftsteuer

aa) Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs

Zu berücksichtigen waren

- der Abzug des **persönlichen Freibetrags nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 ErbStG** sowie die Prüfung der Abzugsfähigkeit des **besonderen Versorgungsfreibetrags nach § 17 Abs. 1 bzw. Abs. 2 ErbStG**.

TIPP 7

Ist bereits zu Beginn der Bearbeitung des Erbschaft- und Schenkungsteuerteils absehbar, dass die **Bearbeitungszeit knapp** wird, sollten Sie im Zuge der Angabe der Steuerklasse im vorderen Teil der Lösung auch auf den persönlichen Freibetrag und ggf. auf den besonderen Versorgungsfreibetrag kurz eingehen.

- die **Abrundung** des steuerpflichtigen Erwerbs nach **§ 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG** nach dem Abzug der Freibeträge und rechnerischer Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs.

Ein Fall der **Abzugsfähigkeit eines ggf. steuerfreien Zugewinnausgleichs** für die überlebende Ehefrau nach **§ 5 Abs. 1 ErbStG** war in keiner dieser Klausuren ersichtlich. In den betreffenden Prüfungsklausuren 2012 und 2014 hatten die Ehegatten den Güterstand der Gütertrennung gewählt.

Auch ein Fall der **Hinzurechnung von Vorerwerben** gem. **§ 14 ErbStG** lag nicht vor. Selbst ein Hinweis in der Aufgabenstellung, dass Vorerwerbe innerhalb der letzten zehn Jahre nicht vorliegen, fehlte.

bb) Ermittlung der festzusetzenden Erbschaftsteuer

Hier kam es vor allem darauf an,

- den Steuersatz nach **§ 19 Abs. 1 ErbStG** in Abhängigkeit von der Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs und der Steuerklasse zu bestimmen und die **tarifliche Erbschaftsteuer** zu ermitteln und
- dabei stets den Härteausgleich nach **§ 19 Abs. 3 ErbStG** zu prüfen.

Sondervorschriften, die Einfluss auf die festzusetzende Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer haben, wie § 14 ErbStG (s. o.), § 21 ErbStG (Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer), § 27 ErbStG (mehrfacher Erwerb desselben Vermögens), fanden in den betrachteten Klausuren darüber hinaus ebenso wenig ihren Niederschlag wie das Wahlrecht für die Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen nach § 23 ErbStG.

Die **Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG** konnte keine Anwendung finden, weil der Besteuerung bereits die Steuerklasse I zugrunde lag. Allerdings wurde bei der Bestimmung des Steuersatzes häufig darauf verwiesen, dass keine besondere Entlastung gem. § 19a Abs. 4 ErbStG erfolgt, da Steuerklasse I gegeben war.

Auch die zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeit einer **Vor- und Nacherbschaft** mit ihren erbschaftsteuerlich zu beachtenden Besonderheiten nach **§ 6 ErbStG** wurde in den letzten Jahren nicht aufgegriffen. In der Prüfungsklausur 2014 hatten sich zwar beide Ehegatten in getrennten Testamenten gegenseitig als Alleinerben eingesetzt und bestimmt, dass die Kinder Erben des jeweils überlebenden Ehegatten werden sollten. Es lag damit aber kein Fall des § 2269 BGB vor und folglich auch keine analoge Anwendung des § 6 Abs. 2 Satz 3–5 ErbStG (§ 15 Abs. 4 ErbStG).

Ebenso wenig ist bisher die Berücksichtigung und Berechnung einer fiktiv steuerfrei zu stellenden Ausgleichsforderung beim überlebenden Ehegatten nach § 5 Abs. 1 ErbStG thematisiert worden.

TIPP 8

Ob die **Grunderwerbsteuer** auch in den kommenden Prüfungen im Klausurteil „Erbschaft-/Schenkungssteuer“ eine Rolle spielen wird, bleibt abzuwarten. Allen Prüfungskandidaten wird jedoch dringend geraten, in der Prüfungsvorbereitung bzgl. der Grunderwerbsteuer nicht „auf Lücke“ zu setzen. Die bisher grunderwerbsteuerrechtlich zu bearbeitenden Probleme waren lösbar und damit Punktelieferanten!

¹³ Nach § 11 GrEStG beträgt der Steuersatz 3,5 %. Seit 1.9.2006 dürfen die Bundesländer den Steuersatz selbst festlegen. Lediglich in Bayern (im Bundesland des Klausurfalls) und in Sachsen gilt noch der Bundessteuersatz von 3,5 %.

¹⁴ Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 10.10.2010, BStBl 2010 I S. 810 NWB OAAAD-55248.

Hauptthemenfelder 2021–2012										
Prüfungsjahr	2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012
Anzahl der Sachverhalte	1	1	1	1	1	1*	1	1	1	1
Steuerpflicht (Vorspann)										
► Sachliche Steuerpflicht – Erwerb von Todes wegen durch Erbanfall (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) – Schenkung unter Lebenden durch freigebige Zuwendung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. mit § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
► Persönliche Steuerpflicht – Unbeschränkte Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG mit Verweis auf § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG – Steuerschuldnerschaft) – Beschränkte Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, mit Verweis auf § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG – Steuerschuldnerschaft)	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Entstehung der Steuer (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) in ...	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2012 (!)	2012	2012
Steuerklasse des Erwerbers = Erbe bzw. Beschenkte (§ 15 Abs. 1 ErbStG)	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I
(EF = Ehefrau, K = Kind)	EF	K	K	EF	K	EF	K	EF	K	EF
Hauptteil – Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und der festzusetzenden Erbschaft- / Schenkungsteuer (§ 10 ErbStG i. V. mit R E 10.1 ErbStR)										
Vermögensanfall										
► Grundvermögen (GV)/Betriebsgrundstück (BG) – Bewertung (§ 12 Abs. 3 ErbStG) – Grundbesitzwert • Unbebautes Grundstück • Bebautes Grundstück Ertragswertverfahren (§§ 184–188 BewG) Sachwertverfahren • Sonderfall – Anwendung sachlicher Steuerbefreiungen (bzw. Negativabgrenzung) • § 13 Abs. 1 Nr. 4b bzw. Nr. 4c ErbStG • § 13d ErbStG bzw. § 13c ErbStG a. F.	GV	BG	GV	GV	BG	GV	GV	GV	GV	GV
					X		X	X	X	X
	X (neg.) X		X	X (neg.) X		X	X (neg.) X	X X (neg.)	X (neg.) X	X (neg.) X (neg.)
► Betriebsvermögen (EU bzw. Beteiligung an PersGes), Anteile an KapGes (GmbH) – Bewertung (§ 12 Abs. 5 bzw. Abs. 2 ErbStG) – gemeiner Wert • Vereinfachtes Ertragswertverfahren (§§ 199–203 BewG) • Substanzwertermittlung (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG) • Ermittlung des Anteils an PersGes (§ 97 Abs. 1a BewG) – Anwendung der sachlichen Steuerbefreiungen nach §§ 13a, 13c ErbStG bzw. §§ 13a, 13b ErbStG i. d. F. bis 30.6.2016 • Regelschonung • Optionsverschönerung	GmbH + AG GmbH:	GmbH	OHG	EU	GmbH	EU	EU	EU	EU	GmbH
	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	X/X (neg.)		X	X		X	X	X	X	X
► Übriges Vermögen – Bewertung (§ 12 Abs. 1 ErbStG) / sachliche Steuerbefreiungen • Kapitalforderungen – Nennwert (§ 12 Abs. 1 BewG) (Bankguthaben und z. T. Zinsberechnung / Kaufpreis-, Mietforderung) • Lebensversicherung (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) (Negativabgrenzung – nicht Bestandteil der Erbmasse) • Sachleistungsanspruch – gemeiner Wert (§ 9 BewG) (z. T. mit Negativverweis auf § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG) • Hausrat – gemeiner Wert (§ 9 Abs. 1 und 2 BewG), Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG • Körperliche Gegenstände – gemeiner Wert (§ 9 Abs. 1 und 2 BewG), Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG	X		X	X			X	X/X	X/X	X/X
			X	X		X	X	X/X	X/X	X/X
			X	X		X	X	X/X	X/X	X

Wert der Bereicherung										
Abzug von Nachlassverbindlichkeiten										
▶ Erblaserschulden (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG i. V. mit § 10 Abs. 6 ErbStG)										
- Rentenschuld – Kapitalwert (§§ 13, 14 BewG)							X	X	X	X
- Kaufpreisverbindlichkeit/Kapitalschuld / Steuerschuld – Nennwert bzw. Gegenwartswert (§ 12 Abs. 1 BewG)	X		X	X	X	X		X	X	X
- Verbindlichkeit Grunderwerbsteuer								X		
▶ Erbfallschulden (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG)										
- Vermächnisse	X (neg.)			X		X			X	X
- Hinweis auf Verzicht / nicht geltend gemachte Pflichtteilsansprüche	X			X		X	X	X	X	X
▶ Erbfallkosten (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG)										
- Abzug von Erwerbsnebenkosten (H E 10.7 Behandlung von Erwerbsnebenkosten ... ErbStH)	X	X	X	X		X	X	X	X	X
Steuerpflichtiger Erwerb und festzusetzende Erbschaft-/Schenkungssteuer										
▶ Freibeträge / steuerpflichtiger Erwerb										
- Persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Abs. 2 ErbStG)	X	X	X	X	X		X	X	X	X
- Besonderer Versorgungsfreibetrag (§ 17 Abs. 1 bzw. 2 ErbStG – ggf. Kürzung (k) / Negativabgrenzung)	X (k)		X (neg.)	X (k)			X (neg.)	X	X (neg.)	X
- Steuerpflichtiger Erwerb, Abrundung (§ 10 Abs. 1 Satz 1 und 6 ErbStG)	X	X	X	X	X		X	X	X	X
▶ Ermittlung der Steuer – Bestimmung Steuersatz (§ 19 Abs. 1 ErbStG); Prüfung Härteausgleich (§ 19 Abs. 3 ErbStG)										
- Übernahme der Schenkungssteuer (§ 10 Abs. 2 ErbStG)		X	X	X	X		X	X	X	X

* Inkl. Grunderwerbsteuerrechtlicher Vorgänge verbunden mit schenkungssteuerrechtlichen Aspekten.

IV. Ausblick: Schriftliche StB-Prüfung 2022

Im Ergebnis steht nach der Analyse der Prüfungsklausuren der letzten zehn Jahre fest, dass bei weitestgehend gleicher Aufgabenstellung – Ermittlung der festzusetzenden Erbschaft- oder Schenkungssteuer bzw. des steuerpflichtigen Erwerbs – und bei sich im Wesentlichen wiederholenden inhaltlichen Bausteinen, der Erbschaft- und Schenkungssteuer teil **gut zu bewältigen** war. Sicher ist die Palette der Themen im Detail in den letzten Prüfungsklausuren vielfältiger geworden. Doch selbst wenn in den kommenden Prüfungen verstärkt z. B. erbschaftsteuerliche Sondervorschriften (s. o.), die bisher in den Klausuren nicht ihren Niederschlag gefunden haben, abgefragt werden sollten, dürften diese keine unüberwindbaren Hürden darstellen.

TIPP 9

Im Zusammenhang mit der erbschaft- bzw. schenkungssteuerrechtlichen Betrachtung eines Sachverhalts muss insbesondere die folgende **Bewertung** beherrscht werden:

- ▶ des Betriebsvermögens bzw. von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften¹⁵,
- ▶ des Grundvermögens sowie
- ▶ des übrigen Vermögens, vor allem von Kapitalforderungen/-schulden und von wiederkehrenden/lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen.

Wollte man eine **konkrete Prognose für die Prüfungsklausur 2022** abgeben, dürfte die Konstellation einer Fallgestaltung zur Ermittlung der festzusetzenden Erbschaft- oder Schenkungssteuer oder eben „nur“ des steuerpflichtigen Erwerbs weiter prüfungsrelevant sein. Die spannende Frage wird allerdings sein, ob es sich dabei um einen Sachverhalt eines Erwerbs von Todes wegen oder einer Schenkung unter Lebenden (ggf. einer gemischten Schenkung bzw. Schenkung unter Auflage)¹⁶ oder sogar – insbesondere unter dem Blickwinkel des § 14 ErbStG – um eine Kombination aus beiden Tatbeständen handeln wird.

Ich wünsche Ihnen für Ihr Examen viel Erfolg!

AUTORIN



Dr. Elke Lehmann,
Dipl.oec.paed., Steuerberaterin, Berlin. Sie ist Dozentin für Erbschaft-/Schenkungssteuerrecht und Bewertungsrecht und Ausbildungsleiterin bei Steuerlehrgänge Dr. Bannas, Köln.

¹⁵ Dieses Thema werden wir in der SteuerStud-Ausgabe 6/2022 vertiefen (Beitrag zzgl. Übungsklausur).
¹⁶ Vgl. Lehmann, SteuerStud 6/2020 S. 388 NWB BAAAH-44304; zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2020 S. 22 NWB RAAAH-44368.



STARTHELPER FÜR STEUER-KARRIEREN.

Erfolgreich vorbereiten mit dem Lernphasen-Fahrplan von NWB Steuer und Studium!

Das Themenpaket NWB Steuer und Studium – Ihr Rundum-sorglos-Paket für jede Lernphase – unterstützt Sie ganzjährig u. a. mit Schwerpunktausgaben speziell zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung:



LERNPHASEN-FAHRPLAN

MÄRZ: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- ▶ Leitfaden zur Vorbereitung auf die schriftliche StB-Prüfung
- ▶ Was kommt dran? – Themenauswertungen der letzten Jahre
- ▶ Prüfungsstrategie in Bezug auf die einzelnen Tage
- ▶ PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung

JUNI: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- ▶ Vertiefung besonders prüfungsrelevanter Themenkomplexe + Übungsklausuren
- ▶ PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung
- ▶ Karrierefürer mit Tipps für Ihren beruflichen Aufstieg






AB NOVEMBER: Schwerpunkt mündliche StB-Prüfung

- ▶ Leitfaden zur Vorbereitung auf die mündliche StB-Prüfung
- ▶ 4 simulierte Prüfungsgespräche zu typischen und zu aktuellen Themen
- ▶ 300 Fragen und Antworten zu „nicht-steuerlichen Themen“ – zzgl. SteuerStud WissensChecks
- ▶ PrüfungsCoach mündliche StB-Prüfung

Testen Sie das Themenpaket NWB Steuer und Studium und Sie erhalten kostenlos:

- ▶ einen Monat **Zugriff auf die Datenbank NWB Steuer und Studium** mit vielen Inhalten für die Prüfung und Praxis (Schaubilder, Fallstudien, riesiger Klausurenfundus u.v.m.) inkl. persönlichem NWB Livefeed
- ▶ einen Monat **Zugriff auf den PrüfungsCoach zur StB-Prüfung** in der NWB Datenbank

Ihre schnellen Bestellwege:

-  **Service-Fon**
02323.141-940
-  **Fax**
02323.141-173
-  **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

97246



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)

Für mich kommt nach dem Gratis-Test
der Ausbildungspreis* von

16,60 € monatlich (1 Lizenz) infrage

- Ich bestelle das Themenpaket nach dem Gratis-Test zum Preis von
24,90 € monatlich inkl. Lizenzen für 5 Nutzer

* 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 € 4,- (D) und € 1,10 Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland € 2,20). 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

 **nwb** VERLAG